

А.С. Ярошенко

кандидат економічних наук, асистент кафедри бухгалтерського обліку і аудиту, ДВНЗ «Українська академія банківської справи Національного банку України»

**СИСТЕМНИЙ ПІДХІД ДО ОРГАНІЗАЦІЇ ДЕРЖАВНОГО АУДИТУ
ЕФЕКТИВНОСТІ**

A. S. Yaroshenko

Ph.D. in Economics, assistant of accounting and auditing chair, State Higher Educational Institution Ukrainian Academy of Banking Of The National Bank of Ukraine, Sumy

**SYSTEMATIC APPROACH TO ORGANIZATION OF STATE
EFFICIENCY AUDIT**

Ж. А. Олексіч

кандидат економічних наук, асистент кафедри бухгалтерського обліку і аудиту, ДВНЗ «Українська академія банківської справи Національного банку України»

**СИСТЕМНИЙ ПІДХІД ДО ОРГАНІЗАЦІЇ ДЕРЖАВНОГО АУДИТУ
ЕФЕКТИВНОСТІ**

Zh. A. Oleksich

Ph.D. in Economics, assistant of accounting and auditing chair, State Higher Educational Institution Ukrainian Academy of Banking Of The National Bank of Ukraine, Sumy

**SYSTEMATIC APPROACH TO ORGANIZATION OF STATE
EFFICIENCY AUDIT**

The article analyzes the main problems in the way of constructing an effective system of public audit efficiency. Considered and analyzed the interaction functions and principles of the public audit efficiency. Formed a conclusion about the heterogeneity of the system that allowed clarified and a new way to present it

Keywords: *state efficiency audit, the system of state efficiency audit, public financial resources.*

У статті проведений аналіз основних проблем на шляху побудови ефективної системи державного аудиту ефективності. Розглянуто та проаналізовано взаємодію функцій та принципів системи державного аудиту ефективності. Сформовано висновок про неоднорідність даної системи, що дозволило уточнити та по-новому її представити

Ключові слова: *державний аудит ефективності, система державного аудиту ефективності, державні фінансові ресурси.*

У статті проведений аналіз світового досвіду у сфері побудови ефективної системи державного аудиту ефективності. За результати аналізу публікацій великої кількості науковців визначено основні проблеми на шляху побудови ефективної системи державного фінансового контролю. Розглянуто та проаналізовано взаємодію функцій державного аудиту ефективності. За результатами проведеного аналізу сформовано висновок про неоднорідність системи державного аудиту ефективності, що дозволило уточнити та по-новому представити систему державного аудиту ефективності.

Ключові слова: *державний аудит ефективності, система державного аудиту ефективності, державні фінансові ресурси.*

Постановка проблеми. Україна перейшла до етапу соціально-економічної модернізації, основними задачами якого є підвищення конкурентоспроможності національної економіки та досягнення більш високого рівня якості життя населення. Все це висуває ряд нових вимог до державного управління, однією з яких є функціонування та організація ефективної системи державного аудиту ефективності. Аналіз зарубіжного досвіду доводить, що високоорганізована, конституційно закріплена система

державного аудиту ефективності є основою ефективного управління державними фінансовими ресурсами будь-якої розвинутої країни.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Окремі аспекти становлення системи державного аудиту ефективності досліджені сучасними вітчизняними та зарубіжними економістами, а саме: О.І. Барановським [14], І.В. Басанцови [1], Н.Г. Виговською [2, 4, 3], І.К. Дрозд [5,6] О.Д. Соменковим [15], М.І. Сивульськогим [13], В.К. Симоненком [14], Н.В. Синюгіною [15], В.С. Степашиним [16], І. Б. Стефанюком [17], , В.О. Шевчуком [18].

Постановка завдання. У статті розглянуто основні підходи до формування ефективної системи державного аудиту ефективності та процедуру його проведення.

Виклад основного матеріалу. Досвід країн з розвинутою економікою, які мають давні традиції контролю державних фінансів свідчить про те, що структурна організація органів державного фінансового контролю обумовлена, насамперед, розмежуванням об'єктів контролю та необхідністю створення горизонтальних і вертикальних владних відносин на основі чіткого розмежування контрольних повноважень.

