

Удосконалення методики аудиту ефективності державних програм і проектів

Ж.А. Жирна

ДВНЗ «Українська академія банківської справи НБУ»

Постановка проблеми. Сьогодні існує ряд істотних проблем в організації та проведенні контролю державних фінансів. На нашу думку, найбільш вагомими є відсутність єдиних критеріїв оцінки доцільності реалізації державних проектів і програм за обраними напрямками, неузгодженість вимог щодо початкових критеріїв доцільності реалізації програм, обмеженість переліку контрольних показників тощо. Зазначені недоліки яскраво свідчать на користь відсутності системності у підходах до контролю державних фінансів. Такий стан речей може пояснюватися відсутністю єдиної загальної методики проведення аудиту ефективності використання державних фінансів. Відсутність очікувань щодо вихідних даних обумовлює недбале ставлення до формування початкових даних щодо реалізації державних програм та проектів.

Безумовною вимогою реалізації будь-яких проектів є їх цільова спрямованість. Метою реалізації будь-якого проекту або програми є одержання певного конкретного ефекту.

Існуючі сьогодні методи планування, організації та виконання державних цільових програм лише формально можна характеризувати як методи програмно-цільового планування. Це, в свою чергу, значно обмежує можливості та стимули для виконавців державних програм в забезпеченні досягнення кінцевих результатів, які б були суспільно значимими і вимірювальними та ускладнює проведення аудиту ефективності державних цільових програм щодо використання бюджетних ресурсів, які виділяються на реалізацію даних програм.

Однак, ми вважаємо, що проведення аудиту ефективності державних цільових програм дуже важливе, адже його результати можуть надавати об'єктивну інформацію щодо реального ефекту, отриманого в ході реалізації державних цільових програм і проектів.

Отже, ми вважаємо за необхідне розглянути проблему впровадження загальної методики проведення аудиту в рамках системи державного аудиту. Нами пропонується науково-методичний підхід щодо аудиту ефективності, що базується на поточному коригуванні очікуваного кінцевого результату реалізації державних цільових програм під впливом повноти ресурсного забезпечення поточної реалізації програм. Особливістю запропонованого є те, що аудит має проводитися на всіх етапах реалізації зазначених програм з відповідним коригуванням кінцевого ефекту, що надає можливість наявної інтерпретації поточної динаміки реалізації проекту.

Аналіз останніх досліджень із цієї проблеми. Окремим аспектам аудиту ефективності присвячені роботи таких вчених, як Басанцов І., Петрик О., Рябухін С., Саунін А., Симоненко В., Слободяник Ю., Степашин С. та ін. Опубліковані наукові дослідження з проблем впровадження аудиту ефективності, його методики свідчать про те, що комплекс питань, пов'язаних з визначенням основних параметрів аудиту ефективності, зокрема аудиту ефективності державних цільових програм, порядку здійснення процедур потребує подальшого дослідження.

Метою роботи є вдосконалення методичного інструментарію проведення аудиту ефективності державних цільових програм та проектів.

Виклад основного матеріалу й обґрунтування отриманих результатів дослідження. В останні роки Україна значну увагу приділяє проведенню аудитів ефективності виконання державних цільових програм, що охоплювали як весь період їх дії, так і окремі етапи. Зазначені аудити свідчили, що державні цільові програми, на виконання яких держава тривалий час спрямовувала бюджетні кошти, після завершення терміну їх дії не досягали своєї мети, а це

значить, що кошти, витрачені на реалізацію таких програм, було витрачено неефективно.

Так, впродовж 2009 року характерним при здійсненні більшості державних цільових програм стало незабезпечення Кабінетом Міністрів України повного фінансування заходів, а Мінекономіки та Мінфіном, при плануванні показників соціально-економічного розвитку держави та проектів державного бюджету за відповідний рік, за умов недостатнього фінансування програм, – пропорційного розподілу державних коштів на їх виконання. Все це призводило до відставання темпів реалізації державних програм від затверджених графіків, створювало реальні ризики подальшого відставання у досягненні запланованих результатів та ставило під загрозу досягнення основної мети програм. І як результат, більшість проблем, які планувалося реалізувати в рамках виконання тієї чи іншої державної цільової програми, і досі є не вирішені [1].

