

УДК 657.6:35.073.52

НЕОБХІДНІСТЬ ТА ПЕРСПЕКТИВИ УТВЕРДЖЕННЯ АУДИТУ ЕФЕКТИВНОСТІ ЯК ФОРМИ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ В УКРАЇНІ

Деніза Вадимівна ДОЛБНЄВА

к.е.н., доцент кафедри обліку і аудиту

Львівський національний університет ім. І. Франка

e-mail: Deonisiya3@rambler.ru

Анотація. В статті розглянуто сутність, мету та завдання аудиту ефективності. Враховуючи зарубіжний досвід та вітчизняні реалії організації державного фінансового контролю, обґрунтовано необхідність запровадження аудиту ефективності як прогресивної форми державного фінансового контролю, а також визначено проблеми та перспективи його утвердження в Україні.

Аннотация. В статье рассмотрены сущность, цель и задачи аудита эффективности. Учитывая зарубежный опыт и отечественные реалии организации государственного финансового контроля, обоснована необходимость внедрения аудита эффективности, как прогрессивной формы государственного финансового контроля, а также определены проблемы и перспективы его утверждения в Украине.

Ключові слова: *аудит ефективності, державний фінансовий контроль, ефективно та раціональне використання державних ресурсів, бюджетні кошти.*

Ключевые слова: *аудит эффективности, государственный финансовый контроль, эффективное и рациональное использование государственных ресурсов, бюджетные средства.*

Постановка проблеми. На сучасному етапі реформування державного фінансового контролю, коли він з традиційної перевірки правильності, цільовості, доцільності та законності розподілу державних ресурсів переходить на новий вищий рівень – контроль за ефективним, результативним та економічним їх використанням, особливо актуальним є питання утвердження аудиту ефективності як найбільш перспективної форми державного фінансового контролю в Україні.

В економічно-розвинутих країнах світу аудиту ефективності належить провідне місце серед форм державного фінансового контролю за ефективним використанням державних ресурсів, наданих бюджетним установам. Він дозволяє своєчасно та в повному обсязі виявляти та в подальшому попереджувати різного роду порушення, помилки та зловживання, які виникають під час діяльності як бюджетних установ, так й інших суб'єктів господарювання, а відтак – забезпечує отримання найкращих результатів від використання державних ресурсів, бюджетних коштів.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Дослідженню сутності, особливостей правового та методологічного забезпечення аудиту ефективності, причин виникнення, перспектив та проблем його становлення в Україні приділяють увагу вітчизняні та зарубіжні науковці, зокрема: М. В. Бариніна, І. В. Басанцов, С. О. Левицька, А. В. Мамишев, В. Ф. Піхоцький [3], Т. О. Пожар [4], Н. І. Рубан [7], С. Є. Стефанов [8], Л. О. Сухарева [10], Т. В. Федченко [10], О. А. Хаблюк [11], І. Ю. Чумакова [12] та інші.

Однак, враховуючи те, що аудит ефективності як форма державного фінансового контролю, з'явився в Україні досить недавно, ряд питань залишаються ще неповністю дослідженими як з точки зору його організації, так і щодо його перспектив розвитку в контексті тих трансформацій, які сьогодні відбуваються в Україні.

Мета статті полягає в обґрунтуванні необхідності проведення аудиту ефективності для оцінки раціональності та ефективності використання державних ресурсів та бюджетних коштів, а також визначенні перспектив його утвердження як

нової форми державного фінансового контролю в Україні шляхом дослідження та систематизації вітчизняного та зарубіжного досвіду у цій сфері.

Обґрунтування отриманих наукових результатів. Поява аудиту ефективності як самостійної та важливої форми державного фінансового контролю, спрямованої на оцінювання результативності, ефективності та економічності державного управління, була зафіксована у «Лімській декларації керівних принципів контролю», прийнятій IX Конгресом Міжнародної організації найвищих контрольних органів у 1977 році [2]. У ній визначено, що аудит ефективності – це аудит адміністративної діяльності, який вивчає ефективність використання трудових і матеріальних ресурсів з метою надання замовнику рекомендацій щодо досягнення кращих результатів [2].

Вважається, що саме цей документ поклав початок розвитку теоретичних та методичних засад організації та проведення аудиту ефективності в світі.

Досвід провідних країн (США, Канада, Великобританія, Бельгія, Данія, Нідерланди, Норвегія, Швеція), які вже тривалий час використовують аудит ефективності як форму державного фінансового контролю, засвідчує, що він є дієвим засобом визначення результативності та економічності бюджетних програм, контролю за розподілом бюджетних ресурсів, що в кінцевому результаті дає можливість визначити ефективність функціонування як фінансово-бюджетного механізму, так і механізму державного фінансового контролю країни, а також мінімізувати можливості виникнення непередбачених негативних тенденцій.

