

Гупаловська М. Б.,
викладач, здобувач, Тернопільський національний економічний університет

АУДИТ ЕФЕКТИВНОСТІ - ПЕРСПЕКТИВНА ФОРМА БЮДЖЕТНОГО КОНТРОЛЮ В УКРАЇНІ

Розглянуто проблеми аудиту ефективності в Україні у контексті принципово нових для країни форм бюджетного контролю, чинних у державі законів та міжнародних принципів організації контролю.

The problems of audit of efficiency are considered in Ukraine in the context of principle new for a country forms of budgetary control, operating in the state of laws and international principles of organization of control.

Бюджетний контроль - одна з найважливіших функцій державного управління, спрямована на виявлення вщхилень вщ прийнятих стандартів законності, доцільності й ефективності управління бюджетними ресурсами, а за наявності таких вщхилень - на своєчасне вжиття вщповщених коригувальних і запобіжних заходів. Вщ ефективності бюджетного контролю залежить економічне, і, значною мірою політичне благополуччя нації.

Обравши курс на євроінтеграцію, Україна зобов'язана дотримуватися світових стандартів стосовно забезпечення фінансової стабільності, високого рівня економічної активності та соціальних стандартів, збалансованого розвитку відповідно до цивілізованих правил.

Розбудова ринкових відносин в Україні, ускладнення фінансових аспектів діяльності держави, численні факти безгосподарної діяльності, існування схем незаконного об'їму державних коштів тощо доводять необхідність дослідження цього та ефективного використання бюджетних коштів.

В Україні до останнього часу бюджетний контроль здійснювався лише щодо фінансової звітності розпорядників бюджетних коштів, законності й цього використання фінансових ресурсів держави, а не результативності здійснення аудиту ефективності та його застосування у контрольно - ревізійній

дшльност Рахунково! палати і ГоловКРУ Украши розпочалося лише з 2001 року, июля прийняття Бюджетного кодексу.

Аналз сучасно! економічно! лператури свщчить, що цьому питанню присвячували дослшження таю вшом! вчеш, як П.К. Германчук, І.Б. Стефанюк, Н.І. Рубан, В.Т. Александрова, О.І. Назарчук, Л.О. Сухарева, І.М. Дмитренко, Г.М. Ромашв, ЛР. Волинський, І.Ю. Чумакова, Т.В. Федченко, В.Ф. Шхоцький, В.І. Кравченко та шнн. Окрем! аспекти проблеми висвплеш у періодичшй лггературь Незважаючи на великий перелш науковшв і практиюв, яю дослшжували це питання, теорля і методолопя аудиту ефективност вивчена фрагментарно, також юнують суперечност у формуванш понятшного апарату. Наявшть таких проблем обумовили Впбір теми дослшження та його актуальшсть.

Аудит ефективност виник у 60-Ті роки минулого столтття як фнансовий контроль результативност використання бюджетних коштів і сьогодні активно застосовується в систем! бюджетного контролю зарубіжних краш. Упродовж свого юнування, і особливо останшми роками, він одержав високу оцшку свое! ефективност і мїжнародне визнання.

Проте аналз практики, законодавчо - нормативно! бази та теоретичних узагальнень вггчизняних економютів свдчить про те, що в Украш вщсугш един! пшходи до трактування сутності аудиту як форми бюджетного контролю. Так, Закон Украли "Про Державну контрольно - ревізшну службу в Украш" формою контролю визначає державний фшансовий аудит [2], а статтею 26 Бюджетного кодексу визначено, що аудит фшансоВої та господарсько! діяльност бюджетних установ здшснюється Рахунковою палатою - у частиш контролю за використанням коштів державного бюджету і Головним контрольно - ревізійним управлшням - влдовщно до його повноважень, визначених законом. Разом з тим, ст.113 того ж Кодексу до повноважень Державно! контрольно - ревізшп служби вщносить контроль за "щльовим та ефективним використанням копгпв державного бюджету та мюцевих бюджетів", а ст.19 передбачає, що "на Всіх стадлях бюджетного процесу здшснюється аудит та оцінка ефективност використання бюджетних коштів"[1].

Наведене, на наш погляд, дає право стверджувати, що формою бюджетного контролю слщ вважати аудит ефективност, оскшкки саме таке словосполучення найбшып повною мїрою характеризує спрямування державного аудиту на забезпечення раціонального та ефективного використання бюджетних

коптів для реалізації тих чи інших запланованих цілей та встановлення чинників, які цьому перешкоджають.