Ефективність проектів і програм, будь-яких суспільно значущих нововведень, тим більше тих, що розробляються і реалізуються на бюджетні кошти, на кошти платника податків, – найважливіший об'єкт уваги державного і громадського контролю. Це регламентують правові документи, що вимагають докладного обліку ефективності програм. Таким чином, професійна оцінка доцільності витрачання державних коштів на реалізацію соціально-організаційних державних цільових програм необхідна.

Основні проблеми, які зазвичай виникають при реалізації державних цільових програм:

- невідповідність одержуваних результатів раніше поставленим цілям;
- відсутність взаємної довіри між учасниками програми при прийнятті управлінських рішень.

Часто сама програма націлена на недопущення недоліків суспільного розвитку і запобігання кризи, що безпосередньо відбивається на суспільному сприйнятті змісту програми.

Однак традиційні перевірки, направлені на виконання державних цільових програм, дозволяють лише визначити своєчасність та повноту фінансування даних програм. Проте не дають відповіді, наприклад, на такі питання: який соціально-економічний або організаційно-економічний ефект отримано в результаті реалізації державної цільової програми; наскільки результати програми відповідають поставленій меті і т.д. Саме таку оцінку повинен давати аудит ефективності. Проте на сьогодні в Україні існує ряд недоліків існуючої методології формування та виконання державних цільових програм.

За час, що минув після попередніх аудитів державних цільових програм, керівниками міністерств, відомств та організацій, відповідальних за їх реалізацію, не вживалися необхідні заходи щодо виконання рекомендацій та пропозицій Колегії Рахункової палати. Як наслідок, значна частина проблемних питань досі не вирішена, що негативно позначається на процесі використання бюджетних коштів та перешкоджає своєчасному і повному виконанню державних цільових програм.

Також, варто відмітити, що при визначенні результатів, які очікуються при виконанні державних цільових програм, використовуються нечіткі формулювання, а саме: підвищити, знизити, удосконалити, покращити та ін. Зрозуміло, що у випадку незначної позитивної зміни в результаті реалізації програми можна говорити про позитивний результат, даючи схвальні відгуки про ефективне використання бюджетних ресурсів, проте насправді ефект від реалізації програми нульовий. І самі виконавці даних програм орієнтовані не на отримання конкретного результату від їх використання, а просто на виконання запрограмованих дій керівних органів, без чіткого слідування кінцевій меті програми.

З усього вище сказаного можемо зробити висновок, що головна економічна складова реалізації державних проектів – вчасне одержання та використання наданих ресурсів.

Встановлення оперативних (крокових) показників, досягнення яких має свідчити про успішність реалізації проекту. Процедура визначення успішності

проекту має базуватися на ступені досягнення кінцевого ефекту. Коригування кінцевого ефекту відбувається за результатами варіаційного аналізу окремих складових на різних етапах реалізації проекту.

Розглянемо детальніше дані етапи.

1. Планування і організація проекту. На даному етапі здійснюється:

- 1.1 Перевірка повноти планування (визначення всіх індикаторів, критеріїв та основних показників, що будуть свідчити про повноту реалізації проекту на всіх стадіях);
- 1.2 Перевірка оптимальності закладених у плані технологій та ресурсів;
- 1.3 Внесення відповідних корективів та повторна перевірка, закладення відхилень.

2. Реалізація проекту супроводжується наступними діями:

- 2.1 Повторна (остаточна) перевірка необхідності реалізації проекту. У випадку виявлення в ході реалізації проекту його недоцільності вважати понесені витрати непередбаченими збитками і припинити фінансування;
- 2.2 Перевірка своєчасного ресурсного забезпечення реалізації проекту;
- 2.3 Аналіз відхилень та шляхів їх подолання за ресурсним забезпеченням проектів та результатами:
 - 2.3.1 Визначення допустимих лагів (відхилень);
 - 2.3.2 Перевищення лагів;
 - 2.3.3 Середнє відхилення в межах лагів (перевищення лагів);
 - 2.3.4 Визначення залежності між відхиленнями за вхідними та кінцевими показниками на кінцевий результат.

Враховуючи специфіку державних цільових програм та їх особливу значущість для широкого кола контрагентів, нами пропонується авторський метод проведення аудиту ефективності державних цільових програм і проектів, що базується на поетапному коригуванні кінцевого ефекту від впровадження результатів даних програм та проектів під впливом динамічної складової їх поточної реалізації (табл. 1).

