

Ж.А. Журна

ТЕОРЕТИКО-ПРАВОВІ АСПЕКТИ ЗАПРОВАДЖЕННЯ АУДИТУ ЕФЕКТИВНОСТІ

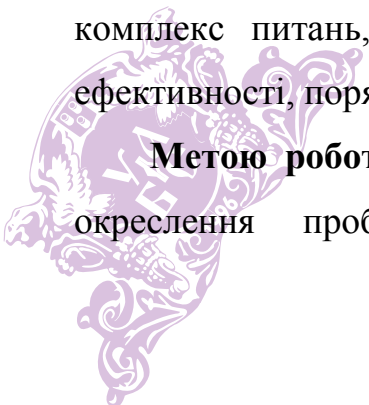
Визначено суть основних параметрів аудиту ефективності, окреслено проблеми його запровадження в Україні. Проаналізовано процедуру проведення аудиту ефективності та визначено сутність критеріїв оцінки ефективності.

Ключові слова: *аудит ефективності, критерії оцінки використання державних ресурсів, державні ресурси.*

Постановка проблеми. Вирішення проблем ефективності управління державними ресурсами та здійснення дієвого державного фінансового контролю за діяльністю виконавчої влади, яка використовує суспільні ресурси, надзвичайно актуальні сьогодні. Від рівня ефективності виконання прийнятих законодавчою та виконавчою владою рішень, пов'язаних з використанням державних ресурсів, залежить ступінь досягнення цілей соціально-економічного розвитку держави. Саме тому незалежні органи фінансового контролю повинні здійснювати не тільки наступний контроль, перевіряючи звітність стосовно цільового використання бюджетних ресурсів, а й досліджувати ефективність їх використання та результативність управлінських дій виконавчої влади. Таку перевірку може забезпечити аудит ефективності, який отримав широке розповсюдження в економічно розвинених країнах.

Аналіз останніх досліджень із цієї проблеми. Окремим аспектам аудиту ефективності присвячені роботи таких вчених як Басанцов І., Петрик О., Симоненко В., Сухарева Л. та ін. Опубліковані наукові дослідження з питань впровадження аудиту ефективності, його методики свідчать про те, що комплекс питань, пов'язаних з визначенням основних параметрів аудиту ефективності, порядку здійснення процедур потребує подальшого дослідження.

Метою роботи є визначення основних параметрів аудиту ефективності, окреслення проблем його впровадження. Проаналізовано процедуру



State Higher Educational Institution
"UKRAINIAN ACADEMY OF BANKING
OF THE NATIONAL BANK OF UKRAINE"

проведення аудиту ефективності та визначено критерії оцінки ефективності використання державних ресурсів.

Виклад основного матеріалу й обґрунтування отриманих результатів дослідження. У 50-60 рр. ХХ ст. поряд з фінансовим аудитом почала розвиватись та закріплюватись на законодавчому рівні така форма контролю, як аудит ефективності використання бюджетних ресурсів. Зокрема, в Лімській декларації керівних принципів аудиту (1977р.) зазначалось, що аудит ефективності направлений на перевірку того, наскільки ефективно та економно використовуються державні ресурси. Незалежні органи фінансового контролю зарубіжних країн при здійсненні аудиту ефективності використовують положення Ревізійних стандартів ІНТОСАІ. В них аудит ефективності визначається як перевірка економності, продуктивності та результативності, з якою організація, що підлягає перевірці, використовує ресурси при виконанні своїх задач та обов'язків [1], в тому числі включає перевірку:

- економічності діяльності адміністрації відповідно до основних адміністративних принципів та практики, а також політики управління;
- продуктивності використання ресурсів (трудових, фінансових та ін.), включаючи тим самим дослідження систем інформації, результатів виробничої діяльності, стану внутрішнього контролю та методів і процесів усунення об'єктом, який підлягає перевірці, виявлених недоліків;
- ефективності діяльності, виконання поставлених перед об'єктом державного аудиту, завдань та порівняння досягнутих результатів діяльності об'єктів з плановими.

Дане трактування аудиту ефективності, в тій чи іншій формі, зафіксовано в законодавчій базі зарубіжних країн, а також в стандартах та правилах проведення аудиту ефективності.