Поява аудиту ефективності у практиці бюджетного контролю “продиктована” такими обставинами [6, с.450]:

- необхідністю підвищення ефективності, дієвості й ефективності бюджетного контролю;

- необхідністю істотною поліпшення та посилення прозорості діяльності організацій, що використовують державні ресурси;

- переходом на бюджетування за результатами діяльності.

Поняття аудиту ефективності впливає з його цілей і завдань та може бути визначене як сукупність контрольних - аналітичних дій, спрямованих на визначення і оцінку ступеня економічності і результативності використання бюджетних коштів та розробку обґрунтованих рекомендацій і пропозицій щодо підвищення ефективності використання державних ресурсів.

Науковці вважають, що процес аудиту ефективності не складається з чітко визначених послідовних дій, одночасно ними виділяється три основні етапи організації аудиту ефективності.

Щодо першого етапу за даними фінансових та статистичної звітності аналізується ступінь досягнення суб'єктом господарювання мети та виконання планових показників, визначаються ризикові операції, здійснюється оцінка ризиків, їх значущість та впливу на досягнення мети і результати фінансово-господарської діяльності (далі - ФГД), формується програма та обсяг аудиту. Ступінь досягнення мети та результатів ФГД суб'єкта господарювання може порівнюватися із запланованим (максимальним) рівнем, показниками попередніх років або кращим (як внутрішнім, так і зарубіжним) доєвтом у відповідній сфері діяльності.

Другий етап включав:

- дослідження дотримання суб'єктом господарювання обмежуючих параметрів використання бюджетних коштів і державного майна, правильності формування доходів, витрат та результату ФГД, стану внутрішнього контролю;

- виявлення упущень і недоліків організаційного, нормативно - правового та фінансового характеру, які негативно вплинули на досягнення мети та результату ФГД;

- розробку пропозицій щодо підвищення ефективності ФГД суб'єкта господарювання.

За результатами другого етапу аудиту ефективності складається проект аудиторського звіту, головними розділами якого мають бути висновки і пропозиції.

Третій етап передбачає обговорення проекту аудиторського звіту з посадовими особами суб'єкта господарювання та шпидання аудиторського звіту [3,с.12-13].

Зважаючи на те, що аудит ефективності є новим явищем у вчизній теорії і практиці бюджетного контролю, уявляється дощільним звернутися до зарубіжного досвіду, накопиченого країнами з розвинутою демократією у сфері застосування аудиту ефективності. Вивчення зарубіжного досвіду має принципове значення для розробки концепції бюджетного контролю в Україні, оскільки дає змогу творчо застосувати практичний досвід країн з розвинутою демократією при формуванні національного українського моделі бюджетного контролю, сприяє всебічному теоретичному осмисленню аудиту ефективності та усвідомленню його місця у практичній діяльності органів, що його здійснюють.

Аудит ефективності почав упроваджуватися в практику діяльності органів бюджетного контролю багатьох розвинутих країн шляхом прийняття на IX Конференції Міжнародної організації вищих аудиторських установ (International Organization of Supreme Audit Institutions - INTOSAI) у 1977 р. Ліонської декларації про Керівні принципи фінансового контролю. Зокрема, у статті 4 декларації підкреслюється, що існує вид контролю, який спрямований на оцінювання результативності, ефективності та економності державного управління. Контроль ефективності охоплює не лише окремі фінансові операції, а й усі сфери функціонування державного сектору, включаючи перевірку систем організації та управління [4,с.23].

Проте, практичне здійснення аудиту ефективності у різних зарубіжних країнах має СВОЇ особливості, зумовлені розбіжностями у законодавчому регулюванні та національними й юричними традиціями. Ці особливості визначаються постановкою певних завдань, що має розв'язувати бюджетний контроль за допомогою аудиту ефективності, а також акцентами на окремих аспектах оцінки економності, продуктивності й результативності використання бюджетних коштів.

