

ДІЄВІСТЬ І ЕФЕКТИВНІСТЬ ЗДІЙСНЕННЯ АУДИТУ ДЛЯ ЕКОНОМІЧНОЇ СТАБІЛІЗАЦІЇ ДЕРЖАВИ

© 2016 КОСТЮК Б. В.

УДК 657.6:330.3-026.16

Костюк Б. В. Дієвість і ефективність здійснення аудиту для економічної стабілізації держави

Мета статті полягає в дослідженні теоретичних аспектів аудиту ефективності виконання бюджетних програм. Виокремлено основні напрямки імплементації аудиту ефективності у практику державного фінансового контролю. Виявлено основні складові аудиту ефективності, такі як принципи, елементи та функції. Розглянуто актуальність методології аудиту, необхідність розробки системи критеріїв для перевірки і комплексного підходу до проведення аудиту на практиці. Таким чином, у результаті виділено основні напрямки для здійснення аудиту ефективності в практиці державного фінансового контролю. Перспективою подальших досліджень у даному напрямі є визначення шляху вдосконалення практики державного фінансового контролю з метою піднесення його на більш високий рівень, що відповідатиме стандартам якості ЄС. З огляду на це, на базі Стандартів аудиту ефективності INTOSAI доцільно розробити єдину уніфіковану методику, яка б однаково сприймалася і, в межах компетенції, застосовувалася вітчизняними учасниками бюджетного процесу.

Ключові слова: аудит, ефективність, державний фінансовий контроль, бюджет.

Рис.: 1. **Табл.:** 1. **Бібл.:** 8.

Костюк Богдан Володимирович – аспірант, кафедра фінансового аудиту, Київський національний торговельно-економічний університет (вул. Кіото, 19, Київ, 02156, Україна)

E-mail: kostyk1991@gmail.com

УДК 657.6:330.3-026.16

Костюк Б. В. Действенность и эффективность осуществления аудита для экономической стабилизации государства

Цель статьи заключается в исследовании теоретических аспектов аудита эффективности расходования бюджетных средств. Выделены основные направления имплементации аудита эффективности в практику государственного финансового контроля. Выявлены основные составляющие аудита эффективности, такие как принципы, элементы и функции. Рассмотрены актуальность методологии аудита, а также необходимость разработки системы критериев для проверки и комплексного подхода к проведению аудита на практике. Таким образом, в результате выделены основные направления для осуществления аудита эффективности в практике государственного финансового контроля. Перспективой дальнейших исследований в данном направлении является определение пути совершенствования практики государственного финансового контроля с целью достижения им более высокого уровня, соответствующего стандартам качества ЕС. Учитывая это, на базе стандартов аудита эффективности INTOSAI целесообразно разработать единую унифицированную методику, которая бы одинаково воспринималась и, в пределах компетенции, применялась отечественными участниками бюджетного процесса.

Ключевые слова: аудит, эффективность, государственный финансовый контроль, бюджет.

Рис.: 1. **Табл.:** 1. **Библ.:** 8.

Костюк Богдан Владимирович – аспирант, кафедра финансового аудита, Киевский национальный торговельно-экономический университет (ул. Киото, 19, Киев, 02156, Украина)

E-mail: kostyk1991@gmail.com

UDC 657.6:330.3-026.16

Kostiuk B. V. Effectiveness and Efficiency of Implementing Audit for the Economic Stabilization of the State

The article is aimed at studying the theoretical aspects of audit of expending the budgetary means. The main directions of implementing the performance audit into practice of the public financial control have been allocated. The main components of the performance audit such as the principles, elements, and functions have been identified. The article considers relevance of the methodology of auditing, as well as the need to develop a system of criteria for validation and an integrated approach to practical auditing. Thus, as a result, the main directions for implementing of the performance audit into practice of the public financial control have been allocated. Prospect for further research in this direction is identifying ways of improving the public financial control practices with a view to achieving a higher level in accordance with the EU quality standards. With this in mind, on the basis of the INTOSAI standards for performance audit, can be advisable to develop a single unified methodology, which would equally be perceived and, within the limits of competences, applied by the domestic parties in the budgetary process.

Keywords: audit, performance, public financial control, budget.

Fig.: 1. **Tabl.:** 1. **Bibl.:** 8.