В Україні державний фінансовий контроль відіграє дуже важливу роль в забезпеченні фінансової дисципліни, оскільки завдяки ньому наповнюється державний та місцеві бюджети, створюються достатні умови для збереження державного майна і коштів, ведеться боротьба зі злочинами як у бюджетній сфері, так і сфері фінансових відносин загалом тощо. Разом з цим, у процесі перевірки та контролю за використанням бюджетних коштів виникає потреба застосування методів та інструментарію такої форми державного контролю як аудит ефективності.

В сучасних умовах аудит ефективності становить значний інтерес для національної системи державного фінансового контролю, що зумовлено необхідністю реформування системи управління бюджетними ресурсами, яка на сьогодні є

неефективною і не відповідає вимогам ринкової економіки та потребам суспільства.

В Україні запровадження аудиту ефективності у діяльність органів державного контролю перебуває на етапі становлення. Тільки після прийняття Бюджетного кодексу України (від 08.07.2010 р. № 2456-VI), Концепції застосування програмно-цільового методу в бюджетному процесі (від 14.09.2002 р. № 538 р) та Концепції розвитку державного внутрішнього фінансового контролю на період до 2017 р. аудит ефективності набув своєї легітимності, однак на практиці реалізовується переважно у якості аудиту ефективності бюджетних програм.

Важливими нормативно-правовими актами, в яких визначені методичні рекомендації проведення аудиту ефективності виконання бюджетних програм є Наказ Головного контрольно-ревізійного управління України «Про вдосконалення проведення аудиту ефективності виконання бюджетних програм» від 15.12.2005 р. № 444 [5], а також Постанова Кабінету Міністрів України «Про затвердження Порядку проведення органами державної контрольно-ревізійної служби державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм» від 10 серпня 2004 р. №1017 [6].

Основними передумовами появи аудиту ефективності в національній системі державного фінансового контролю, на нашу думку, стали:

- низька фінансова, бюджетна та податкова дисципліни;
- безсистемність здійснення державного фінансового контролю;
- правова, організаційно-функціональна невизначеність та неузгодженість державного фінансового контролю;
- громіздкість та недостатня потужність контрольно-ревізійного апарату;
- необхідність відповідних органів державної влади контролювати цільовий характер державних витрат, оцінювати результативність та ефективність їх здійснення тощо.

Щодо визначення сутності поняття «аудит ефективності» у вітчизняній практиці державного фінансового контролю, вважаємо, що досить вдале та повне трактування даного поняття запропоновано вітчизняними науковцями Сухаревою Л. О. та Федченко Т. В., які розглядають аудит ефективності як форму контролю, яка становить сукупність дій зі збору й 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 цілей, встановлення чинників, які заважають досягненню максимального результату у використанні певного обсягу ресурсів, та обґрунтування пропозицій щодо підвищення ефективності використання державних активів [10 с. 127].

Основною метою здійснення аудиту ефективності є розробка обґрунтованих пропозицій щодо підвищення ефективності та забезпечення раціонального використання коштів державного та місцевих бюджетів у процесі виконання бюджетних програм та проектів [6].

Значення та місце аудиту ефективності в системі державного фінансового контролю визначається тими завданнями, які на нього покладені [5]:

- оцінка виконання результативних показників бюджетних програм;
- оцінка ефективності виконання бюджетних програм;
- виявлення упущень і недоліків організаційного, нормативно-правового та фінансового характеру, які перешкоджають своєчасній, повній і якісній реалізації запланованих цілей;
- визначення ступеня впливу виявлених упущень і недоліків на реалізацію запланованих цілей;
- розроблення пропозицій щодо шляхів (форм, засобів) підвищення ефективності використання бюджетних коштів.

Проте, під впливом зростання обсягів надходжень та витрачання державних ресурсів бюджетними установами та іншими суб'єктами господарювання, а також через безперервні зміни характеру витрачання коштів цими суб'єктами, завдання аудиту ефективності постійно ускладнюються та розширюються.

Як бачимо, подані вище визначення аудиту ефективності, його мета та завдання чітко окреслюють необхідність, важливість та доцільність утвердження цієї форми державного фінансового контролю в Україні, враховуючи сучасні тенденції розвитку національної економіки та обрання Україною курсу на європейську інтеграцію.

