



Тетяна ЖЕЛЮК

АДМІНІСТРАТИВНИЙ АУДИТ ЯК ІНСТРУМЕНТ ОЦІНКИ ЕФЕКТИВНОСТІ ВИКОРИСТАННЯ БЮДЖЕТНИХ КОШТІВ ДЛЯ ВИКОНАННЯ ЗАГАЛЬНОДЕРЖАВНИХ ПРОГРАМ

Проаналізовано наукову концепцію та організаційно-методичні основи проведення адміністративного аудиту і доведено об'єктивну необхідність його використання в системі державного управління в Україні. Особливу увагу акцентовано на функціональному механізмі проведення адміністративного аудиту використання бюджетних коштів на реалізацію загальнодержавних програм і визначено ефективність його проведення в Україні. Зроблено пропозиції щодо вдосконалення планування адміністративного аудиту та запропоновано інформаційні блоки для проведення адміністративного аудиту загальнодержавних програм.

It is analysed scientific conception and organizationally-methodical bases conducting of administrative audit and proved objective necessity of his use in the state control system in Ukraine. Detailed attention is paid on the functional mechanism of conducting of administrative audit of the use of budgetary facilities on realization of the national programs and certain efficiency of his conducting in Ukraine. Done suggestions in relation to perfection of planning of administrative audit and the offered informative blocks for conducting of administrative audit of the national programs.

Проведення ефективної адміністративної реформи, реалізація Стратегії розвитку системи державного фінансового контролю, імплементація у вітчизняну практику стандартів фінансового контролю Євросоюзу вимагають розробки та впровадження у виконавчу систему органів влади науково обґрунтованої концепції аудиту адміністративної діяльності, спрямованої на вдосконалення діяльності державних установ та організацій, ефективність виконання загальнодержавних та регіональних програм, підвищення відповідальності, прозорості, раціональності використання бюджетних коштів на всіх рівнях управління.

Нині в Україні адміністративний аудит є вкрай необхідним для забезпечення економічно доцільного, ефективного використання фінансових і матеріальних ресурсів, прийняття раціональних управлінських рішень, дотримання фінансової дисципліни, особливо в бюджетній сфері, і, відповідно, забезпечення національної безпеки у сфері економіки. Нині обсяги фінансування видатків бюджету жорстко обмежені рамками можливого залучення доходів і граничного рівня дефіциту бюджету. Отже, бюджетна політика у сфері видатків повністю залежить від того, наскільки ефективно вдається реалізувати стратегічну лінію стосовно додаткового

отримання доходів, економії бюджетних видатків, ефективного й раціонального використання майна, що перебуває у державному секторі.

Аналіз нормативно-правових актів останніх років свідчить, що в перехідний період увага економістів та науковців була спрямована, насамперед, на вирішення проблем формування й розвитку незалежного аудиторського фінансового контролю. В цьому контексті поняття фінансового аудиту обґрунтоване в Законі України "Про аудиторську діяльність", де зазначено, що аудит (фінансовий) – це перевірка публічної бухгалтерської звітності, обліку, первинних документів та іншої інформації щодо фінансово-господарської діяльності суб'єктів господарювання з метою визначення достовірності їх звітності, обліку, його повноти й відповідності чинному законодавству і встановленим нормативам [2].

Проте з переходом економіки України на ринкові відносини нарізла нагальна потреба в оцінці ефективності й результативності самого процесу управління та раціонального використання державних ресурсів, що, відповідно, модернізує систему державного фінансового контролю. Приватний сектор має автоматичну систему оцінки успішної діяльності компаній через систему ринкового механізму: фінансові результати, частка на ринку тощо. У державному секторі такого механізму немає, тому тут доречно використовувати інструментарій адміністративного аудиту.