Kostiuk Bohdan V. – Postgraduate Student, Department of Financial Audit, Kyiv National University of Trade and Economics (19 Kioto Str., Kyiv, 02156, Ukraine)

E-mail: kostyk1991@gmail.com

Останнім часом в Україні набуває усе більшої значущості, як самостійний метод державного фінансового контролю, державний аудит ефективності виконання бюджетних програм, який, на відміну від інших контрольних методів, дає змогу встановити ефективність використання бюджетних ресурсів та результативність досягнення поставлених державою цілей. У деяких розвинених країнах питома вага такого аудиту в загальній кількості перевірок контрольних органів досягає 50%.

У Бюджетному кодексі одним із принципів бюджетної системи визначено результативність та економію витрачання бюджетних коштів, а обов'язком розпо-

рядників – витрачання ними коштів відповідно до цільового призначення [3]. З огляду на це, державний аудит ефективності виконання державних програм залишається останнім часом основним напрямком вдосконалення державної фінансової політики. У зарубіжних країнах розроблено та ефективно впроваджено у практику державного фінансового контролю дієві засоби контролю за цільовим та ефективним використанням державних коштів, зокрема на високому рівні імplementовано аудит ефективності виконання бюджетних програм.

У різних країнах застосовуються різні терміни для визначення аудиту у сфері державного фінансового контролю. В одних країнах використовується тер-

мін «аудит відповідності якості до витрачених коштів» (*value-for-money audit*), в інших – «аудит результативності» (*effectiveness audit*), «аудит економічності» (*efficiency audit*), державний аудит (в Україні), «аудит адміністративної діяльності» (*performance audit*), «аудит управління» (скандинавські країни), «аудит демократичного суспільства» (Угорщина), «демократичний аудит» (Грузія).

Неодоліки існуючої в Україні системи державного фінансового контролю значною мірою зумовлені тим, що вона має виключно фіскальний характер і спрямована на здійснення лише наступного контролю, тобто такого, що проводиться вже після проведення фінансової операції з бюджетними коштами і не дає змоги запобігти вчиненню бюджетного правопорушення. Єдиною на сьогодні формою державного фінансового контролю нефіскального характеру, яка має на меті попередження бюджетних правопорушень, є державний аудит ефективності виконання бюджетних програм [2].

Аудит ефективності – це перевірка процедур та методів функціонування господарської системи з метою оцінки економічності та результативності. Суть аудиту ефективності полягає в незалежному й об'єктивному аналізі та оцінці діяльності державних програм або послуг, що надаються органами влади, за критеріями економічності, продуктивності та результативності.

Здійснювати таку роботу важливо з огляду на те, що громадськість мусить знати, як виконуються бюджетні програми і як державні установи надають послуги. Аудит ефективності зміцнює прозорість і підзвітність саме через надання об'єктивної та достовірної інформації із зазначених питань.

Без достовірної інформації про діяльність уряду не може обійтися і парламент. Для нього аудит ефективності є унікальним незалежним джерелом інформації, оскільки не представляє інтересів жодних політичних сил чи інституцій. Скористатися функцією аудиту ефективності з метою отримання незалежної оцінки наслідків своїх рішень і результатів надання послуг державними установами може також уряд.

Загалом аудит ефективності стимулює навчання і структурні та організаційні перетворення в державному секторі економіки шляхом надання нової інформації та зосередження уваги на розв'язанні нагальних проблем.

Без аудиту ефективності важко уявити вдосконалення і реформування державної служби і уряду. Саме

таким чином аудит ефективності створює додаткову вартість, яка набагато перевищує матеріальний зиск від звичайного механізму контролю.

Серед видів аудиту ефективності на основі предмета аудиту виділяють: аудит ефективності діяльності органів виконавчої влади або виконання нею окремих державних функцій; виконання державних функцій та державних замовлень одержувачами бюджетних коштів; організації бюджетного процесу; виконання державного та місцевих бюджетів; діяльності народногосподарських комплексів (ПЕК, ВПК, природоохоронного тощо) та програмно-цілевих комплексів (наукових, технологічних, територіальних тощо); формування державних (регіональних) програм та їх виконання; використання коштів державного (місцевих) бюджетів, державної власності, природних та інших державних ресурсів; використання коштів державних фондів соціального страхування, адміністративної реформи, житлово-комунальної реформи, діяльності природних монополій, законодавчої діяльності, ціноутворення тощо [1].

У процесі аудиту ефективності здійснюється перевірка ефективності використання людських, фінансових та інших ресурсів; оцінка результатів та їх моніторинг, аналіз заходів вжитих для усунення виявлених раніш недоліків. В основі аудиту ефективності лежить теорія «трьох Е», що показано на рис. 1.