Так, у ряді країн (Франція, Австрія, Німеччина, Великобританія, США) система контролю державних фінансів вибудована на єдиних принципах і стандартах. Саме стандартизація забезпечує системність взаємодії органів контролю державних фінансів; створює організаційно-методичну основу їх спеціалізації та надає системі властивості самоорганізації; обумовлює синергетичний ефект. Світова практика, акумулюючи здобуті знання з приводу нормативних, юридичних та інституційних особливостей (владні повноваження, статус, функціональну незалежність), виокремлює різні засади провадження контролю державних фінансів і, як наслідок, – розглядає різні ієрархічні системи провадження цього контролю (табл. 1). При цьому загальна тенденція щодо розвитку функціонування контрольно-ревізійних органів полягає у підвищенні ефективності «управління державними фінансами» (Франція, Австрія, Бельгія, Швеція, Румунія та ін.).

Таблиця 1 – Аналіз типів вищих органів державного аудиту зарубіжних країн

| Тип вищого органу | Країна | Опис |
|--|---|---|
| <u>Суд з юридичною функцією</u> | Франція, Бельгія, Люксембург, Португалія, Греція, Іспанія, Ісландія | Даний орган приймає рішення, яке не повинно ще кимось затверджуватися. В Греції та Португалії зазначені суди є частиною судової системи, в інших країн вони функціонують окремо |
| <u>Колегіальні структури без права виносити рішення, однак мають силу судових (Європейський Суд Аудиторів)</u> | ФРН, Нідерланди, Швейцарія, Росія, Чехія | Відносяться країни з федеральним устроєм |
| <u>Незалежні контрольні управління</u> | Великобританія, Ірландія, Данія, США, Австрія, Канада | Очолюються Генеральним контролером або Президентом |
| <u>Контрольні управління у складі уряду, що очолює Генеральний контролер</u> | Швеція, Фінляндія, Білорусь, Словенія | Вищі органи належать до структури владних органів. При цьому і Швеція, і Фінляндія мають по дві контролюючі організації – орган, підзвітний урядові, та ще один контролюючий орган, очолюваний членами Парламенту |

Джерело [8, 10]

На нашу думку, через істотну складність ідентифікації сутності системи державного аудиту ефективності на основі метафізичного підходу, вирішення даної проблеми необхідно проводити з позиції діалектичного аналізу. Сутність будь-якого явища найкращим чином розкривається через його роль в загальній системі та функції, що виконуються ним в межах даної системи. Сучасне розуміння сутності функцій системи державного аудиту ефективності обумовлено загальними задачами, які постають перед суб'єктами державного аудиту ефективності [12]:

- представлення інформації в прозорому та зрозумілому вигляді;
- розробка та забезпечення функціонування ефективної системи контролю та оперативного управління впровадженням стратегічних рішень;
- координування державних цілей та планів у відповідності із стратегічним розвитком країни;

- забезпечення суспільства об'єктивною інформацією, стосовно того, наскільки уряд ефективно, раціонально, результативно управляє державними фінансовими ресурсами та ін.

Розуміння сутності функцій державного аудиту ефективності обумовлено задачами, які постають перед його суб'єктами. Зрозуміло, що перелік функцій державного аудиту ефективності враховує також загальні функції державного фінансового контролю, проте має ряд специфічних, лише йому характерних функцій, зокрема це:

- оптимізаційна – підвищення ефективності використання державних фінансових активів
- аналітична -- формування висновків про ефективність використання державних фінансових активів в інтересах суспільства
- інформаційна – створення інформаційного забезпечення для всіх користувачів результатами аудиту ефективності.

Запропонована класифікація функцій системи державного аудиту ефективності уточнює та розкриває роль даного процесу в системі управління державними фінансовими ресурсами, окреслюючи її сутнісну складову та надаючи можливість загального розуміння даного процесу.