Об'єктом даного контролю є вся управлінська діяльність [2]. Важливим моментом є те, що аудит ефективності ні в якому разі не передбачає заміну собою таких форм державного контролю як перевірки, ревізії, фінансовий

аудит, експертизи, інспектування тощо. Адже він включає не тільки дані про виконання бюджетних проектів і програм, але й здійснює комплексний та всеохоплюючий аналіз причин неефективного використання державних ресурсів та розробляє рекомендації стосовно удосконалення бюджетного процесу, чинного законодавства та економічної політики держави в цілому (рис. 1).

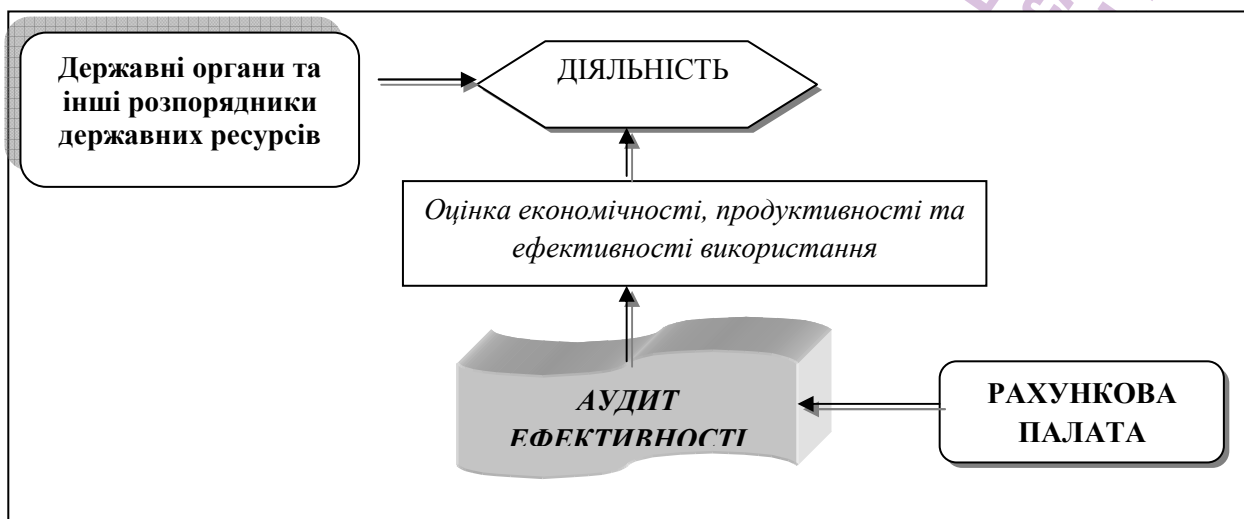


Рис. 1. Схема аудиту ефективності використання державних ресурсів

Існування аудиту ефективності в зарубіжних країнах забезпечують наступні умови:

- наявність органу, який досліджує діяльність держави стосовно використання бюджетних ресурсів з ціллю підвищення її ефективності, і при цьому розкриває не тільки проблеми, але й сприяє їх вирішенню;
- зовнішній статус органу, що здійснює аудит ефективності. Даний орган повинен бути незалежним, для того щоб зуміти чітко показати реальну ситуацію в тому вигляді, в якому вона існує;
- можливість досліджувати діяльність держави, як з зовні так і з середини – це дозволяє слідкувати за її розвитком та визначати взаємодію між існуючими організаційними структурами.

Вперше вітчизняні вчені заговорили про аудит ефективності в 2003 році. Так, на відміну від зарубіжного трактування поняття в українському

законодавстві під аудитом ефективності розуміють форму контролю, яка є сукупністю дій зі збору та аналітичного опрацювання статистичних і звітних даних, матеріалів ревізій та перевірок, іншої публічної інформації, спрямованих на визначення рівня ефективності державних вкладень для реалізації запланованих цілей, встановлення факторів, які перешкоджають досягненню максимального результату при використанні визначеного обсягу трудових, матеріальних і фінансових ресурсів, та обґрунтування пропозицій щодо підвищення ефективності використання державних ресурсів.

