

УДК 336.146:657.6

## АУДИТ ЕФЕКТИВНОСТІ – НОВА ФОРМА ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ В УКРАЇНІ

Сподарик В.М.  
Хотнянська Н.Ю.

*У зв'язку з тим, що в Україні набуває розвитку аудит ефективності, необхідне визначення порядку організації, методики проведення цього виду державного контролю. В статті наводяться основні терміни, які визначаються Міжнародними стандартами аудиту і деклараціями міжнародних фінансових органів, основні етапи проведення аудиту ефективності, порівняльна характеристика між фінансовим аудитом та аудитом ефективності; також виділені основні проблеми і завдання, котрі потрібно вирішувати на державному рівні.*

**Ключові слова:** аудит, аудит ефективності, фінансовий аудит, державний аудит, етапи аудиту

### ВСТУП

В умовах економічної кризи ефективне витрачання бюджетних коштів стає необхідною умовою діяльності бюджетних установ, підприємств та організацій. Нестача бюджетних ресурсів змушує до пошуку шляхів найбільш раціонального та ефективного їх витрачання. Запровадження програмно-цільового методу формування та використання бюджету є одним з таких шляхів. У контексті останніх подій та курсу керівництва держави на оптимізацію кількості бюджетних програм питання ефективності їх виконання набувають особливої актуальності. Окремі питання європейської практики організації державного аудиту ефективності використання бюджетних коштів знайшли відображення в публікаціях Н.Т. Александрова, П.К. Германчука, О.І. Назарчука,

Н.І. Рубан, І.Б. Стефанюка, Л.О. Сухарєвої, Т.В. Федченко. Необхідність запровадження аудиту ефективності в Україні підсилюється такими чинниками як: низька ефективність організації діяльності розпорядників бюджетних коштів або керівників установ; низькою ефективністю систем внутрішнього контролю бюджетних установ; слабкою фінансовою дисципліною, що спричиняє нецільове використання бюджетних коштів, спрямованих на виконання бюджетних програм; недоліками в організації виконання бюджетних програм, що не сприяє досягненню запланованих цілей. Цей напрямок відносно новий, тому досліджений досить поверхнево, виникає чимало незгодженостей та проблем. В цілому аудит ефективності розглядається у контексті Державного фінансового контролю дослідниками Л.В. Юхименком, С.І. Юрієм, Л.Г. Ловінською, І.Б. Стефанюк. У напрямку вдосконалення аудиту ефективності бюджетних програм працювали також економісти С.О.Левицька, Ю.Ф.Шкворець. У дослідженнях аудиту ефективності українські вчені часто посилаються на Міжнародні стандарти аудиту та на праці зарубіжних дослідників, зокрема А. Аренс, Дж. Лоббек та інші. Метою наукової роботи є розкриття сутності аудиту ефективності, як економічної категорії, а також пошук шляхів удосконалення аудиту ефективності в Україні.

Для досягнення вказаної мети в науковій роботі поставлено наступні наукові і прикладні завдання: 1) дослідити систему державного фінансового контролю в Україні, розглядаючи її як середовище становлення аудиту ефективності виконання бюджетних програм; 2) визначити систему об'єктів та окреслити предметну галузь аудиту ефективності. Предметом дослідження є теоретичні, організаційні та методичні проблеми виконання аудиту ефективності. Методи дослідження ґрунтуються на огляді сучасної теоретико-методологічної літератури та на використанні мережі Інтернет. Наукова робота була написана за наступним планом: 1. Характеристика аудиту ефективності; 2. Аудит ефективності як вид державного фінансового контролю.