У системі державного аудиту ефективності міжнародні принципи, визначені стандартами Лімської декларації керівних принципів [7] та Мексиканської декларації незалежності вищих органів фінансового контролю [9], повинні виступати основними й вихідними. Дотримання цих принципів – найважливіший засіб організації і регулювання діяльності всієї системи державного аудиту ефективності. Об'єднання розглянутих вище принципів у єдиний комплекс дозволяє розглядати державний аудит ефективності як єдину, цілісну, адаптивну та динамічну систему.

Проведене дослідження дозволило зробити висновок, що поряд із зазначеними загальними принципами система державного аудиту ефективності базується на суто специфічних принципах, які складаються з наведених на рис.

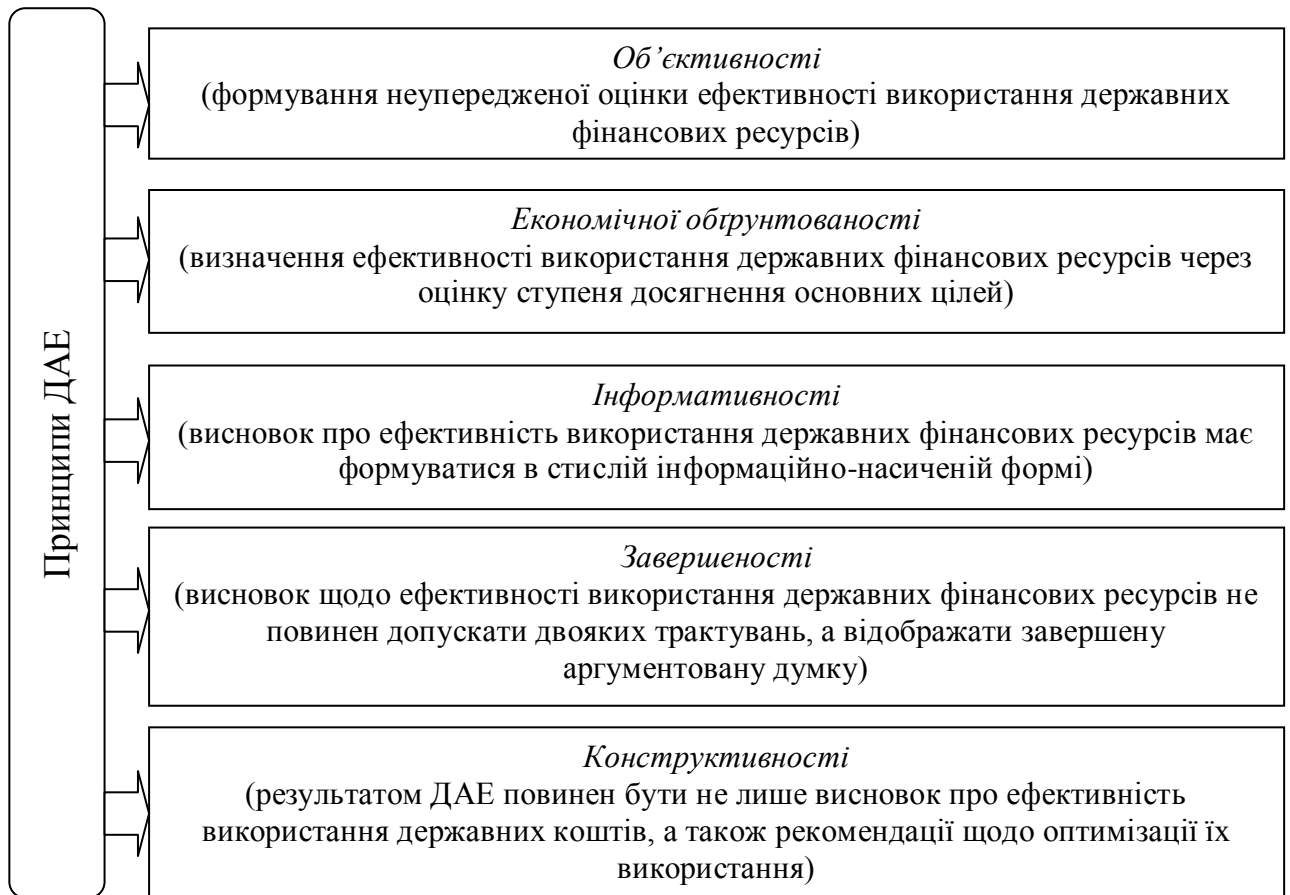


Рисунок 1. – Принципи державного аудиту ефективності

Логічним при розгляді вимог до побудови єдиної системи державного аудиту ефективності вбачається виокремлення вимог підконтрольності кожного суб'єкта державного аудиту ефективності. Безперечно, правомірно вести мову про те, що всі контролюючі органи повинні відповідним чином звітувати про свою діяльність, тобто бути підзвітними на предмет якості виконання своїх функцій. Зваживши все вищезазначене, ми вважаємо за необхідне виділити наступні великі групи основних суб'єктів державного аудиту ефективності:

- ініціатори – формують ініціативу щодо необхідності проведення аудиту ефективності за використанням державних фінансових ресурсів (ВРУ, РП);
- виконавці – безпосередньо реалізують процедуру аудиту ефективності за ініціативою ВРУ або РП (РП та її представництва);
- користувачі – використовують висновки, надані за результатами аудиту ефективності (ВРУ, суспільство, об'єкти перевірки, прокуратура України).

Для більш чіткого розуміння сутності аудиту ефективності розглянемо можливі етапи його проведення: планування; безпосередньо здійснення; підготовка звіту про результати перевірки.

При плануванні аудиту ефективності слід відбирати найбільш важливі теми і проблеми з урахуванням їх відповідності завданням, які покликана вирішувати Рахункова палата, та наявності умов для їх проведення.

При визначенні попереднього переліку можливих тем та об'єктів аудиту ефективності необхідно керуватися наступними критеріями:

- соціально-економічна значимість теми, її важливість для громадськості, а також ступінь її зацікавленості в результатах аудиту;
- ступінь наявності ризиків в даній сфері використання державних коштів або діяльності об'єктів аудиту, які потенційно можуть призводити до неефективних результатів;