Виходячи з цього, аудит ефективності складається з таких елементів:

- ✦ перевірка економічності витрачання організацією, що проходить аудит, бюджетних коштів, що були витрачені задля досягнення конкретних результатів її діяльності;
- ✦ перевірка продуктивності витрачання організацією, що проходить аудит, трудових, фінансових та інших ресурсів у процесі виробничої та іншої діяльності, а також використання інформаційних систем та технологій;
- ✦ перевірка результативності діяльності організації, що проходить аудит, щодо виконання визначених для неї завдань, досягнення фактичних результатів у порівнянні із запланованими показниками із урахуванням обсягу спрямованих на це ресурсів.

Оскільки аудит ефективності є складним, різноплановим і системним інструментом контролю, то він включає такі основні функції [5]:

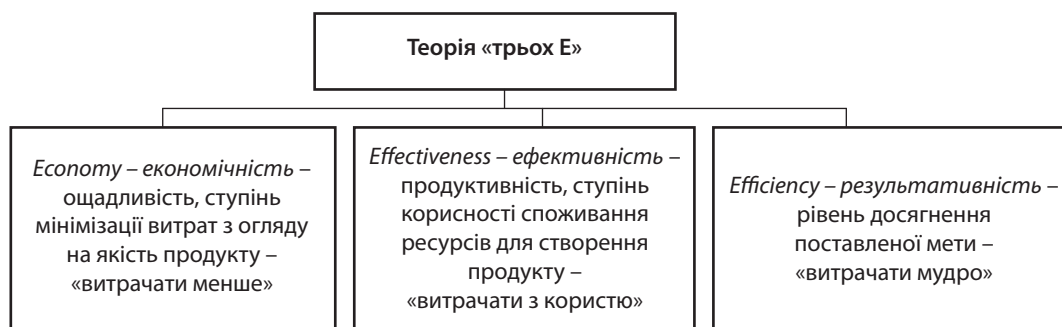


Рис. 1. Базові принципи аудиту ефективності

- ✦ контроль економічної обґрунтованості, законності, цільового та ефективного використання державних фінансових коштів;
- ✦ аналіз результативності використання державних фінансових коштів;
- ✦ перевірка ефективності діяльності державних органів під час реалізації цілей фінансової політики в частині витрачання бюджетних коштів.

Внутрішній аудит є основною формою контролю, за якого проводиться функціонально незалежна оцінка діяльності органів державного та комунального секторів з метою надання рекомендацій і консультацій, спрямованих на вдосконалення діяльності цих органів, підвищення ефективності управління економічними процесами.

Суть внутрішнього аудиту полягає у перевірочній та консультаційній діяльності, яку проводить певний підрозділ. Цим підрозділом може виступати служба внутрішнього аудиту всередині організації чи функціонально незалежного органу. Керівник цієї служби знаходиться під контролем адміністрації, яка забезпечує незалежність дій аудитора, доступ його до будь-якої економічної інформації й відповідні заходи для виконання його рекомендацій.

Проведення зовнішнього аудиту полягає у формулюванні незалежної думки про достовірність фінансової або будь-якої іншої звітності, яка надається зацікавленим користувачам. Зовнішній аудитор насамперед здійснює тестування системи внутрішнього контролю й аудиту, яка створена й діє в певній організації, оцінює її надійність, виявляє слабкі місця в роботі системи та зосереджує на них основну увагу. Під час здійснення своєї роботи зовнішній аудитор повинен спиратися на результати діяльності системи внутрішнього державного контролю й аудиту.

Багато вчених переконані, що для досягнення економічної та соціальної ефективності в системі державного управління, збільшення відповідальності державних органів влади за виконання своїх по-

вноважень необхідно створити належні умови розробки і введення єдиної концепції розвитку системи контролю державних фінансів з чітким розмежування внутрішнього і зовнішнього державного аудиту (табл. 1), що відкріє можливості для проведення швидких і якісних трансформацій [6].

Українські дослідники здебільшого виокремлюють дві концепції аудиту ефективності.

Перша концепція – «оцінка від досягнутого» – аудит орієнтується на результати. Недоліки виконання програми чи діяльності оцінюються як відхилення від норм або критеріїв, тому рекомендації за результатами аудиту спрямовані на їх усунення. Водночас аналізу піддаються причини виникнення розбіжностей між результатами реалізації програми і критеріями аудиту. При цьому, як правило, є безсумнівною необхідність досягнення цілей шляхом реалізації відповідної програми.