Загалом передумови виникнення та використання адміністративного аудиту в системі державного управління передбачають:

- ♦ усвідомлення потреби реалізації публічної звітності державних органів влади;
- ♦ необхідність оцінки результативності державних установ та організацій, оскільки ця сфера діяльності

неприбуткова, і за ринковими стандартами її діяльність оцінити не можна;

- ♦ потреба адекватного вибору пріоритетів у реалізації загальнодержавних та регіональних програм;
- ♦ прийняття раціональних управлінських рішень у контексті ефективного використання бюджетних ресурсів.

З огляду на вищезазначене, дослідження теоретико-методологічних та функціональних механізмів реалізації адміністративного аудиту використання державних коштів на виконання загальнодержавних і регіональних програм є актуальними. Вони становлять як науковий, так і практичний інтерес.

Питання вдосконалення системи контролю у функціонуванні державного сектору України вперше поставлене в 26 ст. Бюджетного кодексу, зокрема в частині запровадження аудиту фінансової і господарської діяльності бюджетних установ, що має здійснювати Рахункова палата та Контрольно-ревізійне управління для відслідковування ефективності використання бюджетних коштів. Над проблемою розробки організаційно-методичного забезпечення цього виду контролю працюють науковці та економісти: А. Д. Бутко, Н. М. Дієва, А. Д. Бельчик, М. В. Бариніна-Закірова, Т. В. Микитенко, Є. М. Романів, Н. З. Рубан, І. Б. Стефанюк, І. М. Судачина, Ю. М. Футоранська, О. О. Чечуліна, І. Я. Чугунок, В. О. Шевчук.

Окремі аспекти використання інструментарію адміністративного аудиту висвітлюють у працях Н. І. Дорош, Г. В. Ващенко, І. М. Іванова, Т. Г. Мельник, В. Шулга. Загалом роботу щодо активної імплементації адміністративного аудиту в систему державного управління проводять за такими напрямками: розробка законодавчо-нормативного підґрунтя, яке б регламентувало проведення аудиту адміністративної діяльності [3, 4, 11, 13];

використання адміністративного аудиту як інструмента гарантування фінансової безпеки держави [6, 13, 14, 15]; розробка організаційно-методичних підходів до реалізації аудиту управлінських послуг на всіх рівнях управління [9, 12, 16].

Запровадження адміністративного аудиту в Україні апробовано на рівні бюджетних програм, однак цілісної концепції щодо його використання не розроблено, а його проведення вимагає належного правового, організаційного, аналітичного та методологічного забезпечення.

Тому вважаємо за доцільне в даній статті розглянути нинішній стан використання інструментарію адміністративного аудиту в системі загальнодержавного планування і подати пропозиції щодо оцінки його ефективності й результативності в контексті використання бюджетних коштів для виконання державних програм.

Аудит адміністративної діяльності запроваджений у 1960-х рр. у США, Канаді, Великобританії та Швеції в результаті інтенсивного розвитку раціоналізму, що передбачав певну поведінку державної установи та можливість оцінки її діяльності. Спочатку адміністративний аудит мав форму перевірки правильності розробки та виконання бюджету державних установ, фінансових програм, правильності калькулювання витрат для досягнення конкретних цілей. З часом контрольну функцію аудиту доповнили дорадча та рекомендаційна.

Мета адміністративного аудиту в більшості розвинутих країн – поліпшення управління в державному секторі та забезпечення підзвітності й відповідальності керівників державних установ, агенцій, організацій. Як правило, у цих країнах на рівні центральних органів виконавчої влади працюють департаменти чи комітети адміністративного аудиту. Наприклад, у Швеції адміністративний аудит проводить Департамент аудиту, котрий здійснює перевірку роботи уря-

дових агенцій, оцінює ефективність використання ресурсів, забезпечує центральний уряд та урядові установи кваліфікованими рекомендаціями, спрямованими на підвищення результативності управлінської діяльності [5].