- оцінка можливих результатів аудиту;
- обсяг державних коштів, що спрямовуються у цю сферу і/або використовуваних об'єктами аудиту;
- проведення попередніх перевірок у цій сфері та/або на даних об'єктах;
- наявність ресурсів Рахункової палати.

Однак при виборі тем можуть виникати труднощі з оцінкою того, наскільки та чи інша обрана тема аудиту ефективності відповідає даним критеріям вибору, і чи будуть отримані при її проведенні конкретні, суспільно значущі результати, які приведуть до підвищення ефективності використання державних фінансових ресурсів.

Аудитор Рахункової палати затверджує список тем і об'єктів аудиту для включення їх до проекту плану роботи Рахункової палати на черговий рік, і, після його затвердження Колегією Рахункової палати, групи перевіряючих приступають до їх попереднього вивчення [12].

Наступний етап – це безпосередньо проведення аудиту ефективності. Одним з основних моментів цього етапу є складання і затвердження програми проведення аудиту ефективності.

Після затвердження програми аудиту ефективності керівник групи розподіляє завдання між її членами (призначає, при необхідності, відповідальних виконавців по об'єктах), згідно з якими вони готують і подають на затвердження керівника аудиту робочий план по кожному об'єкту. У ньому формулюються конкретні питання аудиту, визначаються методи збору фактичних даних, вказуються джерела отримання необхідної інформації, строки проведення аудиту та відповідальні виконавці [12].

За результатами кожного аудиту ефективності використання державних фінансових ресурсів готується звіт [11], який повинен включати такі елементи:

- мета аудиту;
- перелік об'єктів;
- період часу, що охоплює аудит ефективності;
- коротку характеристику сфери, що перевіряється, програми або напрямку діяльності об'єкта аудиту із зазначенням обов'язків і функцій керівників, що мають відношення до показників;
- критерії оцінки ефективності, які використовувалися для цілей даної перевірки, і наявні розбіжності з керівництвом перевіреного об'єкта щодо їх застосування;
- висновки, зроблені за результатами аудиту;
- рекомендації, які повинні містити пропозиції перевіряючих щодо усунення виявлених недоліків та вирішення наявних проблем;
- зауваження керівників перевірених організацій (якщо вони подані), включаючи наявні розбіжності щодо використаних критеріїв оцінки ефективності, висновків і рекомендацій, а також заплановані ними заходи щодо усунення виявлених недоліків.