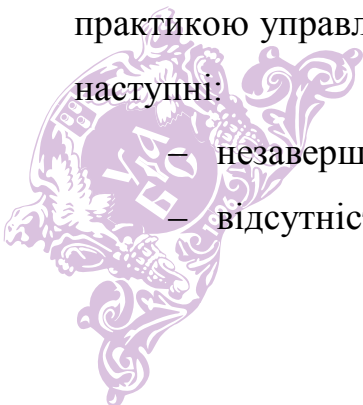
Зазначимо, що дане поняття зазначене в Наказі 02.04.2003 N 75 «Про затвердження Методичних рекомендацій щодо проведення аудиту ефективності виконання бюджетної програми» Головного контрольно-ревізійного управління України і стосується внутрішнього державного фінансового контролю.

Відсутність цілісної системи державного аудиту в нашій країні призвела до того, що аудит ефективності здійснюється двома провідними контролюючими органами держави: Рахунковою палатою та Контрольно-ревізійним управлінням – органом, який підпорядковується Міністерству фінансів. А це, в свою чергу, не відповідає вимогам Лімської декларації.

Необхідно звернути увагу й на те, що науково-методичні засади організації та проведення аудиту ефективності визначають тільки окремі напрями діяльності і при цьому суттєво відрізняються між собою. А відмінність у підходах до визначення одних і тих же понять (визначення, методів, функцій, об'єктів та ін.) не сприяє підвищенню ефективності управління державними ресурсами (табл. 1).

Варто відзначити й те, що запровадження в практику аудиту ефективності супроводжується певними проблемами, що обумовлені сучасною вітчизняною практикою управління державними ресурсами. До таких проблем слід віднести наступні:

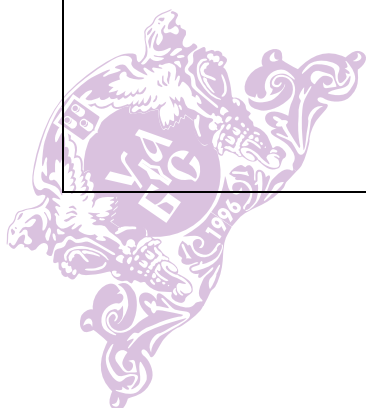
- незавершеність реформи бюджетного процесу;
- відсутність належної інформаційної бази;



