



2. Закон України «Про публічні закупівлі» № 922-VIII від 25.12.2015 року [Електронний ресурс] – Режим доступу до ресурсу: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/922-19?find=1&text=%EF%F0%E0%EE%F6%E5%E4%F3%F0%E0>
3. Хорунжак Н. М. Аналіз переваг і недоліків системи документування в умовах автоматизованих інформаційних систем обліку / Н. М. Хорунжак. // Тернопіль : Економічна думка. – 2003. – С. 10–12.
4. Свірко С. В. Організація бухгалтерського обліку в бюджетних установах: Навч. посібник. / С. В. Свірко. – Київ: КНЕУ, 2003. – 380 с.

Слободяник Ю. Б.

доктор економічних наук, доцент
Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана
м. Київ, Україна

ДЕРЖАВНИЙ АУДИТ ЕФЕКТИВНОСТІ: ПРОБЛЕМА ВИЗНАЧЕННЯ КРИТЕРІЇВ

Початок XXI ст. характеризується розвитком громадянського суспільства, формуванням його запиту на визначення економічності, ефективності, результативності використання суспільних ресурсів і якості державного управління. У відповідь на очікування громадян відбувається перегляд повноважень вищих контрольних інституцій, а також трансформація контрольних систем різних країн у напрямку розбудови інституту державного аудиту.

Узагальнення кращого досвіду у сфері контролю державних фінансів стало основою для розробки і впровадження Міжнародних стандартів вищих органів державного аудиту (ISSAI), що були підготовлені Комітетом з професійних стандартів INTOSAI [1]. Процес імплементації стандартів ISSAI передбачає адаптацію до національних особливостей контрольних систем, і, як варіант, – розробку національних стандартів державного аудиту, заснованих на певних рівнях стандартів ISSAI (наприклад, на третьому рівні «Фундаментальні принципи державного аудиту»).

Разом з тим в Україні лише задекларовано застосування стандартів ISSAI в оновленому у 2015 році Законі України «Про Рахункову палату» (п. 7 статті 3) [2]. Наразі вітчизняних стандартів державного аудиту, заснованих на ISSAI, не розроблено.

Слід зауважити, що аудит ефективності, як одна з трьох основних форм державного аудиту за стандартами ISSAI, увійшов у практику вітчизняних контрольних органів різних рівнів та підпорядкування не так давно. При цьому не зовсім коректна імплементація іноземної термінології сприяла визначенню аудиту ефективності видом (або різновидом) державного фінансового аудиту, що знайшло свій прояв як в наукових публікаціях, так і в нормативно-правових актах, відповідно до яких аудитом ефективності було визначено державний фінансовий аудит виконання бюджетних програм, місцевих бюджетів, інвестиційних проєктів тощо.

Утім між державним фінансовим аудитом і державним аудитом ефективності існують принципові відмінності, які обумовлюють їх визнання різними формами державного аудиту. Державний аудит ефективності (далі – ДАЕ) полягає у незалежній, об'єктивній і достовірній перевірці відповідності вимогам економічності, ефективності та результативності управління підприємством, організацією, установою (або системи, операції, програми, заходу тощо) і виявлення можливостей для їх удосконалення. Вимога економічності ґрунтується на мінімізації витрат використовуваних ресурсів, які мають бути доступними у визначений час, у відповідній кількості та якості та за кращою ціною. Під ефективністю розуміють отримання максимальної віддачі від наявних ресурсів – відповідність задіяних ресурсів



існуючим результатам за умовами, кількістю, якістю і термінами. Вимога результативності передбачає відповідність досягнення цілям і наміченим результатам.

Основною метою ДАЕ є конструктивна підтримка економічного, ефективного і результативного управління, що також сприяє підвищенню підзвітності, відповідальності та прозорості. Відбувається це за рахунок визначення ефективності розроблених законодавчих актів, прийнятих виконавчих рішень, або отриманих платниками податків послуг (за співвідношенням ціна – якість). При цьому не ставляться під сумнів наміри та рішення виконавчої влади, а лише визначається чи не стали недоліки у законах і правилах (або шляхи їх реалізації) на заваді досягненню намічених цілей.