Крім цього, в зарубіжних країнах програми проведення адміністративного аудиту дають змогу передбачити можливі ризики функціонування державного сектору, а також ідентифікувати проблеми в державних установах та організаціях. Високий рівень ризику обумовлюється, в першу чергу, тим, наскільки суттєвими будуть очікувані відхилення від встановлених цілей, норм, стандартів. Практичну оцінку можливих відхилень зарубіжні державні аудиторі здійснюють за допомогою проведення процедур перевірки за певною системою індикторів небезпеки (сигналів), наприклад:

- ◆ недосконале управління, сигналами якого можуть бути нездатність використовувати наявні засоби контролю, неадекватний нагляд над процесом контролю в організації, несвоєчасне виявлення фактів шахрайства;
- ◆ слабкий внутрішній контроль, причиною якого можуть бути неадекватний розподіл посадових обов'язків, що дозволяє окремим службовцям здійснювати крадіжки коштів або інших цінностей;
- ◆ помилки і випадки шахрайства, виявлені раніше, вказують на джерела виникнення можливих зловживань і напрямки проведення майбутніх перевірок;
- ◆ неетична поведінка керівництва, необґрунтовані рішення, що можуть сигналізувати про незаконні дії та шахрайство;
- ◆ відсутність або несанкціоноване виправлення документів сигналізує про розкрадання державної власності, про підробку або знищення документів.

У сучасній практиці Міжнародної організації аудиторських установ (INTOSAI 1992 р.), адміністративний аудит розуміють як дослідження ступенів економічності, ефективності й результативності, з якими державна установа, що перевіряється, використовує ресурси при виконанні покладених на неї завдань. Функції аудиту адміністративної діяльності в системі державного управління наступні:

- ♦ діагностичне дослідження функцій державної установи;
- ♦ перспективне планування управлінського процесу всередині державної установи;
- ♦ управлінське консультування;
- ♦ інформаційне забезпечення через використання сучасних аналітичних методів отримання інформації;
- ♦ оцінка ефективності роботи державної установи;
- ♦ організаційний контроль;
- ♦ оцінка ефективності роботи персоналу державних установ та організацій, його мотивації.

Основу для формування теоретичного підґрунтя адміністративного аудиту становлять концепції, які можна умовно поділити на три групи:

- концепції, що визначають мету і завдання адміністративного аудиту та його роль в економіці й суспільстві. До них можна віднести: теорію агентів, теорію про роль аудитора, який виконує функцію соціального контролю за веденням бухгалтерського обліку, квазікритичну теорію, теорію модератора, поліційну теорію, теорію підтвердження кредитоспроможності;
- концепції, що визначають еволюцію розвитку адміністративного аудиту: підтверджувальний аудит; системноорієнтований аудит; ризиковий аудит;
- концепції, що визначають засади для формування стандартів (норма-

тивів) практики адміністративного аудиту, що визначають основи етики поведінки, незалежність, професіоналізм, доказовість, точність аудиторських висновків.

В Україні, де аудиторські фірми поки що мають незначний досвід, домінує підтверджувальний аудит (за винятком деяких великих аудиторських фірм, що працюють у Києві). Це обумовлено стійкими традиціями проведення ревізій і перевірок, замовниками яких була держава. Нині відбувається поступова перебудова свідомості вітчизняних аудиторів, підвищується рівень їхньої кваліфікації, нагромаджується досвід, що є передумовою переходу до системноорієнтованого і ризикоорієнтованого аудиту.

На нашу думку, концепція аудиту повинна містити основні цілі та системи їх реалізації (див. рис.1).

І. Б. Стефанюк пропонує аудит адміністративної діяльності в Україні ідентифікувати як аудит ефективності й розглядати як форму контролю, що реалізується через сукупність статистичних, ревізійних та аналітичних дій, спрямованих на визначення рівня ефективності державних вкладень у процесі реалізації запланованих цілей [14]. Однак, на нашу думку, такий підхід відображатиме лише економічний аспект функціонального механізму адміністративного аудиту (раціональне використання державних коштів), адже не враховуватиметься момент ефективності, результативності, доречності прийняття управлінських рішень. Тому вважаємо за доцільне встановити проведення в Україні саме адміністративного аудиту.