Слід враховувати, що значимість висновків у звіті залежить від переконливості доказів і висновків, а також логіки, використаної при їх підготовці.

У звіт про результати аудиту ефективності слід включати не тільки виявлені недоліки, але й заслужують на увагу досягнення, в тому числі і позитивні результати діяльності об'єкта аудиту.

У разі якщо в результаті аудиту виявлено недоліки, а зроблені висновки вказують на можливість істотно підвищити якість і результати роботи організації, що перевіряється, група перевіряючих повинна підготувати відповідні рекомендації для прийняття необхідних заходів щодо усунення цих недоліків. Рекомендації повинні носити досить конкретний характер і разом з тим уникати зайвої деталізації. Їх зміст має залежати від поставлених цілей і отриманих результатів аудиту.

Обов'язково після оприлюднення звіту про результати аудиту ефективності необхідно перевірити виконання рекомендацій, розроблених Рахунковою палатою. У процесі перевірки основну увагу слід приділяти тому, як і наскільки перевірена організація усунула виявлені раніше недоліки.

Ефектом від проведеного аудиту ефективності повинно стати підвищення якісних та кількісних показників ефективності використання державних фінансових ресурсів, після впровадження рекомендацій Рахункової палати.

Підводячи підсумки можна констатувати, що система забезпечення ефективної діяльності органів державного аудиту ефективності повинна базуватися на вимогах:

- якісного інформаційно-технічного забезпечення;
- комплексності та пріоритетності;
- економічної ефективності;
- регламентації;
- чіткої взаємодії всіх підсистем та координації дій для вирішення завдань зовнішнього фінансового контролю;
- єдності і оптимального рівня централізації її організаційної структури;
- безперервності розвитку та вдосконалення контролю;
- підконтрольності кожного суб'єкта державного аудиту тощо.

Таким чином, для подальшого стійкого розвитку України, який забезпечується ефективним управлінням економікою і державними фінансовими ресурсами, необхідно закласти вищезазначені основи єдиної системи державного аудиту. Система державного аудиту ефективності повинна забезпечувати ухвалення стандартів, що визначають як принципи контролю

законності, ефективності та економії витрачання державних фінансових ресурсів, так і механізм фінансово-господарського контролю.

Узагальнення концептуальних положень контролю державних фінансів дозволило зробити висновок про те, що державний аудит ефективності повинен розглядатися крізь призму системного підходу. Систему державного аудиту ефективності запропоновано розглядати як відкриту, складну, детерміновану сукупність основних елементів контролю за використанням державних фінансів. Система державного аудиту ефективності наочно ілюструє відносини, що виникають між його основними елементами з приводу ініціювання, проведення та користування результатами суб'єктами державного аудиту ефективності.

Отже, виходячи з усього вищесказаного, систему державного аудиту ефективності ми пропонуємо розглядати як цілісний та структурований комплекс суб'єктно-об'єктних зв'язків, що виникають між елементами державного аудиту ефективності з приводу вибору суб'єктами державного аудиту ефективності відповідного інструментарію у відповідності до основних його принципів та мети проведення задля отримання соціально-економічного результату діяльності органів державної влади через ефективне управління державними фінансовими ресурсами.

Висновки. Таким чином, аудит ефективності в порівнянні з традиційним фінансовим аудитом включає нові завдання і значно розширює цілі зовнішнього фінансового контролю. Чинна вітчизняна система формування і виконання бюджету, обліку і звітності не орієнтована на підвищення ефективності державних витрат. Вона носить витратний характер і не має кількісно вимірюваних, соціально значущих заданих результатів витрачання державних фінансових ресурсів, на досягнення яких повинна бути спрямована діяльність їх одержувачів. Така організація бюджетного процесу істотно обмежує можливості підвищення ефективності державних витрат і використання відповідної системи її вимірювання та оцінок. Звідси органи виконавчої влади не мають достатніх стимулів і зацікавленості в ефективному

використанні бюджетних коштів, а Рахункова палата – можливості належним чином здійснювати аудит ефективності їх використання.