У міжнародній практиці ДАЕ фокусується на сферах, які є найбільш важливими для громадян і мають найкращий потенціал для поліпшення. Це забезпечує конструктивні стимули для вжиття відповідних заходів відповідальними сторонами. Приміром, об'єкти державної власності (земля, надра, об'єкти інфраструктури, інформація, нематеріальні активи) охоплюють значне коло галузей економіки, є одним із ресурсів, що забезпечують досягнення цілей і вирішення задач державного управління в цілому. Якість такого управління не лише визначається фінансовими показниками бюджетних доходів і видатків, але й значно впливає на розвиток соціальної сфери. Від ефективності фінансового механізму управління державною власністю залежить результативність соціальної політики і безпека держави, що і актуалізує необхідність проведення ДАЕ управління державною власністю.

Методичною основою організації та проведення ДАЕ є стандарт ISSAI 300 «Фундаментальні принципи аудиту ефективності» у поєднанні з ISSAI 100, а також їх деталізація на 4-му рівні стандартів – ISSAI 3000-3999 «Керівні принципи аудиту ефективності». За стандартами, ДАЕ покликаний надати нову інформацію, аналіз або міркування, за необхідності – рекомендації з поліпшення. При цьому нова інформація, знання або оцінка стосуються:

- нових аналітичних суджень (більш глибокий аналіз чи нові перспективи);
- представлення існуючої інформації у більш доступному вигляді для різних зацікавлених сторін;
- незалежної та авторитетної думки чи висновку на основі аудиторських доказів;
- рекомендацій на основі аналізу результатів аудиту.

Особливістю стандартів є їх гнучкість щодо кожного конкретного заходу, адже будь-який ДАЕ є неповторним, а тому вимагає від аудиторів поєднання творчого підходу і професійного судження на основі єдиних вимог. Отже, аудитори самостійно встановлюють відповідні критерії, що співвідносяться з метою аудиту і пов'язані з вимогами економічності, ефективності та результативності. Такі критерії забезпечують основу для оцінки доказів, досягнення мети аудиту, є важливим елементом у дискусії, що відбувається в межах аудиторської групи. Важливо також враховувати, що питання стосовно ефективності складається з двох частин:

- 1) чи були досягнуті цілі в результаті реалізації обраної політики?
- 2) чи пов'язане досягнення цілей саме з цією політикою, а не з дією інших факторів?

Критерії можуть бути якісними і кількісними, повинні визначати яким чином буде оцінюватися аудована особа. Крім того, вони можуть бути загальними або конкретними, зосереджувати увагу на тому, що:

- повинно бути відповідно до законів, правил або цілей;
- очікується згідно з розумними цілями, науковими знаннями і передовим досвідом;
- може бути за кращих умов.

Для визначення критеріїв можуть використовуватися різні джерела, проте вони повинні бути прозорими, зрозумілими для користувачів, повними, достовірними та об'єктивними в контексті предмету і мети аудиту. Обговорення критеріїв на стадії планування аудиту



28 грудня 2018 року, м. Тернопіль

підвищує їх надійність і загальне визнання, особливо у складних аудитах. Іноді важко встановити вичерпний перелік критеріїв заздалегідь, отже, вони визначатимуться і коригуватимуться безпосередньо в процесі аудиту.

У ДАЕ не може бути однозначних законодавчо визначених і усталених критеріїв, вони різнитимуться залежно від цілей, завдань аудиту та підходу до його здійснення. Зауважимо, що у державному фінансовому аудиті операції, які розглядаються, зазвичай оцінюються аудитором як «правильні» або «неправильні», «законні» чи «незаконні». Такі критерії є відносно закритими. Для проведення ДАЕ вибір критеріїв, як правило, відносно відкритий і формулюється аудитором. Тому критерії не можуть бути чітко регламентованими і варіюватимуться від одного аудиту до іншого. При визначенні критеріїв ДАЕ аудитори повинні переконатися, що вони стосуються аудиту, є розумними і досяжними. Також критерії можуть бути розроблені у формі питань.

