

## ОЦІНКА АУДИТУ ЕФЕКТИВНОСТІ У ДЕРЖАВНОМУ ФІНАНСОВОМУ КОНТРОЛІ

*Розглянуто аудит ефективності використання грошових потоків  
бюджетних установ як перспективний вид контролю у системі  
державного фінансового контролю*

**Постановка проблеми.** У другій половині двадцятого століття в розвинутих країнах світу активно впроваджуються пошук нових форм державного фінансового контролю, які забезпечують підтримку необхідного балансу між державою, громадським суспільством і ринковими силами в процесі використання державних бюджетних коштів. Одним із найважливіших діючих інструментів виявлення можливостей для підвищення ефективності є контроль.

**Метою статті** є оцінка ефективності управління державними ресурсами, що повинна привести до модернізації державного фінансового контролю і спрямування його на проведення глибокого аналізу системи державного управління. Проблеми ефективності використання бюджетних коштів і здійснення державного фінансового контролю діяльності органів виконавчої влади й суб'єктів державного сектору економіки досить актуальні для України. Адже ефективність управління державними фінансовими ресурсами є запорукою стабільності економіки, забезпечення необхідних темпів економічного зростання й рівнів суспільного добробуту, а також дотримання інтересів національної безпеки держави.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Науковими дослідженнями у цій галузі займались І.Б. Стефаник, С. Дзюба й М.М. Рубан. Ця проблематика є актуальною для російських економістів В.Двуреченський, М. Погосяна, С. Степашина, Є. Чегринця, Ю. Черनावіна, С. Шохіна[3].

### **Викладення основного матеріалу.**

Трактування державного фінансового контролю почало розглядатися в Лімській декларації провідних принципів контролю, яка була прийнята у 1977 р. на IX Конгресі Міжнародної організації вищих органів фінансового контролю (INTOSAI) було підкреслено, що “контроль є не самоціллю, а невідомою частиною системи регулювання, яка повинна розкривати відхилення від визначених стандартів і порушення принципів законності, ефективності й економії витрати матеріальних ресурсів на найбільш ранній стадії для того, щоб мати можливість вжити коригувальних заходів, в окремих випадках притягти винних до відповідальності, одержати відшкодування заподіяних збитків або здійснити заходи щодо запобігання таких порушень у майбутньому” [1].

Європейська ж практика вживає слово “аудит” як синонім контролю. Як результат, упродовж останнього часу у світовій практиці державного контролю впроваджується новий вид контролю – аудит ефективності. Згідно з INTOSAI аудит ефективності (операційний) є аудитом адміністративної діяльності (ААД), який вивчає ефективність використання трудових і матеріальних ресурсів з метою надання замовнику рекомендацій щодо досягнення кращих результатів.

Відповідно до вищезгаданих норм, закріплених у цих стандартах, сутність аудита ефективності полягає у перевірці економічності, продуктивності й результативності, з якої організація, що

перевіряється, використовує ресурси при виконанні своїх завдань і зобов'язань. При цьому під економічністю розуміють мінімізацію витрат на здійснення діяльності організації з урахуванням відповідної якості такої діяльності, продуктивність характеризується співвідношенням між продуктом і ресурсами, використаними для їхнього виробництва, а результативність – рівнем використання організацією намічених цілей у вигляді співвідношення між запланованими і фактичними результатами її діяльності [2]. У теперішній час фінансовий контроль в Україні здійснюється у сфері аудиту ефективності, який сприяє підвищенню відповідальності й підзвітності діяльності органів виконавчої влади, а також керованості й “прозорості” державного сектору економіки.

В Україні термін “аудит”, який широко вживається з 1990-х років, звичайно пов'язаний з діяльністю комерційних організацій. Це пояснюється тим, що визначення аудиту в нормативних правових документах в Україні обов'язково зводиться до підприємницької діяльності. Іншою характерною рисою таких нормативних визначень є акцентування уваги на методах роботи аудиторів, а не на цілях аудиторської діяльності – встановленні об'єктивної картини певних економічних подій.