Друга концепція – «оцінка від проблеми» – аудит орієнтується на проблеми. Проблеми діяльності (або їх ознаки) є початком аудиту, а не його завершенням, як це переважно відбувається при реалізації концепції аудиту «оцінка від досягнутого».

Наприклад, ознаками таких проблем можуть бути: зростання витрат внаслідок потреби в більших обсягах ресурсів; стійкий дисбаланс між внесками та цілями; відсутність чіткості в розподілі відповідальності між органами виконавчої влади щодо виконання програми; неоднозначність та суперечливість в нормативно-правових документах; стабільно низький рівень компетентності, критика стилю управління, недоліки в механізмі надання послуг та орієнтації на клієнта; чимала кількість скарг або заяв від громадськості тощо. Головним завданням такого аудиту називають дослідження наявності стійких проблем та аналіз їх причин з позицій економності, продуктивності та результативності [7].

Також існує *третья концепція* – «оцінка від потреби» – аудит орієнтується на потреби і спрямований на розроблення обґрунтованої, дієвої програми (проекту, бізнес-плану), виконання якої гарантувало б досягнення

Таблиця 1

Порівняльна характеристика внутрішнього і зовнішнього державного аудиту

Внутрішній аудит	Зовнішній аудит
Мета	
– Уникнення помилок чи інших недоліків при здійсненні діяльності бюджетної установи; – запобігання незаконному, не результативному та неефективному використанню коштів бюджетних установ; – надання незалежних професійних рекомендацій та консультацій, спрямованих на вдосконалення державного і комунального секторів; – зменшення внутрішнього контролю	– Створення умов для існування економічної стабільності та національної безпеки; – забезпечення суспільства повною та достовірною інформацією про здійснення державного управління
Особливості проведення	
– Проводиться органами Державної фінансової інспекції; – здійснюється уповноваженим самостійним підрозділом, який є фінансово незалежним, але підпорядковується керівництву органу державного чи комунального сектора	Проводиться зовнішнім органом Рахункової палати України стосовно системи органів виконавчої влади
Результати проведення	
Надання незалежних та об'єктивних рекомендацій та консультацій	

конкретної цілі, або на оцінку і вдосконалення уже затверджені програми.

Тобто концепція аудиту «оцінка від потреби» зорієнтована на кінцеву ефективність – максимізацію задоволення потреб споживачів у якісних товарах (роботах, послугах).

В Україні найбільшого поширення набуло застосування двох перших концепцій аудиту ефективності: «оцінка від досягнутого» та «оцінка від проблеми». Аудит, що орієнтується на потреби, ще не має розробленої нормативно-правової бази, тому лише фрагментарно реалізується в ході аудитів, спрямованих на результати або проблеми виконання програми.

Методика аудиту ефективності виконання бюджетних програм передбачає проведення органами державної контрольно-ревізійної служби чотирьох видів аудиту ефективності, а саме, окрім трьох зазначених, ще й аудит, що орієнтується на проблему (встановлюються і аналізуються проблеми аудиту і гіпотези причин їх наявності).

Варто зауважити, що такий підхід визначено і Стандартами аудиту ефективності, які підготовлені фахівцями Національного аудиторського офісу Швеції і затверджені на XX Конгресі INTOSAI, що пройшов 22–26 листопада 2010 р. в Йоганнесбурзі (Південно-Африканська Республіка).

Стандартами INTOSAI передбачено застосування двох аудиторських тактик: «згори – донизу» (увага зосереджується на вимогах, намірах, цілях і очікуваннях законодавчої гілки влади, регуляторного акта); «знизу – догори» (увага зосереджується на наслідках діяльності об'єкта перевірки і широкій спільноті людей) [4].

Питання методики проведення на практиці державного аудиту ефективності виконання бюджетних програм є актуальним для контролюючих органів України – Рахункової палати та Державної фінансової інспекції – особливо на місцевому рівні, тому на основі фінансової науки можна розробити критерії, що будуть застосовуватися для оцінки ефективності виконання бюджетних програм та послужать базою для висновків за результатами відповідних перевірок, що проводять контролюючі органи. Критерії – це обґрунтовані стандарти якості роботи та контролю, на базі яких можна провести порівняльний аналіз та оцінити ефективність реалізації програм, ведення діяльності, економічних операцій або виконання функцій об'єктами аудиту, тобто досягнутих результатів. Можливість розробки такої системи критеріїв, загальних та окремих показників, які уточнюються з урахуванням специфіки кожної перевірки, впливає з потреби підвищення ефективності виконання бюджетних програм органами виконавчої влади.