Види аудиту адміністративної діяльності, що можуть бути використані в системі державного управління, систематизовані й проаналізовані в табл. 1.

Кожен із перерахованих видів адміністративного аудиту може мати певну класифікаційну структуру.

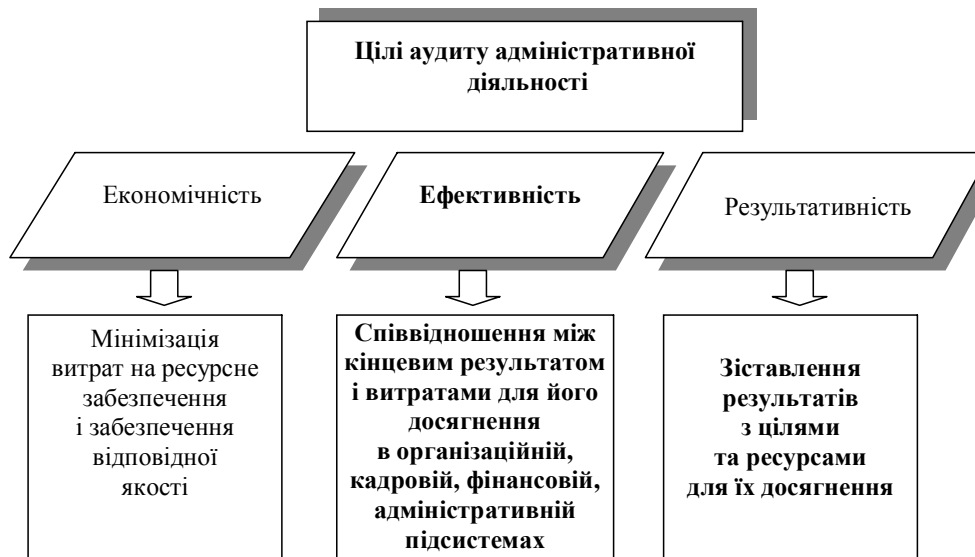


Рис. 1. Концепція адміністративного аудиту

Таблиця 1

Характеристика видів аудиту адміністративної діяльності, що використовують у державному секторі

№ з/п	Види аудиту адміністративної діяльності	Зміст аудиту
1.	Аудит результативності	Перевірки якості прийнятого управлінського рішення відповідно до затрачених ресурсів на його розробку та реалізацію
2.	Аудит адміністративної ефективності	Перевірка кадрового забезпечення, ступеня компетентності вирішення функцій, покладених на державну установу, організацію чи її підрозділ
3.	Регулятивний аудит	Перевірка фінансової виконавської дисципліни і ступеня реалістичності техніко-економічного обґрунтування бюджетної програми; визначення способів досягнення мети бюджетної програми; виявлення вузьких місць у правовому та адміністративному забезпеченні виконання бюджетної програми, яких можна було б уникнути; виявлення необґрунтованого дублювання обов'язків виконавцями бюджетної програми; визначення якості надання послуг (виконаних робіт, придбаних товарів за бюджетні кошти)
4.	Аудит ефективності проведення державних закупівель	Перевірка правильності закупівлі товарів і послуг для забезпечення функціонування державної установи через систему тендерів
5.	Аудит ефективності утримання об'єктів державної власності	Перевірка стану та експлуатації основних фондів державної установи
6.	Аудит результативності трансфертів	Перевірка пріоритетності розподілу та ефективності використання державних коштів
7.	Аудит контрактів, проектів і програм	Перевірка ефективності укладання контрактів, проектів, програм як всередині державних структур влади, так і за їх сприяння

До основних принципів організації адміністративного аудиту можна віднести принципи системності, комплексності, планування процесу адміністративного аудиту, документування, звітності перед замовником.