Зокрема, державні аудитори Великобританії традиційно зосереджувалися на наданні процесів і процедур всередині бюджетних установ. Та оскільки перевищення вартості над витраченими бюджетними коштами визначається насамперед через результати, які було досягнуто за рахунок цих коштів, перевірки у державному секторі дедалі більше спрямовувалися на оцінку кінцевих результатів, а не процесів, що здійснюються для їх досягнення. Тобто пщ час аудиту ефективності оціню-

ються не лише можливість покращення процедур управління і діяльності державних установ, а й кращі результати в цілому здійснення. Здійснення аудиту ефективності у країнах, в яких формування і виконання бюджету ґрунтується на принципах бюджетування, орієнтованого на результат, характеризується деякими особливостями. Одна з них, зокрема, полягає у тому, що гід час проведення аудиту ефективності визначається не лише ефективність управління і використання бюджетних коштів, а й наявність в установі що перевіряється, певних інструментів і показників оцінки їх діяльності. Так, наприклад, Управління Головного аудитора Канади щодня час аудиту ефективності перевіряє інструменти і процедури, за допомогою яких визначається ефективність роботи об'єктів, що перевіряються. А Суд аудиторів Швейцарії поряд з цим перевіряє, чи встановлено та яким чином закріплено у нормативних документах в цілому значення керівництва державної установи, що перевіряється, із забезпечення ефективного управління діяльністю, а також вимоги щодо здійснення ефективного управління. У США при здійсненні аудиту ефективності діяльності державних організацій акценти зсуваються у бік оцінки того, наскільки економічно й раціонально організації набувають, зберігають та використовують СВОЇ ресурси [9, с.142-143].

Отже, поступово сформувалася загальна концепція аудиту ефективності, що ґрунтується як і з моменту її виникнення залишається оцінка ефективності використання бюджетних коштів на підставі перевірки діяльності державних органів влади та організацій щодо виконання ними функцій та бюджетних програм.

Таким чином, проведення дослідження показало необхідність утвердження та подальшого розвитку такої форми бюджетного контролю, як аудит ефективності. Однак його використання в Україні ускладнено такими чинниками:

- неготовністю кадрів до зміни філософії бюджетного контролю;
- теоретичною невизначеністю поняття і наявністю дилематично протилежних поглядів на сенс аудиту ефективності;
- відсутністю критеріїв та неврегульованістю процедури вибору об'єктів аудиту;
- неврегульованістю взаємовідносин між органами контролю з приводу призначення і проведення аудиту ефективності та використання його результату.

З огляду на це, подальше дослідження у цій сфері дозволять виявити нові підходи щодо здійснення аудиту ефективності,

змшнення його позищ та широкого застосування у практищ бюджетного контролю в Украш

ЛіТераТура

1. Бюджетний кодекс Украши. - Серія "Кодекси Украши" К.: вид-во Паливода А. В., 2006. - 84 с.

2. Закон Украши "Про державну контрольно-ревізійну службу в Украп" № 2939-ХП від 26 січня 1993 року (з наступними змшами) / електронна версія "Право" станом на 01.01.2008 року.

3. Баришна - Заюрова М.В. Запровадження державного аудиту в практику роботи оргашв ДКРС. - Фшансовий контроль. - 2005. - № 6. - С. 913.

4. Керівні принципи аудита державних фшансів/ Збірник базових документа INTOSAI. - Проект ПРООН із врядування "Доброчессть на практищ". - К., 2001.

5. Шхоцький В.Ф. Удосконалення і розвиток державного фшансового контролю та аудиту за надходженням контв державного бюджету Украши та їх використанням. - Фшанси Украши. - 2007. - № 3. - С. 75 - 82.

6. Степашин СВ., Столяров Н.С., Шохин СО., Жуков ВА. Государственный финансовый контроль: Учебник для вузов.- СПб.: Питер, 2004.-557с.

7. Стефаник І.Б. Запровадження аудиту фшансово - господарської діяльності бюджетних установ. - Фшанси Украши. - 2005. - № 6. - С. 138-144.

8. Сухарева Л.О., Федченко Т.В. Аудит ефективностл використання бюджетних контв: прот^ччя формування понятшного апарату. - Фшанси Украши. - 2006. - № 8.- С.125 - 131.

9. Чумакова І.Ю. Аудит ефективностл у державному фшансовому контролі зарубіжних краш. - Фшанси Украши. - № 8. - 2007. - С. 137-146.

10. Шевченко Н.В. Сьогодні на порядку денному - вгдщ вщ диктатури переєірок. - Фшансовий контроль. - № 2. - 2005. - С. 21-22.