Розповсюдженим методом дослідження основних параметрів ефективності виконання бюджетних програм є трендовий аналіз, що дозволяє визначити напрямки та темпи зміни показників, ступінь взаємної залежності сутнісних показників, порівнювати тенденції в окремій бюджетній організації зі зразковими стандартами практики або результатами інших аналогічних організацій.

Ретроспективний аналіз бюджетних даних дозволяє визначити небажані тенденції, причини їх виникнення та обставини, що можуть нейтралізувати ймовірну несприятливу тенденцію. Цей метод може бути застосовано під час оцінки ефективності діяльності розпорядників бюджетних коштів, тобто мають бути враховані такі параметри:

- ✦ оцінка обґрунтованості та достовірності показників бюджету;
- ✦ оцінка результативності витрачання коштів, а саме – віддача від витрачання;
- ✦ оцінка можливості зниження рівня нерационального виконання бюджетних програм;
- ✦ оцінка доцільності фінансових витрат;
- ✦ оцінка законності та цільового характеру фінансування;
- ✦ контроль за повнотою на своєчасністю витрачання коштів, а саме – їх адресність та вчасне витрачання;
- ✦ оцінка обґрунтованості нормативів витрачання коштів, тобто корисність на одиницю витрачання коштів;
- ✦ оцінка прогресивності методів фінансово-господарської діяльності [8].

Стосовно аудиту ефективності, під критеріями ми розуміємо загальну сукупність показників, які відображають різні сторони діяльності об'єкта аудиту. Як свідчить закордонний досвід, такими критеріями, поряд із кількісними та якісними параметрами оцінки ефективності, можуть бути показники у вигляді анкет опитування. Розробка критеріїв та показників визначення ефективності витрачання бюджетних коштів вимагає дослідження адекватних сучасним вимогам ринку методів, що можуть застосовуватись у практиці аудиту ефективності.

За сучасного рівня розвитку інформаційних технологій для оцінки ефективності виконання бюджетних програм доцільно застосовувати динамічні моделі. Безперервний контроль за імплементацією управлінських рішень, що мають повторюваний характер, зазвичай вимагає перевитрат грошових ресурсів. Застосування ж математичних моделей дозволяє визначити стандартизовані та достовірні процедури контролю за поточною діяльністю та своєчасно виявляти небажані тенденції. Перевагами сучасних інформаційних технологій є висока адекватність та надійність оцінювання в умовах недостатності та викривленості інформації, можливість точного визначення потреби в ресурсах для досягнення мети та прийняття раціональних управлінських рішень. Імплементація інтегрованої інформаційної системи дозволить розробити єдину корпоративну базу бюджетної інформації, розв'язати завдання контролю за відхиленнями факту від плану («план – факт – відхилення»), та на цій основі дасть змогу оцінювати рівень ефективності використання бюджетних коштів.

На сучасному етапі в практиці контрольної діяльності переважають елементи виявлення порушень, контроль процесів та меншою мірою – цілі оцінювання ефекту, поліпшення діяльності та витрачання ресурсів. Це означає, що аудиторські перевірки, незалежно від підхо-

дів, які використовуються, повинні бути орієнтовані на те, щоб впливати на діяльність організацій або використання ресурсів. Аудит, який не відповідає на запитання «що робити?», на сьогодні стає все менш затребуваним. Завдання орієнтованого на ефективність аудиту полягає в оцінюванні результатів, досягнутих відносно планів.

Із самого початку аудиторської перевірки мають розглядатися не деталі методів або процесів, а самі проміжні або кінцеві результати. Такий підхід доцільно застосовувати, коли є відповідні критерії для вимірювання якості, кількості та вартості кінцевих результатів діяльності організації. Якщо результат виявляється задовільним, то ризик того, що діяльність або процес мають недоліки, буде мінімальним. У разі ж незадовільного результату напрямок діяльності й система контролю повинні перевірятися тією мірою, яка необхідна для виявлення конкретних причин проблеми.