Таблиця 1

Порівняльна характеристика нормативних актів здійснення аудиту ефективності

Рахункова палата України	Головне контроль-ревізійне управління
Мета	
встановлення стану справ щодо використання коштів Державного бюджету України, загальнодержавних цільових фондів, валютних та кредитно-фінансових ресурсів, інших державних коштів пов'язаних з Державним бюджетом України та його оцінка з точки зору законності, ефективності та доцільності, а також оцінка стану внутрішнього контролю об'єкта перевірки, надання пропозицій щодо усунення порушень чинного законодавства України	оцінка повноти досягнення запланованих цілей, виявлення проблем у виконанні бюджетної програми та розробка пропозицій щодо підвищення ефективності використання державних ресурсів
Об'єкт	
Апарат Верховної Ради України, Адміністрація Президента України, Державне управління справами, Секретаріат Кабінету Міністрів України, апарат Ради національної безпеки і оборони України, Секретаріат Уповноваженого Верховної Ради України з прав людини, Національний банк України, уповноважені банки та інші фінансові установи, що здійснюють обслуговування коштів Державного бюджету України, апарати Конституційного, Верховного та Вищого господарського судів України, інші судові органи, центральні органи виконавчої влади, апарат Генеральної прокуратури України, інші правоохоронні та контрольні органи України, Вища рада юстиції України, Центральна виборча комісія, місцеві державні адміністрації та органи місцевого самоврядування в частині використання ними коштів Державного бюджету України, а також інші бюджетні установи - розпорядники коштів Державного бюджету України усіх рівнів, інші юридичні особи, незалежно від форм власності, в разі отримання ними коштів Державного бюджету України, кредитів під гарантію держави; громадські організації, політичні партії та інші в частині використання коштів Державного бюджету України, а також загальнодержавні цільові фонди, інші об'єкти в тій частині їх діяльності, яка стосується використання коштів Державного бюджету України	головні розпорядники бюджетних коштів; розпорядники коштів нижчого рівня; одержувачі бюджетних коштів; інші органи виконавчої влади, які беруть участь в процесі управління державними ресурсами, виділеними на виконання бюджетної програми (Мінфін, Держказначейство, ДПА, Мінекономіки, їх органи на регіональному рівні та інші)
Програма аудиторського дослідження	
Програма перевірки визначає, зокрема: 1) мету перевірки; 2) предмет перевірки; 3) перелік конкретних питань, які будуть перевірятися та обумовлюють обсяг перевірки; 4) об'єкт перевірки; 5) терміни проведення перевірки та складання акта та звіту за її результатами; 6) планові трудовитрати; 7) склад контрольної групи суб'єкта перевірки.	1) оцінка досягнутих результатів за звітними даними; 2) визначення проблем, які негативно вплинули на процес виконання запланованих завдань; 3) висунення гіпотез щодо причин існування проблем; 4) збір даних, узагальнення, порівняння та аналіз з метою підтвердження або спростування визначених гіпотез; 5) підготовка висновків і пропозицій та обговорення їх з учасниками дослідження; 6) підготовка аудиторського звіту та доведення його до користувачів.
Методи	
1) аналіз методів організації роботи об'єкта перевірки; 2) аналіз результатів роботи об'єкта перевірки; 3) аналіз конкретних фактів та ситуацій, виявлених на об'єкті перевірки; 4) аналіз усіх наявних даних; 5) огляд документів.	1. Аналіз нормативно-правових актів, планових розрахунків та пояснювальних записок до них, методичних документів, видань і публікацій про сферу діяльності, обрану для дослідження. 2. Аналіз результатів раніше проведених ревізій та перевірок. 3. Аналіз показників статистичної, фінансової та оперативної звітності. 4. Обстеження виробничих приміщень, хронометраж затрат робочого часу. 5. Опитування, інтерв'ювання. 6. Збір інформації у юридичних осіб. 7. Збір інформації здійснюється у формі письмових запитів, адресованих третім особам.



- відсутність звітів про результати діяльності державних органів, інших розпорядників державних ресурсів та досягнення поставлених у програмі цілей і завдань;
- відсутність відомостей про якість наданих в ході діяльності виконання державних послуг.

Однак, запровадження аудиту ефективності в практику здійснення незалежного фінансового контролю дозволить:

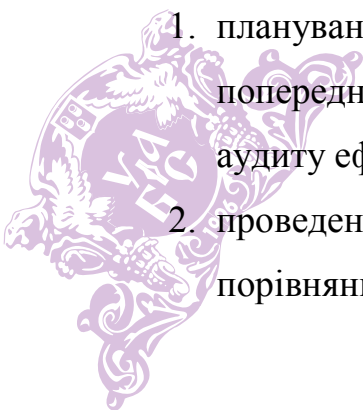
- підвищити ефективність використання державних ресурсів, прискорити рівень економічного розвитку країни, адже він не тільки оцінює наскільки ефективно використовуються дані ресурси, але й пропонує ряд необхідних заходів, які сприятимуть підвищенню якості управління державними ресурсами;
- зрозуміти, які задачі соціально-економічного розвитку країни, на думку уряду, є пріоритетними;
- зробити діяльність уряду більш відкритою;
- побачити наскільки виконавча влада вирішує поставлені перед собою задачі та ін. [3].

Для того, щоб аудит ефективності сприяв модернізації бюджетного процесу і підвищенню якості державного управління, необхідне дотримання принципових умов для його подальшого розвитку, вирішення існуючих проблем та наближення до найкращої міжнародної практики.

Саме тому, необхідно чітко визначити сутність аудиту ефективності. Для цього перш за все необхідно визначити його основні параметри (табл. 2).