Для адміністративного аудиту, незалежно від його виду, характерні три стадії організації процесу: початкова, дослідно-аналітична, завершальна.

Початкова стадія аудиту включає такі етапи:

1) вибір кола проблем, що потребують аудиторської перевірки, зокрема: культурні, природні, тимчасові, довготривалі, кадрові, групові, структурні, прості, складні;

2) планування проекту аудиту, зокрема:

методологічне планування (визначення масштабів аудиту, гіпотези аудиту, критеріїв оцінювання, методів збору та обробки інформації) та адміністративне планування (визначення робочої групи, графіку проведення аудиту, його фінансового забезпечення, механізму поточної координації).

Дослідно-аналітична включає оцінку даних через систему якісного та кількісного аналізу. Завершальна стадія включає:

1) написання аудиторського звіту, що складатиметься із: резюме, вступу, структури роботи аудиторської групи, опису об'єкта аудиту, фактів аудиту, висновків, рекомендацій, додатків;

2) завершення проекту аудиту.

Для підвищення ефективності управління державними фінансовими ресурсами та посилення профілактичної спрямованості державного фінансового контролю Кабінет Міністрів України у постанові від 24.07.2003 р. № 1156 "Про затвердження Стратегії розвитку системи державного фінансового контролю, що здійснюється органами виконавчої влади" поставив

перед Головним контрольно-ревізійним управлінням України завдання з розробки концепції проведення аудиту ефективності, необхідність впровадження якого, поряд із ревізіями та перевітками, встановив Наказ Міністерства фінансів України від 26.11.2002 р. № 997. Це завдання вирішують в Україні за сприяння Шведського інституту державного управління (SIPU) та Шведського агентства міжнародного розвитку (SIDA) в рамках проектів "Дослідження ефективності та результативності, оцінювання та управління" та "Підтримка реформи державного управління в Україні".

На виконання цих завдань Головне Контрольно-ревізійне управління у 2003–2004 рр. проводило певну роботу щодо запровадження аудиту ефективності як на центральному, так і регіональному рівнях. Зокрема, розроблено методичні вказівки [11], на основі яких проведено 9 аудиторських досліджень у різних сферах господарювання.

Адміністративний аудит загальнодержавних програм проводили з використанням таких аудиторських процедур: опитування; порівняння та інші види перевірки точності; спостереження; вивчення; отримання підтверджень, анкетування, аналітико-розрахункові методи.

Аналіз результатів аудиторського дослідження ефективності бюджетних вкладень у підготовку педагогів з вищою освітою ми систематизували в табл. 2. На нашу думку, це перший успішний крок до запровадження адміністративного аудиту в практику державного управління, однак його організаційно-методичний механізм потребує активного відпрацювання. Більшість економістів і практиків вважають, що цей аудит повинні здійснювати контролюючі державні органи як превентивний захід, що, на нашу думку, є помилковим.

Незважаючи на те, що на початковому етапі організаційне забезпечення аудиту здійснює Головне контрольно-ревізійне управління України, доцільно, на наш погляд, створити окрему інституційну структуру – Національне бюро адміністративного аудиту і визначити особливості його зв'язків, співпраці з державними контрольними органами та органами виконавчої влади і місцевого самоврядування. У першу чергу, мова йде про механізм взаємодії з контрольно-ревізійними органами, Рахунковою палатою, органами Державного казначейства, внутрішніх справ, служби безпеки, податкової міліції та прокуратури. Для формування ефективної системи адміністративного аудиту доцільно прийняти Закон України "Про адміністративний аудит", який би визначав суть, об'єкти та суб'єкти адміністративного аудиту, методи реалізації, регламентував би механізм проведення та складання аудиторського висновку, організаційне, кадрове та фінансове забезпечення.