ВИСНОВКИ

Аудит ефективності виконання бюджетних програм необхідно розглядати як важливий етап на шляху вдосконалення практики державного фінансового контролю з метою піднесення її на більш високий рівень, що відповідатиме стандартам якості ЄС. З огляду на це, на базі Стандартів аудиту ефективності INTOSAI доцільно розробити єдину уніфіковану методичку, яка б однаково сприймалася і в межах компетенції застосовувалася вітчизняними учасниками бюджетного процесу. ■

ЛІТЕРАТУРА

1. **Буряк П. Ю.** Концептуальні та методичні основи аудиту ефективності [Електронний ресурс] / П. Ю. Буряк // Вісник Львівської державної фінансової академії. – 2009. – № 16. – Режим доступу : http://www.nbu.gov.ua/portal/soc_gum/vldfa/2009_16/BurjakP.pdf
2. **Городянська Л.** Державний фінансовий аудит та аудит ефективності в системі державного фінансового контролю / Л. Городянська // Бухгалтерський облік і аудит. – 2010. – № 10. – С. 35–44.
3. **Єпіфанов А. О.** Бюджет України : монографія : у 2 кн. / А. О. Єпіфанов, І. І. Д'яконова, І. В. Сало. – Суми : ДВНЗ «УАБС НБУ», 2010. – 201 с.
4. Міжнародні стандарти контролю якості аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг. Частина 1 / Пер. з англ. О. Л. Ольховікова, О. В. Селезньов, О. О. Зеніна та ін. – К. : ІАМЦ АУ «Статус», 2010. – 842 с.
5. **Рябухин С. Н.** Аудит эффективности : учебник / С. Н. Рябухин ; Акад. труда и социальных отношений. – М. : Издательский дом «АТИ-СО» ; ЗАО «Издательство «Экономика», 2009. – 602 с.
6. **Стефанюк І. Б.** До нової якості бюджетного контролю через аудит ефективності / І. Б. Стефанюк // Фінансовий контроль. – 2013. – № 2 (15). – С. 9–14.
7. **Федченко Т. В.** Оцінка якості системи державного аудиту ефективності виконання бюджетних програм [Електронний ресурс] / Т. В. Федченко. – Режим доступу : http://www.rusnauka.com/1_NIO_2011/Economics/77375.doc.htm
8. **Чумакова І.** Аудит ефективності: зарубіжний досвід та українські реалії / І. Чумакова // Бухгалтерський облік і аудит. – 2009. – № 1. – С. 55–62.

Науковий керівник – Симоненко В. К., доктор економічних наук, член-кореспондент Національної академії наук України, професор кафедри фінансового аудиту Київського національного торговельно-економічного університету

REFERENCES

- Buriak, P. Yu. "Konseptualni ta metodychni osnovy audytu efektyvnosti" [Conceptual and methodological framework of performance audit]. *Visnyk Lvivskoi derzhavnoi finansovoi akademii*. http://www.nbu.gov.ua/portal/soc_gum/vldfa/2009_16/BurjakP.pdf
- Chumakova, I. "Audyt efektyvnosti: zarubizhnyi dosvid ta ukraïnski realii" [Performance audit: international experience and Ukrainian realities]. *Bukhhalterskyi oblik i audyt*, no. 1 (2009): 55-62.
- Fedchenko, T. V. "Otsinka yakosti systemy derzhavnoho audytu efektyvnosti vykonannya biudzhethnykh prohram" [Quality assessment of public audit efficiency in the execution of budget programs]. http://www.rusnauka.com/1_NIO_2011/Economics/77375.doc.htm
- Horodianska, L. "Derzhavnyi finansovyi audyt ta audyt efektyvnosti v systemi derzhavnoho finansovoho kontroliu" [The state financial audit and performance audit in the system of state financial control]. *Bukhhalterskyi oblik i audyt*, no. 10 (2010): 35-44.
- Mizhnarodni standarty kontroliu yakosti audytu, ohliadu, inshoho nadannia vpevnenosti ta suputnykh posluh* [International standards on quality control, auditing, review, other assurance, and related services]. Kyiv: Status, 2010.
- Riabukhin, S. N. *Audit effektivnosti* [Efficiency audit]. Moscow: ATI-SO; Ekonomika, 2009.
- Stefaniuk, I. B. "Do novoi yakosti biudzhethnoho kontroliu cherez audyt efektyvnosti" [A new quality of budget control through efficiency audit]. *Finansovyi kontrol*, no. 2 (15) (2013): 9-14.
- Yepifanov, A. O., Diakonova, I. I., and Salo, I. V. *Biudzheth Ukrainy* [The Budget of Ukraine]. Sumy: UABS NBU, 2010.