Для чіткішого розуміння суті аудиту ефективності розглянемо можливі етапи аудиту ефективності:

1. планування аудиту ефективності – вибір теми та об'єктів перевірки, попереднє вивчення об'єктів перевірки, підготовка до здійснення аудиту ефективності;
2. проведення аудиту ефективності – здійснення збору фактичних даних, порівняння їх з затвердженими критеріями оцінки ефективності,



визначення причин виявлених відхилень, підготовка рекомендацій стосовно усунення виявлених відхилень, обговорення висновків та рекомендацій з об'єктом перевірки;

3. підготовка звіту про результати аудиту ефективності

Таблиця 2

Основні параметри аудиту ефективності

Параметр	Значення
Визначення	Вид державного аудиту, який визначає ефективність використання державних ресурсів стосовно досягнення поставлених цілей та задач, а також виконання державних функцій
Мета	Встановлення результативності, економічності чи продуктивності програми або діяльності організації, що перевіряється
Об'єкти	Державні відомства, організації, підприємства та установи, які використовують державні ресурси та інші об'єкти, які носять загальнодержавний характер (законопроекти, програми та ін.)
Методи	Аналіз методів організації відповідних ситуацій та результатів діяльності об'єктів аудиту ефективності на основі критеріїв оцінки ефективності використання державних ресурсів
Предмет	Діяльність економічних суб'єктів по відношенню до використання державних ресурсів
Критерії аудиторської оцінки	Для кожного окремого аудиту ефективності використовуються відповідні критерії
Орган, який проводить аудит ефективності	Рахункова палата України
Звіти	Звіт певної структури та змісту залежно від цілей аудиту ефективності; висновки на основі сукупності аргументів і доказів; обов'язково оприлюднюється

Важливим етапом при здійсненні аудиту ефективності є вибір критеріїв оцінки ефективності використання державних ресурсів. Адже якість результатів аудиту ефективності значною мірою залежить від того, наскільки обрані критерії характеризують використання державних ресурсів об'єктом, що підлягає перевірці.

Варто відмітити, що критерії оцінки ефективності розробляються для кожної окремої цілі аудиту ефективності та відповідно для конкретного об'єкту, що підлягає перевірці. Зміст критеріїв залежить від того, що є предметом аудиту ефективності.

Розробка критеріїв оцінки ефективності здійснюється на першому етапі проведення аудиту ефективності, а саме, під час попереднього вивчення об'єктів перевірки. Перш за все, визначаються можливі джерела даних критеріїв.

До джерел критеріїв оцінки ефективності використання державних ресурсів можна віднести наступні:

- законодавчо-нормативні акти та інші документи які відносяться до сфери, що підлягає перевірці а також містять показники результатів діяльності та встановлені процедури організації;
- результати роботи об'єкту, що підлягає перевірці за попередні періоди та результати роботи інших об'єктів, які здійснюють схожу діяльність;
- стандарти та правила, які розробляються відповідними асоціаціями та експертними організаціями;
- статистичні дані;
- спеціальна література.

Необхідно звернути увагу на те, що вибір критеріїв та здійснення на їх основі оцінки ефективності використання державних ресурсів проводять аудиторам. Зовнішні експерти в процесі вибору критеріїв оцінки ефективності використання державних ресурсів можуть виступати тільки в якості консультантів.

Після завершення вивчення об'єкту вибрані критерії повинні бути зафіксовані в програмі аудиту ефективності.

Такі автори, як Степашин С.В., Двуреченских В.А., Чегринець Е.А та ін., вважають, що критерії оцінки ефективності носять суб'єктивний характер, оскільки вони не прописуються в законодавстві. Інші вчені, серед яких – Саунін А.М., вважають, і ми згодні з цією думкою, що неможливо розробити та законодавчо закріпити критерії оцінки ефективності. Адже, як ми вже зазначали раніше, дані критерії розробляються відповідно до поставленої мети аудиту ефективності. Однак уникнення непорозумінь між контролерами та контролюючими можливе за рахунок вибору критеріїв, які будуть відповідати вимогам об'єктивності, ясності, порівняння та ін.