Список використаних джерел

1. Басанцов І. В. Державний фінансовий контроль, його концептуальні аспекти / І. В. Басанцов // Формування ринкових відносин в Україні. – 2005. – № 11. – С. 24-32.
2. Виговська Н. Г. Концепція державного фінансового контролю в Україні: методологічне забезпечення / Н. Г. Виговська // Фінансовий контроль в Україні: матеріали Всеукр. наукової конфер. / МОН України, Терноп. держ. техн. ун-т (Тернопіль, 22-24 квітня 2007 р.). – Галицький економічний вісник. – № 3. – 2007. – С. 173-178.
3. Виговська Н. Г. Напрями реформування системи державного фінансового контролю в Україні / Н. Г. Виговська. – збірник наукових праць «Зовнішня торгівля. Економічна безпека» / Вищий навчальний заклад «Університет економіки та права «КРОК». – 2011. – Вип. 6. – С. 12-20.
4. Виговська Н. Г. Обґрунтування та вимоги до Концепції державного фінансового контролю / Н. Г. Виговська // Галицький економічний вісник. – 2008. - № 5 (20). – С. 172-177.
5. Дрозд І. К. Єдність зовнішнього та внутрішнього контролю в системі фінансово-економічного контролю / І.К. Дрозд // Фінанси України. – 2006. – №3. – С.135–140.
6. Дрозд І. К., Шевчук В. О. Державний фінансовий контроль / І. К. Дрозд, В. О. Шевчук. – К. : ТОВ «Імекс-ЛТД», 2007. – 304 с.
7. Лимская декларация руководящих принципов контроля. – IX Конгресс Международной организации высших органов финансового контроля (ИНТОСАИ), 1977. – 10 с.
8. Мамишев В. Характерні аспекти організації державного фінансового контролю за рубежом / В. Мамишев // Фінансовий контроль. – № 11. – 2003. – С. 123-128.
9. Мексиканская декларация независимости. XIX Конгресс INTOSAI, ноябрь 2007 года г.Мехико, Мексиканские Соединенные Штаты. – [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.ach.gov.ru/ru/international/mexico/>
10. Мельничук В. Г. Незалежний державний фінансовий контроль в Україні та досвід зарубіжних країн / В.Г. Мельничук // Фінансовий контроль. – 2002. – № 2. – С. 33-36.
11. Про затвердження Стандарту Рахункової палати «Порядок підготовки і проведення перевірок та оформлення їх результатів». Постанова Колегії Рахункової палати України від 27.12.04 №28-6 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0115-05>

12. Про Рахункову палату : Закон України від 11 липня 1996 р. № 315/96-ВР. – [Електронний ресурс]. – Верховна Рада України. – Режим доступу:<http://www.ac-rada.gov.ua/control/main/uk/publish/article/16727066>.
13. Сивульський М. І. Державний внутрішній фінансовий контроль в Україні: результати, проблеми та перспективи розвитку / М. І. Сивульський // Фінанси України. – 2005. – № 7. – С. 8-19.
14. Симоненко В. К. Основи єдиної системи державного фінансового контролю в Україні (макроекономічний аспект) / В. К. Симоненко, О. І. Барановський, П. С. Петренко. – К. : Знання України, 2006. – 280 с. – Бібліогр.: с. 236-242.
15. Синюгіна Н.В. Теоретичні аспекти організації державного фінансового контролю / Н.В. Синюгіна, Ю.О. Голуб // Економіка розвитку. – 2007. – №3 (43). – С.21-23
16. Степашин С. В. Конституционный аудит / С. Степашин. – М. : Наука, 2006. – 816 с
17. Стефанюк І. Б. Фінансовий контроль: визначення поняття і системи / І. Б. Стефанюк // Економіка. Фінанси. Право. – 2001. – №7. – С. 3-4.
18. Шевчук В. О. Становлення та розвиток Державного фінансового контролю / В.О. Шевчук // Фінанси. – 1997. – № 11. – С.19.