### 1 ХАРАКТЕРИСТИКА АУДИТУ ЕФЕКТИВНОСТІ

Для того, щоб розглянути варіанти визначення аудиту «ефективності», спочатку варто подивитися на те, як визначають «аудит». Згідно Лімської декларації керівних принципів контролю (аудиту) (The Lima Declaration of Guidelines on Auditing Precepts), прийнятої на Конгресі ІНТОСАІ в 1977 р., аудит (контроль) - це «невід'ємна частина системи регулювання, метою якої є виявлення відхилень від прийнятих стандартів і порушень принципів законності, ефективності і економії витрачання матеріальних ресурсів». Згідно Стандартів аудиту (Auditing Standards), прийнятих ІНТОСАІ, державний аудит включає regularity audit - аудит правильності (по суті - аудит в його традиційному розумінні) і performance audit - аудит ефективності. Аудит правильності включає традиційний фінансовий аудит, а також аудит систем внутрішнього контролю і

аудит чесності і правильності адміністративних рішень, які приймаються в організації або програмі, яка перевіряється. На думку Паркера, власне аудит ефективності може бути визначений як оцінка менеджменту і функціонування організації, а також виконання роботи в контексті економічності, ефективності і результативності діяльності [8, с.23]. Є.І. Іванова під аудитом ефективності розуміє системний, цілеспрямований і організований процес отримання і експертно-аналітичної оцінки об'єктивних даних про результативність, економічність і продуктивність економічної діяльності одиниці, по якій проходить аудит (органу державної влади, органу управління, суб'єкта господарювання, організації, групи організацій або програми діяльності), з метою встановлення рівня відповідності цих даних певним критеріям і на підставі цього висловити думку про ефективність діяльності або програми і дати рекомендації, спрямовані на поліпшення ефективності [9, с.20]. Відповідно до Стандартів аудиту ІНТОСАІ, аудит ефективності займається перевіркою економічності (economy), ефективності (efficiency) і результативності (effectiveness) діяльності програми або організації. Аудит ефективності є перевіркою діяльності органів державної влади і одержувачів державних коштів з метою визначення ефективності використання ними державних коштів, отриманих для виконання покладених на них функцій і поставлених завдань. Аудит ефективності використання державних коштів включає наступні елементи: а) перевірку економного використання організацією, яка перевіряється, державних коштів, витрачених на досягнення конкретних результатів її діяльності; б) перевірку продуктивності використання організацією трудових, фінансових і інших ресурсів, котрі перевіряються, в процесі виробничої і іншої діяльності, а також використання інформаційних систем і технологій; в) перевірку результативності діяльності організації, яка перевіряється, по виконанню поставлених перед нею завдань, досягненню фактичних результатів в порівнянні з плановими показниками з урахуванням обсягу виділених для цього ресурсів [10,с.34].

Таблиця 1 Етапи проведення аудиту ефективності

Етап	Характеристика етапу
1	2
1.Планування роботи (вибір виду аудиту, котрий проводиться, визначення його меж, розробка плану і програми проведення аудиту)	Отримання всебічного розуміння діяльності, яка перевіряється (організації або програми), її цілей та дій; загальний огляд галузі аудиту, щоб ідентифікувати межі ризику, важливі для досягнення цілей аудиту; огляд основних систем, процедур і засобів контролю одиниці, яка перевіряється; ідентифікація галузей для дослідження і розвитку стратегічного плану аудиту; огляд відібраних ключових галузей і подій; підготовка звіту про результати вивчення об'єкту аудиту; визначення меж аудиту; остаточне визначення цілей аудиту; визначення критеріїв аудиту; підготовка програми проведення аудиту
2. Здійснення збору інформації і фактичних даних для аудиту ефективності (збір інформації і доказів, виявлення фактів, представлення отриманих результатів)	Деталізоване дослідження та аналіз даних аудиту ефективності; збір та дослідження фактичних даних аудиту; аналіз матеріалів інших аудиторських перевірок та результатів оцінки роботи; підготовка висновків за результатами аудиторської перевірки; підготовка рекомендацій; обговорення отриманих даних, висновків і рекомендацій з керівництвом об'єкту перевірки
3.Складання і надання звіту за результатами аудиту ефективності (підготовка проекту звіту, узгодження, внесення на обговорення, надання звіту)	Підготовка висновків за підсумками аудиту ефективності; підготовка звіту про результати аудиту ефективності; затвердження звіту; надання звіту в законодавчий орган, у вищій по відношенню до об'єкту аудиту органи управління або уряд
4. Контроль за виконанням рекомендацій аудиту ефективності	Огляд відповідей на рекомендації проведеного аудиту; збір та аналіз фактичних даних про виконання рекомендацій проведеного аудиту