Науково-методичний підхід до проведення аудиту ефективності кінцевого ефекту реалізації державних цільових програм та проектів

Категорія значущості	Етапи реалізації проекту	Значення лагів		Коригування ефекту	Кінцевий ефект
		Вхідні	Кінцеві		
1 Критичний етап проекту – задає тон реалізації всього проекту в подальшому (80% значущості)	Вказують етапи (кроки) реалізації проекту за будь-якою класифікацією (часовою, організаційною, тощо).	Вказуються нормативні та фактичні значення лагів. Проводиться статистичний їх аналіз із кінцевим визначенням показників варіації, на базі яких буде здійснюватися визначення зміна кінцевого ефекту.	Аналіз та порівняння допущених відхилень (укладаються одержані значення у допустимі лаги або їх перевищують, можливо спостерігається ефект економії). Зважання одержаного ефекту за показником значущості і одержання відповідного коригуючого ефекту.	В результаті проведених розрахунків відображається кінцевий ефект з урахуванням зазначених змін.	
2 Важливий – невчасна реалізація даного етапу ставить під сумнів весь проект (15% значущості)					
3 Загальний – обробка загальних результатів (5% значущості)					

Згідно запропонованого нами методу, всі стадії реалізації державних цільових програм і проектів пропонується спочатку оцінити з позиції їх значущості та вагомості для досягнення кінцевого ефекту від реалізації програми. Розподіл значущості етапів проекту пропонується проводити за принципом Парето. За результатами аналізу поточного виконання стадій проекту формується база відхилень за часовими (затримки) та фінансовими (неповне фінансування) лагами. За результатами аналізу лагів відбувається коригування кінцевого ефекту реалізації програм та проектів з подальшим визначенням остаточного загального скоригованого кінцевого ефекту.

Розрахунок коригування кінцевого ефекту пропонується проводити наступним чином:

- при затримці фінансування:

$$\Delta PV = CF \cdot v \cdot (1+r)^n \cdot (1 - (1+r)^{-An}), \quad (1)$$

де ΔPV – поточний вартісний показник ефективності реалізації державного проекту;

CF – поточний ефект від реалізації проекту або величина фінансування проекту (обчислюється дисконтуванням загального майбутнього ефекту на окрему дату його реалізації);

v – ваговий коефіцієнт значущості реалізації окремого етапу проекту;

r – ставка дисконтування (враховує лише темпи інфляції) $r \in [0; +\infty)$, проте зазвичай $r \in (0; 1)$;

n – віддаленість у часі моменту реалізації певного етапу проекту від моменту його оцінки;

Δn – зміна часу реалізації зазначеного етапу проекту.

- при неповному фінансуванні:

$$PV = \frac{\Delta CF \cdot v}{(1 + r)^n}, \quad (2)$$

де ΔCF – зміна величини фінансування певного етапу реалізації проекту.

Для показника Δn необхідно вибрати тип показника варіації (будь-який підійде).

Ступінь впливу вхідних ресурсів на кінцевий ефект від реалізації проекту визначається за наступною формулою:

$$I_I = \frac{\Delta PV_{рез}}{\Delta PV_{фін}}, \quad (3)$$

де I_I – індекс впливу,

$\Delta PV_{рез}$ – зміна вихідного результату;

$\Delta PV_{фін}$ – зміна вхідних показників фінансування.

= 1 – планова або лінійна залежність

< 1 – прискорена – свідчить про усвідомлену зацікавленість учасників проекту в його реалізації та його ефективності управління

> 1 – уповільнена

Порівняння коефіцієнту кореляції з варіаційним відхиленням для виявлення залежності між фінансуванням та результатами реалізації проекту і визначення можливостей для економії.

Можливий аналіз відхилень визначення етапів реалізації проекту, можливий аналіз виявлення середнього відхилення по проекту, середнього відхилення по відповідним видам та категоріям робіт.

Рівняння лінійної регресії для $\Delta PV(t, n)$.

Визначення результативного фактору: гроші або час.

Висновки згідно результатів проведеного аудиту ефективності приведеної вартості:

1. ступінь відхилення (ΔPV);
2. основні фактори (фінансування, терміни тощо);
3. виявлення основних тенденцій (основа для подальших перевірок);
4. можливі сценарії оптимізації отримання ефекту.