Для розуміння змісту, завдань та форм аудиту ефективності звернемося до його “першоджерел” – міжнародної аудиторської практики. У міжнародній практиці аудит визначають за трьома типами:

– операційний (аудит ефективності) – перевірка будь-якої сфери і методів діяльності господарської системи з метою оцінки продуктивності та якості;

– аудит на відповідність – перевірка на дотримання персоналом правил, вимог, розпоряджень, що доведені вищестоящим керівництвом;

– аудит фінансової звітності – перевірка відповідності організації фінансового обліку та звітності чинному законодавству з даних питань[ 4 ].

Аудит ефективності є перспективним видом контролю як у сфері підприємництва, так і у системі державного фінансового контролю. Фінансовий контроль держави – одна з найважливіших функцій державного управління, спрямована на виявлення відхилень від прийнятих стандартів законності, доцільності й ефективності управління фінансовими ресурсами та іншою державною власністю, а за наявності таких відхилень – на своєчасне вжиття відповідних коригувальних і запобіжних заходів. Від ефективності державного фінансового контролю залежить економічне, і, значною мірою, політичне благополуччя нації.

Безумовно, у період, коли Україна розбудовує ринкові відносини, не можна недооцінювати роль фінансового контролю держави, яка полягає в забезпеченні фінансової дисципліни. Слід пам'ятати, що фінансовий контроль – це один із способів наповнення державного бюджету, що є важливим для такої країни, як наша. Це також інструмент боротьби зі злочинами у сфері фінансових відносин, спосіб збереження державного майна і коштів, що вкрай актуально останнім часом в Україні. Крім того, ефективність здійснення контрольних функцій є чинником підвищення авторитету держави у світовому співтоваристві.

З метою вдосконалення нормативно-правової бази державного фінансового контролю, на нашу думку, доцільно:

– розробити й затвердити програму законотворчої діяльності з удосконалення бюджетного законодавства у сфері державного фінансового контролю, визначивши в ній конкретні терміни розробки та прийняття законів, інших законодавчих актів, встановити терміни її реалізації і постійний контроль за виконанням;

– прийняти Закон України “Про державний фінансовий контроль”, який би унормував усі найважливіші складові цього дуже важливого для життєдіяльності держави процесу, чітко розмежував органи парламентського та урядового фінансового контролю, визначив коло суб'єктів

державного фінансового контролю, ієрархію органів, що його здійснюють, форми їх організації та взаємодії тощо;

– прийняти Закон України “Про державний контроль за дотриманням бюджетного законодавства і відповідальність за бюджетні правопорушення”, який має регулювати відносини у сфері здійснення державного контролю за дотриманням бюджетного законодавства, визначати органи, покликані здійснювати такий контроль, їх повноваження, перелік бюджетних порушень залежно від стадії бюджетного процесу; порядок прийняття рішень щодо таких порушень; основні процедури накладання стягнень і вжиття санкцій до порушників бюджетного законодавства;

– прийняти в новій редакції, з урахуванням накопиченого досвіду роботи Рахункової палати та інших організацій, Закон України “Про Рахункову палату”, спрямований на встановлення в Україні дієвого контролю за формуванням і використанням державних фінансових, матеріальних та інших ресурсів, державної власності (майнових активів і пасивів держави) та досягнення його відповідності Лімській декларації керівних принципів фінансового контролю;

– провести парламентські слухання з обговорення актуальних і загальних проблем організації ефективного державного фінансового контролю в Україні та визначення напрямів і термінів їх розв’язання;

– внести пропозицію до Міністерства фінансів України щодо необхідності запровадження Порядку доведення до бюджетних установ, виконавців різних державних програм паспортів, де чітко б визначався кінцевий результат та інші умови ефективного використання бюджетних коштів;

– розробити методiku оцінки ефективності контрольної-перевірочної діяльності та забезпечити її використання у практичній роботі.

Результати аналізу світових і європейських тенденцій організації державного контролю і аудиту переконують у необхідності вдосконалення контрольної-ревізійної системи в Україні та впровадження в нашу систему державного фінансового контролю аудиту ефективності

Між поняттям “державний фінансовий контроль” і “аудит ефективності” можна визначити важливі розбіжності щодо об’єктів, суб’єктів та результатів їхньої діяльності (таблиця 1).