REFERENCES

19. Basantsov I.V.(2005), “State financial control, its conceptual aspects”, *Formuvannya rincovikh vidnosin v Ukraini*, vol. 11, pp. 24-32.
20. Vigovska N.G. (2011), “The concept of state financial control in Ukraine : methodological support” *Materiali Vseukrainskoi naukovoї konferentsii* [Financial Control in Ukraine] [Finansoviy control v Ukraini], Ternopil, Ukraine, 22-24 kvitnya 2007, pp. 173-178.
21. Vigovska N.G. (2011), “Areas of reform of public financial control in Ukraine”, *Zbirnik naukovirh prats* [Foreign trade. Economic security] [Zovnishnya torgivlya. Economichna bezpeka], Kyiv, Ukraine, pp. 12-20.
22. Vigovska N.G. (2008), “Rationale and requirements to the Concept of state financial control”, *Galizkiy ekonomichniy visnik*, vol. 5(20), pp. 172-177.
23. Drozd I.K. (2006), “The unity of external and internal control system of financial and economic control”, *Finansi Ukraini*, vol. 3, pp.135-140.
24. Drozd I.K.and Shevchuk V.O. (2007), *Derzhavniy finansoviy control* [State financial control], *Imeks-LTD*, Kyiv, Ukraine
25. Congress organization Mezhdunarodnoy High society bodies control Finance (1977), Declaration, “Lymskaya Declaration rukovodyaschyh fundamentally control”, p.10.
26. Mamishev V. (2003) “Typical aspects of state financial control abroad”, *Finansoviy control*, vol.11 , pp. 123-128.
27. Congress organization Mezhdunarodnoy High society bodies control Finance (2007), Declaration, “Meksykanskaya Declaration of independence”, available at: <http://www.ach.gov.ru/ru/international/mexico/>

28. Melnichuk V.G. (2002) "The independent state financial control in Ukraine and foreign experience", *Finansoviy control*, vol.2, pp. 33-36
29. The Verkhovna Rada of Ukraine (2004), Resolution of the Accounting Chamber of Ukraine "On approval of Standard Accounting Chamber Procedure for the preparation and execution of audits and their results" available at: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0115-05> (Accessed 27 December 2004).
30. The Verkhovna Rada of Ukraine (1996), The Law of Ukraine "On the Accounting Chamber", available at: <http://www.ac-rada.gov.ua/control/main/uk/publish/article/16727066> (Accessed 11 July 1996).
31. Sivulskiy M.I. (2005), "Public Internal Financial Control in Ukraine : results , problems and prospects of development", *Finansi Ukraini*, vol. 7, pp. 8-19
32. Simonenko V.K., Baranovskiy O.I. and Petrenko P.S. (2006), *Osnovi edinoi sistemi derzhavnogo finansovogo control v Ukraini (makroekonomichniy aspect)* [Basics single system of state financial control], Znannya Ukraini, Kyiv. Ukraine
33. Sinugina N.V. and Golub U.O. (2007), "Theoretical aspects of state financial control", *Ekonomika rozvitku*, vol. 3(43), pp. 21-23
34. Stepashin S.V. (2006), *Konstitutsionniy audit* [Constitutional audit], Nauka, Moskva, Russian.
35. Stefanuk I.B. (2001), "Financial control : definition and systems", *Ekonomika. Finansi. Pravo*, vol. 7, pp. 3-4
36. Shevchuk V.O. (2008), "Establishment and Development of the State finansovoho control", *Finansi*, vol. 11, pp. 7-9

Ярошенко А.С. Системний підхід до організації державного аудиту ефективності [Текст] / А.С. Ярошенко, Ж.А. Олексіч // Ефективна економіка. – 2015. - № 5: Режим доступу: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=4109>