Для підвищення результативності адміністративного аудиту доречно використовувати єдиний підхід до порядку інформування центральних та місцевих органів виконавчої влади і самоврядування про факти порушень фінансової та бюджетної дисципліни, виявлення чинників, що призводять до порушень та злочинів у сфері управління, внесення пропозицій щодо усунення й попередження цих негативних явищ, притягнення, відповідно до чинного законодавства, винних посадових осіб до відповідальності. Для забезпечення реалізації вищезазначеного потрібно, щоб питання адміністративної та фінансової діяльності державних установ чи організацій, механізм їх матеріально-технічного забезпечення (проведення тендерів) або виконання конкретної державної чи регіональної програми стали об'єктами первинного аналізу. Для оперативного опрацювання та

швидкого отримання результатів такого моніторингу необхідно, щоби за формою матеріали були ідентичними, піддавалися комп'ютерній обробці й узагальненню без додаткових затрат.

Скажімо, при проведенні адміністративного аудиту виконання загальнодержавних програм доцільно, щоби відповідальні за розробку та реалізацію державної програми виконавці підготували й обґрунтували такі інформаційні масиви:

1. Об'єктивна необхідність розробки програми.
2. Економічна доцільність.
3. Ресурсне забезпечення. Система бюджетування.
4. Відповідальні виконавці.
5. Координація і контроль виконання програми з боку державних органів влади.
6. Порівняння фактичних результатів із плановими та виявлення причин відхилень.
7. Визначення економічної та соціальної ефективності реалізації програмного продукту.
8. Аналіз недоліків та упущень у процесі виконання загальнодержавної програми і розробка пропозицій щодо їх усунення.

Щоби проведення аудиту державних чи регіональних програм було ефективним, програма проведення адміністративного аудиту повинна передбачати:

- ♦ формування меморандуму адміністративного аудиту, який складатиметься із загальної частини, що обґрунтовує вибір проблеми для його проведення (фонова інформація, структура попереднього ознайомлення з проблемою, опис зони аудиту, результати попереднього ознайомлення та вибір проблем) і робочого плану, що деталізує структуру проведення аудиту (масштаб, гіпотеза, критерії оцінки, методи збору даних, організаційне забезпечення, бюджет проекту, можливі комунікації, пов'я-

- зані з проведенням аудиту, можливі результати аудиту тощо);
- ♦ визначення ризиків, пов'язаних з об'єктом адміністративного аудиту;
 - ♦ регламентування адміністративного аудиту;
 - ♦ формування вичерпного аудиторського висновку за наступними критеріями: відповідність проблемі, достовірність, об'єктивна інформація, яку можна використати для порівняння; зрозумілість і доступність;
 - ♦ відповідальність аудитора згідно з чинним законодавством;
 - ♦ відповідальність замовника за подану інформацію;
 - ♦ необхідне інформаційне забезпечення: техніко-економічне обґрунтування програми, фінансова звітність, адміністративна інформація, що дасть змогу визначити якість надання управлінських послуг у процесі досягнення запланованих цілей;
 - ♦ тривалість аудиторської перевірки і термін подання аудиторського висновку.

Узагальнюючи вищесказане, зазначимо, що подальша робота над концепцією адміністративного аудиту повинна передбачити розробку регламентів його проведення, нормативного забезпечення, формування інформаційно-аналітичної бази, стандартів, що визначають порядок і якість роботи аудиторів. Стандарти аудиту формують єдині вимоги до якості й надійності аудиту і забезпечення відповідного рівня гарантій щодо результатів аудиторської перевірки при їх дотриманні. Аудиторські стандарти є підставою для вирішення спірних питань, що можуть виникати між аудитором і замовником, та встановлення ступеня відповідальності аудиторів. Вони забезпечують високу якість аудиторських перевірок, впровадження в аудиторську практику нових наукових досліджень; допомагають користувачам зрозуміти процес ауди-

торської перевірки; створюють громадський імідж професії; допомагають аудитору вести переговори з клієнтом; забезпечують зв'язок окремих елементів аудиторського процесу.