Джерелами отримання критеріїв ДАЕ можуть стати:

- закони і правила, що регулюють діяльність аудованої особи;
- рішення, прийняті законодавчою або виконавчою владою;
- посилення на історичні порівняння чи порівняння з кращою практикою;
- професійні стандарти, досвід і цінності;
- ключові показники ефективності, встановлені аудованою особою або урядом;
- незалежні експертні консультації та ноу-хау;
- нові або загальноновизнані наукові знання та інша достовірна інформація;
- критерії, що використовувалися раніше в подібних аудитах або іншими вищими органами державного аудиту;
- організації (всередині або за межами країни), які здійснюють аналогічну діяльність або мають аналогічні програми;
- стандарти або попередні запити законодавчим органам;
- концептуальні основи і фахова література.

Основу критеріїв аудиту можна розглядати з різних точок зору:

а) на основі кращих прикладів – найбільш авторитетним джерелом будуть офіційні стандарти (такі, як цілі, зазначені в законодавчих і нормативних актах, рішення і політики, прийняті законодавчою або виконавчою владою), або

б) на науковій основі – більший акцент буде зроблений на спеціальній науковій літературі та інших джерелах, таких, як професійні стандарти і передовий досвід.

Іноді критерії аудиту легко визначити, наприклад, коли цілі поставлені представниками законодавчої або виконавчої гілки влади ясно і точно. Але часто цілі можуть бути невизначеними, суперечливими або недосяжними. У таких умовах аудиторам доведеться реконструювати критерії. При цьому можливе застосування так званого «теоретичного» підходу, коли експертам у відповідній галузі ставиться питання: «що має бути – ідеальні результати в ідеальних умовах відповідно з раціональним мисленням або з найвідомішою порівняною практикою?». Іноді для отримання обґрунтованих і реалістичних критеріїв корисним є застосування емпіричного підходу, що полягає в обговоренні із зацікавленими сторонами та особами, які приймають рішення.

У вітчизняній практиці поки що використовується більш формальний підхід. Так, Рахункова палата визначає критерії в ДАЕ у такий спосіб:

- співвідношення між результатами діяльності розпорядників бюджетних коштів і використаними для досягнення таких результатів коштами державного бюджету;
- ступінь відповідності фактичних результатів діяльності розпорядників бюджетних коштів запланованим результатам;



- стан досягнення розпорядниками коштів державного бюджету запланованих результатів за рахунок використання мінімального обсягу бюджетних коштів або досягнення максимального результату при використанні визначеного бюджетом обсягу коштів;
- обґрунтованість визначення мети, напрямів та результативних показників, що характеризують використання коштів державного бюджету на відповідні заходи [3].

Такі формулювання критеріїв часто повторюються і відрізняються в різних ДАЕ лише предметом аудиту. І хоча наведені критерії відповідають формальним вимогам, джерелом для їх визначення найчастіше виступають законодавчі та нормативні акти, інструкції, рішення уряду тощо. Державна аудиторська служба України взагалі не формулює критерії у своїх звітах, що суперечить логіці аудиторського процесу в цілому.

Таким чином, вважаємо, що подальший розвиток вітчизняної практики ДАЕ потребує розширення джерел визначення критеріїв ДАЕ, застосування наукових підходів, оскільки правильне формулювання критеріїв є важливою складовою процесу аудиту і визначає його результативність та відповідність вимогам і очікуванням користувачів.

Список використаних джерел

1. International Standards of Supreme Audit Institutions [Електронний ресурс]. Режим доступу: <http://www.issai.org/>
2. Про Рахункову палату: закон України від 02.07.2015 № 576-VIII [Електронний ресурс]. Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/576-19>.
3. Звіти за результатами здійснення заходів державного зовнішнього фінансового контролю (аудиту) / Рахункова палата України [Електронний ресурс]. Режим доступу: <http://www.ac-rada.gov.ua/control/main/uk/publish/category/16748561>.