Таблиця 1. Відмінність аудита ефективності від державного фінансового контролю

Ознака	Державний фінансовий контроль	Аудит ефективності
1	2	3
Об’єкт	Використання державних фінансів майна, їх облік і обіг. У цьому можна погодитись з визначенням об’єкту державного фінансового аудиту, яке пропонує М.Д.Погосян: “Об’єкт державного фінансового контролю – діяльність державного сектора з правильного, цільового, економічного й ефективного використання державних фінансових та інших нематеріальних ресурсів, що належать державі”[5]	Включає контроль за всіма рішеннями, що приводять до певних фінансових операцій. Стають не лише фінансові кошти й майно держави, їх облік і обіг, а й експертиза проектів нормативних правових актів, експертиза фінансових та інших результатів, досягнутих у ході виконання бюджету, а також оцінка прогнозів і напрямків розвитку як окремих галузей економіки й регіонів, так і країн в цілому. Має загальнодержавний характер. Основна мета – надання парламентаріям і громадянам незалежної цілісної інформації про те, як виконавча влада управляє країною й захищає їх інтереси, яку мету вона перед собою ставить і яку реально може досягти

Продовження табл. 1

1	2	3
Суб'єкт	“Фінансовий контроль” включає внутрішній фінансовий контроль, який здійснюється організацією, як одна з функцій управління. Органи виконавчої влади, наділені відповідними контрольними повноваженнями. Ними можуть бути як спеціалізовані органи, наділені винятковими контрольними повноваженнями, так і органи виконавчої влади, на які покладені контрольні повноваження додаткові до інших функцій. Хоча організаційно і юридично такі органи можуть не підкорятися органам – об'єктам перевірок і не входить до їх складу, проте і органи державного фінансового контролю, і органи – об'єктивних їх перевірок входить до системи виконавчої влади і, зрештою, підкоряються вищому органу виконавчої влади – уряду	Органи, перед якими стоять завдання проведення аудиту ефективності і які наділені відповідними повноваженнями, це – державні органи, які впровадять державний аудит органів виконавчої влади, але не входять до системи виконавчої влади. Звичайно такі органи створюються законодавчими (представницькими) органами і є для них та громадянського суспільства в цілому альтернативними джерелами інформації про діяльність виконавчої влади. В Україні органами державного аудиту є Рахункова палата України й Рахункова палата Верховної Ради Автономної Республіки Крим
Результати	Надання об'єктивної картини про існуючий стан об'єктів контролю, на підставі якої органи виконавчої влади приймають відповідні рішення	Оцінка існуючого стану об'єктів контролю, насамперед тільки їм властивих – бюджетів регіонів і всієї країни, а й прогноз розвитку цього стану, а також підготовка рекомендацій щодо вирішення виявлених проблем

Оскільки у державі відчувається значний брак фінансових ресурсів, які направляються на реалізацію бюджетних програм, така форма контролю, як аудит ефективності, є вкрай необхідною для України.

Проведення аудиту ефективності необхідне для:

– підвищення економічного потенціалу суспільства, в якому закономірно відбуваються якісні зміни в соціально-економічній, політичній, індустріальній та інших сферах, що прямо або опосередковано вплине на підвищення ролі вищих органів фінансового контролю в системі фінансового контролю та результативності їхньої діяльності;

– формуванню й реалізації загальноприйнятих міжнародних принципів і правових основ у процесі підготовці проекту державного бюджету, його виконання, контролю за виконанням державного бюджету. Результатом цього буде зростання ступеня прозорості й публічності бюджетного процесу, що також гарантує попередження різного роду зловживань і порушень у процесі витрат бюджетних коштів;

– заміни ринкового механізму в державному секторі. Приватний сектор має автоматичну систему оцінки успішності діяльності компанії. Ринковий механізм і одержання прибутку. У державному секторі такого механізму немає – неприбуткове Міністерство освіти ніколи не збанкрутує. У цьому випадку аудит ефективності державного сектора може замінити ринкові механізми приватного сектора;

– прийняття раціональних рішень. Коли ресурсів не вистачає, увагу слід приділити найбільш пріоритетним програмам.