Для вдосконалення організації проведення адміністративного аудиту виконання державних та регіональних програм вважаємо необхідним визначення механізму інформування правоохоронних органів про факти порушень бюджетної дисципліни в процесі використання бюджетних коштів.

Виконання запропонованих заходів, поза сумнівом, дасть змогу створити цілісну ефективну систему адміністративного аудиту, сприятиме раціональності використання бюджетних коштів і результативності функціонування державних установ та організацій, поліпшить систему надання управлінських послуг, дозволить звести до мінімуму зловживання у бюджетній сфері та використанні державного майна, вдосконалити управління державними фінансами й досягнути стандартів демократичних країн щодо прозорості цього процесу. Крім того, ці заходи прискорять інтеграцію України в європейське співтовариство.

Література

1. Закон України "Про аудиторську діяльність" від 22.04.1993 зі змінами та доповненнями, внесеними Законом України № 762-IV від 15.05.2003 // Вісник Верховної ради України, 2003. – № 30. – С. 247.
2. Кодекс України про адміністративні правопорушення (зі змінами та доповненнями) // Довідник працівника державної контрольно-ревізійної служби. Т. 1. – К.: ДІА, 2001. – С. 18–19.
3. Указ Президента України "Про зміцнення фінансової дисципліни та запобігання правопорушенням у бюджетній сфері" № 1251 від 25.12.2001 // Комп'ютерна правова система ЛІГА: ЗАКОН.
4. Постанова Кабінету Міністрів

України "Про затвердження Стратегії розвитку системи державного фінансового контролю, що здійснюється органами виконавчої влади" від 24.07.2003р. № 1156.

5. Аудит адміністративної діяльності: теорія та практика / Пер. з англ. – К.: Основи, 2000. – 190 с.

6. Бариніна-Закірова М. В. Важлива складова механізму забезпечення економічної безпеки держави // Фінансовий контроль. – 2003. – № 1. – С. 34–39.

7. Бурцев В. В. Досвід використання систем внутрішнього контролю організацій // Президентський контроль. – 2001. – № 7. – С. 33.

8. Германчук П. К., Стефанюк І. Б., Рубан Н. І., Александров В. Т., Назарчук О. І. Державний фінансовий контроль: ревізія та аудит. – Київ: НВП "АВТ", 2004. – 424 с.

9. Калюга Є. В. Чинна система державного фінансового контролю та шляхи її реформування // Фінансовий контроль. – 2001. – № 3. – С. 56–57.

10. Мельничук В. Г. Незалежний державний фінансовий контроль в Україні та досвід зарубіжних країн // Фінансовий контроль. – 2002. – № 2. – С. 33–36.

11. Методичні рекомендації щодо проведення аудиту ефективності виконання бюджетної програми: наказ Головки КРУ від 02.04.2003 №75 // Фінансовий контроль. – 2003. – № 3 (16). – С. 43–51.

12. Романів Є. Напрямки удосконалення системи державного контролю за ефективністю використання державної власності. – Львів: НВФ "Українські технології", 1997.

13. Стандарти державного фінансового контролю за використанням бюджетних коштів, державного і комунального майна, затверджені наказом Головки КРУ України від 09.08.2002 р. № 168 // Комп'ютерна правова система ЛІГА: ЗАКОН.

14. Стефанюк І. Б. До нової якості бюджетного контролю через аудит ефективності // Економіка, фінанси, право. – 2003. – № 2. – С. 7–12.

15. Стефанюк І. Б. Аудит фінансової та господарської діяльності бюджетних установ: проблеми та шляхи запровадження / Науково-практична конференція. – К.: Піраміда, 2005. – 144 с.

16. www.kru.gov.ua