Впродовж останніх років в Україні активно відбувається розробка теоретичної та методичної бази аудиту ефективності. При цьому вагому роль відіграє вивчення досвіду зарубіжних країн та дослідження міжнародних стандартів, зокрема стандартів Міжнародної організації вищих органів контролю державних фінансів [1].

В процесі дослідження, було визначено, що в

умовах сьогодення та найближчому майбутньому перспективи утвердження аудиту ефективності визначатимуться необхідністю реформування системи державного фінансового контролю в Україні, пріоритетами чого мають стати:

- підвищення дієвості та ефективності державного фінансового контролю;
- формування та реалізації загальноприйнятих міжнародних принципів і правових основ бюджетного процесу;
- забезпечення зростання прозорості та публічності бюджетного процесу, діяльності державних контролюючих органів та суб'єктів господарювання, які використовують державні фінансові ресурси;
- попередження різного роду порушень та зловживань при витрачанні бюджетних коштів;
- покращення державного управління в умовах обмеженості фінансових ресурсів [4, с. 73];
- забезпечення переходу до бюджетування за результатами діяльності (фінансування найбільш пріоритетних програм).

Не зважаючи на значення аудиту ефективності у системі державного фінансового контролю, його активному впровадженню у практику діяльності органів державного контролю перешкоджають певні проблеми, які зумовлені сучасними негативними тенденціями управління державними фінансами:

- 1) незавершеність реформи бюджетного процесу;
- 2) відсутність обґрунтованої та несуперечливої системи правового регулювання державного фінансового контролю;
- 3) відсутність єдиного та науково-обґрунтованого методологічного забезпечення як державного фінансового контролю, так і аудиту ефективності;
- 4) неефективна та досить громіздка організаційно-функціональна структура системи державного фінансового контролю;
- 5) відсутність необхідної взаємодії та взаємозгодженості функціональних обов'язків органів державного фінансового контролю;
- 6) відсутність чіткого розуміння того, хто саме повинен здійснювати аудит ефективності, контролювати та регулювати його розвиток;
- 7) незадовільний стан, фінансової, бюджетної, податкової дисципліни;
- 8) низька відповідальність учасників бюджетного процесу.

З огляду на це, гостро стоїть проблема визначення найбільш оптимальних та дієвих заходів,

які забезпечать утвердження аудиту ефективності як важливої форми державного фінансового контролю в Україні та будуть враховувати як зарубіжний досвід, так й особливості вітчизняної системи державного фінансового контролю, яка має ще ряд недоліків та недопрацювань.

Саме тому, для впровадження аудиту ефективності в практику діяльності органів державного фінансового контролю України, на нашу думку, необхідно:

1. Розробити та затвердити єдину концепцію розвитку системи державного фінансового контролю в Україні.

2. Розробити та затвердити професійні стандарти, методичні рекомендації, методологічні та практичні матеріали у сфері аудиту ефективності, враховуючи відповідний досвід та напрацювання окремих країн.

3. Внести зміни та доповнення до існуючої законодавчої та нормативно-правової бази у сфері державного фінансового контролю та аудиту.

4. Забезпечити виконання та системне звітування відповідних органів влади про хід виконання плану заходів, визначеного Стратегією розвитку системи управління державними фінансами [9].

5. Забезпечити поступовий перехід від ревізій фінансово-господарської діяльності до аудиту виконання основних показників бюджетних установ, управління державним майном шляхом перевірки цільових бюджетних програм (проведення тематичних перевірок), а не окремих об'єктів.

6. Розробити та постійно використовувати показники, які визначатимуть результати діяльності об'єктів аудиту ефективності.

7. Провести реформування організаційної структури та внести необхідні зміни у розподіл функцій і сфер діяльності органів державного фінансового контролю.

8. Створити систему органів, які відповідатимуть за проведення аудиту ефективності і діяльність яких буде скоординована з іншими органами державного фінансового контролю та не дублюватиме їхні завдання та функції.

9. Створити інформаційну інфраструктуру, функціонування якої забезпечить швидкий та повний обмін інформацією про суб'єктів та об'єктів державного фінансового контролю, ре-

зультати їх діяльності, основні показники перевірок та аудиту тощо.

10. Забезпечити прозорість системи державного управління, у тому числі й управління бюджетними коштами.

11. Сприяти та створювати належні умови для активізації прикладних наукових досліджень у сфері державного фінансового контролю з обов'язковим врахуванням вітчизняного та міжнародного досвіду контрольно-ревізійної діяльності та впровадженням досягнутих результатів у діяльність органів державного фінансового контролю та ін.