Аудит ефективності може стати основою прийняття рішень у процесі визначення напрямів капітальних вкладень. У більшості країн світу конституція або законодавство чітко визначають право певних суб'єктів контролю на здійснення аудиту ефективності.

Слід зазначити, що законодавством України не передбачена така форма державного фінансового контролю, однак передумови до впровадження аудиту ефективності вже є.

Першим кроком підвищення ефективності державного фінансового контролю стало ухвалення Кабінетом Міністрів України Стратегії розвитку системи державного контролю. Одним з основних напрямків Стратегії визнано введення нових форм контролю, таких як аудит ефективності.

Метою цієї Стратегії є підвищення дієвості державного фінансового контролю, спрямованого на зміцнення фінансової дисципліни в державі, дотримання принципів ефективності, доцільності та економності управління суспільними ресурсами. Основним завданням Стратегії є визначення напрямів реалізації Кабінетом Міністрів України державної політики у сфері державного фінансового контролю, орієнтованої на:

- забезпечення ефективного функціонування цілісної системи контролю;
- подолання прогалин у нормативно-правовому забезпеченні контролю;
- належне наукове, інформаційно-технічне і кадрове забезпечення діяльності суб'єктів контролю та контрольно-ревізійних підрозділів.

Визначені напрями реалізації Кабінетом Міністрів України державної політики у сфері державного фінансового контролю не передбачають створення нових органів виконавчої влади. Додаткові повноваження у цій сфері, необхідність у яких виникатиме в ході реалізації Стратегії, закріплюватимуться виключно за існуючими на момент її затвердження суб'єктами державного фінансового контролю. Відповідно до статей 26 і 113 Бюджетного кодексу України [5.] Рахункова Палата Верховної Ради України й Державна контрольно-ревізійна служба України здійснюють контроль за ефективним використанням коштів державного й місцевого бюджетів.

Висновки та перспективи подальших досліджень. Таким чином, аудит ефективності широко затребуваний у межах такої бюджетної системи, яка орієнтується не просто на освоєння державних коштів, а на досягнення конкретного результату.

Такій системі притаманна пряма відповідність ресурсного забезпечення бюджетних організацій підсумками їхньої

діяльності. У межах аудиту ефективності не ставиться завдання дати загальну оцінку результативності роботи розпорядника бюджетних коштів, який підлягає перевірці, оскільки при такому підході не можна врахувати всієї складності й розмаїтості сфер його діяльності. Аудит ефективності повинен бути спрямований на розробку конкретних рекомендацій з удосконалення й реалізації діяльності об'єктів, що перевіряються, метою яких є підвищення ефективності використання ними державних коштів.

#### Список використаної літератури:

1. Лимская Декларация ведущих принципах контроля. Правовое регулирование государственного финансового контроля в зарубежных странах. – М.: Прометей, 1998.
2. Auditing Standards. Issued by Auditing Standards Committee International Organization of Supreme Audit Institutions. – June, 1992. – P. 69.
3. *Погосян М.Д.* Счетная палата Российской Федерации. – М.: Юристъ, 1998. – 304 с.
4. *Аренс А., Лоббек Дж.* Аудит. (Пер. с англ.). – М.: “Финансы и статистика”, 1995. – С. 11.
5. Бюджетний кодекс України: Довідкове вид. // Передм. Т.Д. Таукешової. – Х.:ТОВ “Дельта”, 2001. – 112 с.

ГНОЄВА Ірина Миколаївна – асистент кафедри “Облік і аудит” Кременчуцького державного політехнічного університету імені Михайла Остроградського

КУГУБАЄВА Яна Валеріївна – студентка Кременчуцького державного політехнічного університету імені Михайла Остроградського





Аудит ефективності використання грошових потоків бюджетних установ є перспективним видом контролю у системі державного фінансового контролю.

Аудит эффективности использования денежных потоков бюджетных организаций является перспективным видом контроля в системе государственного финансового контроля.

The audit of efficiency of use of money flows of budget organizations is a perspective kind of the control in system of the state financial control.