В українській законодавчій базі, зокрема, в Стандарті Рахункової палати «Порядок підготовки і проведення перевірок та оформлення їх результатів» про критерії оцінки ефективності використання державних ресурсів говорить, що

критеріями ефективності крім тих, які визначені паспортами бюджетних програм, можуть бути також нормативно встановлені та обґрунтовані внутрішніми документами об'єкта, що перевіряється, стандарти якості роботи та контролю, на підставі яких можливо здійснити порівняльний аналіз та оцінити ступінь реалізації завдань, функцій, окремих видів діяльності, фінансових операцій об'єктами перевірки, тобто, досягнутих результатів. А для того щоб в ході перевірки не було непорозумінь, керівник контрольної групи суб'єкта перевірки при підготовці проекту програми перевірки, за необхідності, обговорює з посадовою особою об'єкта перевірки критерії, які будуть застосовуватися для оцінки ефективності їх діяльності в частині використання державних коштів [4].

Варто також зазначити, що критерії оцінки ефективності можуть мати різні форми вираження: кількісні та якісні, відносні та динамічні значення. При чому кількість критеріїв оцінки ефективності використання державних ресурсів та відношення кількісних та якісних, відносних та динамічних значень в кожному окремому аудиті ефективності може бути різна. Головною умовою є те, щоб вони були достатніми для формування обґрунтованих висновків.

Висновки і перспективи подальших досліджень. Отже, виникнення аудиту ефективності є наслідком закономірного процесу розвитку фінансової системи держави. Сьогодні, сформувалась загальноприйнята концепція здійснення аудиту ефективності. Суть її полягає в проведенні перевірок діяльності органів виконавчої влади та державних організацій з метою визначення економічності, продуктивності та результативності використання державних ресурсів, які вони отримали для вирішення поставлених задач та виконання покладених функцій.

Впровадження аудиту ефективності в роботу Рахункової палати України дозволить значно покращити якість державного фінансового контролю стосовно використання державних ресурсів. Адже він стане явною перешкодою для функціонування тіньової економіки, корупції та сприятиме зменшенню розкрадання державних коштів та майна.

Література

1. Auditing Standards. Issued by Auditing Standards Committee International Organization of Supreme Audit Institutions. June 1992.
2. Лимская декларация руководящих принципов контроля [Текст] // Контроллинг. – 1991. – № 1. – С. 56-65.
3. Степашин С.В. Государственный аудит и экономика будущего [Текст] / С.В. Степашин. – М. : Наука, 2008. – 608 с.
4. Про затвердження Стандарту Рахункової палати «Порядок підготовки і проведення перевірок та оформлення їх результатів» Постанова Колегії Рахункової палати від 7 грудня 2004 року № 28-6 Зареєстровано в Міністерстві юстиції України 28 січня 005 р. за № 115/10395 [Електронний ресурс] : Режим доступу – <http://www.acrada.gov.ua/control/main/uk/publish/article/283173>

Жирная Ж.А.

ТЕОРЕТИКО-ПРАВОВЫЕ АСПЕКТЫ ВНЕДРЕНИЯ АУДИТА ЭФФЕКТИВНОСТИ

Определена суть основных параметров аудита эффективности, очерчены проблемы его внедрения в Украине. Проанализированы процедуру проведения аудита эффективности и определена сущность критериев оценки эффективности.

Ключевые слова: аудит эффективности, критерии оценки использования государственных ресурсов, государственные ресурсы.

Zhyrna Zh.

THEORETICAL ASPECTS OF AUDIT INTRODUCTION EFFICIENCY

Essence basic parameters of performance audit, outlined the problems of its implementation in Ukraine. The analysis procedure for auditing the effectiveness and defines criteria for evaluating performance.

Keywords: audit performance, criteria to evaluate the use of public resources, public resources.

Жирна Жанна Анатоліївна – аспірант кафедри бухгалтерського обліку і аудиту ДВНЗ «УАБС НБУ»

Жирна Ж.А. **Теоретико-правові аспекти запровадження аудиту ефективності** / Ж.А. Жирна. – Соціально-економічні проблеми сучасного періоду України. Фінансовий ринок та євроінтеграція : (збірник наукових праць) / НАН України. Ін.-т регіональних досліджень; редкол. : відп. ред. Є.І. Бойко. – Львів, 2010. – Вип. 1 (81). – С. 558-567.