На рисунку 1 зображено можливі результати в зв'язку з різною нормою фінансування.

Запропонований методичний підхід дозволяє оцінювати ефективність використання державних коштів на різних етапах їх використання. Зокрема, дані методи можуть використовуватися при попередній розробці проектів використання державних коштів, на стадії планування, а також на стадії реалізації проектів. При цьому можуть порівнюватися планові та фактичні показники, причому під ефективністю необхідно буде розуміти більш високий рівень фактичного показника, ніж розрахованого за плановими даними, отриманими в ході розробки бюджетів.

2.3.5 Перевірка відповідності одержаних результатів встановленим на початку проекту цілям;

2.3.6 Аналіз результатів реалізації проекту;

2.3.7 Визначення відхилень та шляхів їх усунення.

3. *Результати реалізації проекту* визначають (рис. 1):

3.1 Аналіз доцільності реалізації проектів даного типу (не за фактичним методом, а за потребою).

3.2 Аналіз можливості тиражування реалізованих проектів.

3.3 Встановлення можливостей оптимізації подібних проектів в майбутньому.

		Результат		
		Норма	Допустимий	Перевищення
Фінансування	Норма	Існування лінійної залежності (можливість визначення функціональної залежності за методом лінійної регресії $\Delta PV_{рез}(\Delta PV_{фін})$) Кінцевий ефект очікується згідно планового.	Слабка лінійна залежність; Низка зацікавленість учасників в одержанні кінцевих результатів реалізації проекту.	Проблема в реалізації проекту
	Допустимий	Висока зацікавленість учасників на фоні проблем з фінансуванням	Існування лінійної залежності	Низька зацікавленість, проблема в реалізації через брак ресурсів
	Перевищення	Надвисока зацікавленість учасників	Висока зацікавленість учасників, низькій рівень виконання зобов'язань	Існування лінійної залежності, проте низька зацікавленість та рівень виконання зобов'язань.

Рис. 1. Схема можливих варіантів результатів виконання державної цільової програми

Таким чином, узагальнивши все вище запропоноване ми пропонуємо наступний алгоритм проведення аудиту ефективності державних цільових програм.

За умови реалізації декількох проектів одночасно перевищення суми нормативів за ними вважати синергетичним ефектом (зменшення – синергетичним збитком). Синергетичний результат розподіляється пропорційно при реалізації декількох проектів одночасно за умови неможливості визначення ефекту кожного проекту окремо.

При проведенні аудиту ефективності слід керуватися тим, що в процесі перевірки не ставиться завдання дати загальну оцінку ефективності роботи, органу державної влади, що перевіряється, або одержувача державних коштів. По-перше, практично неможливо знайти прийнятний спосіб такої оцінки з-за складності та різноманітності сфер їх діяльності. По-друге, перевірки піддаються, як правило, конкретні сфери або аспекти їх діяльності відповідно до поставлених цілей. І, нарешті, по-третє, аудит ефективності завжди повинен бути спрямований на те, аби за його результатами можна було зробити висновки і запропонувати конкретні рекомендації щодо підвищення ефективності використання державних коштів перевіряються організаціями.

Висновок. В даний час необхідний системний підхід до організації державного контролю за ефективним витрачанням ресурсів та використанням власності, що включає застосування фінансового аудиту та аудиту ефективності. Це дозволить органам державного аудиту охопити весь цикл використання бюджетних коштів – від розробки проекту до отримання кінцевого результату.

При цьому аудит ефективності повинен починатися вже на стадії розробки проектів, планів, програм і стратегій. Такий підхід дозволяє створити в країні єдину систему наскрізного контролю за реалізацією стратегічно значущих проектів соціально-економічного розвитку України.

СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ

1. Звіт Рахункової палати за 2009 рік : [Електронний ресурс]. – http://www.ac-rada.gov.ua/img/files/Zvit_2009.pdf

Жирна, Ж. А. Удосконалення методики аудиту ефективності державних програм і проектів [Текст] / Ж. А. Жирна // Аспекти соціально-економічного розвитку транзитивної економіки : монографія / під ред. д.е.н., проф. О. О. Непочатенко. - Умань : Вид-ць "Сочинський", 2011. – Ч. I. - С. 83-90