Висновки. В результаті проведеного дослідження було визначено, що аудит ефективності на сьогодні є важливою та перспективною формою державного фінансового контролю, яка забезпечить своєчасне та точне визначення ефективності та раціональності використання державних ресурсів, спрямованих на реалізацію державних програм та проектів, встановити причини та винних осіб, які цьому перешкоджають, а також на основі цього розробити комплекс рекомендацій з удосконалення бюджетного процесу тощо.

Для національної системи державного фінансового контролю необхідність утвердження даної форми контролю визначається його метою та завданнями, сучасними потребами суспільства та обраним Україною курсом на євроінтеграцію.

На сьогодні, аудит ефективності є запорукою зміцнення бюджетної, податкової та фінансової дисципліни, важливою передумовою забезпечення економічної безпеки України та її входження у світове співтовариство системи фінансового контролю та аудиту з прозорістю та раціональною системою власних органів державного фінансового контролю.

Однак, для того, щоб аудит ефективності зайняв належне місце в системі державного фінансового контролю в Україні, сприяв модернізації бюджетного процесу та підвищенню якості державного управління, необхідно вирішити ті проблеми, які притаманні сучасній системі державного фінансового контролю, створити належні умови для подальшого розвитку як державного фінансового контролю, так і аудиту ефективності зокрема, враховуючи при цьому особливості національної економіки та досвід провідних країн світу у даній сфері економічних відносин.

Список використаних джерел

1. The International Standards of Supreme Audit Institutions 3000 : (Standards and guidelines for performance auditing based on INTOSAI's Auditing Standards and practical experience). – [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.issai.org/composite-344.htm>.
2. Лімська декларація керівних принципів контролю: декларація ІХ Лімського(Перу) Конгресу вищих органів контролю державних фінансів (INTOSAI) від 01.10.1997 р. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.ac-rada.gov.ua/control/main/uk/publish/article/140217>.
3. Піхоцький В. Ф. Перспективи запровадження й розвитку в Україні функції аудиту в управлінні державними фінансами / Піхоцький В. Ф. // Проблеми економіки. – 2014. – № 4. – С. 118- 126.
4. Пожар Т. О. Аудит ефективності як перспективний напрямок державного фінансового контролю / Пожар Т. О. // Проблеми та перспективи розвитку науки на початку третього тисячоліття у країнах СНД : зб. наукових праць XVIII Міжнародної науково-практичної інтернет-конференції / Державний вищий навчальний заклад «Переяслав-Хмельницький державний педагогічний університет імені Григорія Сковороди». – Переяслав-Хмельницький, 2013. – С. 71-73.
5. Про вдосконалення проведення аудиту ефективності виконання бюджетних програм : Наказ Головного контроль-ревізійного управління України від 15.12.2005 р. № 444. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://uazakon.com/documents/date_68/pg_gvcwsy.htm
6. Про затвердження Порядку проведення органами державної контроль-ревізійної служби державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм : Постанова Кабінету Міністрів України від 10.08.2004 р. № 1017. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/1017-2004-%D0%BF>.
7. Рубан Н. І. Концептуальні питання проведення аудиту використання бюджетних коштів. Аудит фінансової та господарської діяльності бюджетних установ : проблеми та шляхи запровадження / Рубан Н. І. // Фінансовий контроль. – 2005. – № 2 (25). – С. 3-11.
8. Стефанов С. Є. Аудит ефективності – закономірності виникнення та перспективи розвитку / Стефанов С. Є. // Збірник Всеукраїнської науково-практичної конференції «Сучасний стан та перспективи розвитку державного контролю і аудиту» / За заг. ред. проф. В. Д. Базилевича. – К. : 2009. – С. 254-257.
9. Стратегія розвитку системи управління державними фінансами : Розпорядження Кабінету Міністрів України від 01.08.2013 р. № 774-р. – [Електрон. ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/774-2013-%D1%80>.
10. Сухарева Л. О. Аудит ефективності використання бюджетних коштів: протиріччя формування понятійного апарату / Л. О. Сухарева, Т. В. Федченко // Фінанси України. – 2006. – № 8. – С. 125-131.
11. Хаблюк О. Суть аудиту ефективності та зарубіжний досвід його становлення / О. Хаблюк, Л. Будник // Галицький економічний вісник. – 2013. – № 4 (43). – С.151-158.
12. Чумакова І. Ю. Аудит ефективності : зарубіжний досвід та українські реалії / Чумакова І. Ю. // Бухгалтерський облік та аудит. – 2009. – № 1. – С. 55-62.