Процес організації та проведення аудиту ефективності багато в чому подібний до аналогічного процесу фінансового аудиту. Етапи проведення аудиту ефективності відображаються в таблиці 1 [2,10]. Терміни проведення кожного етапу залежать перш за все від предмету, цілей і масштабу конкретної перевірки і кількості фахівців, виділених для її проведення. Кожен етап проведення аудиту ефективності включає ряд послідовних дій, результати яких оформлюються відповідними документами. Таким чином, характерною вимогою до аудиту ефективності є те, що він не повинен концентруватися цілком на критичних зауваженнях, а бути, перш за все, конструктивним. Мається на увазі, що найбільш важливим аспектом аудиту ефективності є висновки і рекомендації, спрямовані на підвищення ефективності використання державних коштів об'єктом перевірки, а не критика його діяльності.

## 2 АУДИТ ЕФЕКТИВНОСТІ ЯК ВИД ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ

Як відомо, для того, щоб гарно жити, потрібно не тільки володіти високим рівнем доходів, але й вміти ефективно розподіляти гроші на свої потреби. Це правило діє і на державному рівні: добробут суспільства багато в чому залежить від ефективності використання бюджетних коштів. Відповідно, все більшого значення набуває державний фінансовий контроль, в тому числі його нова форма – аудит ефективності. Форма контролю - це багатofункціональний інструмент дослідження певного явища, об'єкту, процесу, внутрішній зміст якого характеризується сукупністю застосованих прийомів (методів) контролю [11,с.9]. Останніми роками, з переходом економіки держави на ринкові відносини, назріла необхідність в оцінці ефективності управління державними ресурсами, яка відповідно, повинна призвести до модернізації державного фінансового контролю, спрямування його на проведення глибокого аналізу системи державного управління. У світовій практиці вже давно використовується така форма державного фінансового контролю, як аудит адміністративної діяльності (далі ААД), який ще називають аудитом відповідності якості витраченим коштам, аудитом результативності, аудитом ефективності. Європейський союз висуває високі вимоги до країн - членів союзу щодо їх роботи за оцінкою ефективності. У ряді країн частка ААД досягає 50-60 % в сукупному обсязі перевірок найвищих органів державного фінансового контролю. В Україні також виникла велика необхідність створення подібної системи [5,с.10].

Згідно Глосарія INTOSAI ААД - це форма контролю, яка вивчає процедури ухвалення і виконання управлінських рішень з метою досягнення результату. ААД передбачає контроль за дотриманням принципів

економічності, ефективності і результативності під час здійснення фінансово-господарської діяльності. [5, с.11].

Порівнюючи визначення ААД і аудиту ефективності можна сказати, що у визначенні аудиту ефективності найбільша увага приділяється досягненню результату та ефективності використання бюджетних коштів, але не враховується важлива складова - економічність. У такому визначенні не враховується ситуація, коли досягнутий максимальний результат при використанні певного обсягу трудових, матеріальних і фінансових ресурсів. Передбачається, що аудитор зафіксує факт того, що результат досягнутий і на цьому зупиниться, проте ним не будуть оцінені варіанти ефективнішого використання бюджетних коштів за умови зміни обсягу трудових, матеріальних і фінансових ресурсів. Крім того, виходячи з вищезгаданого визначення аудиту ефективності витікає, що при проведенні аудиту не вивчатиметься процес ухвалення рішення, чи правильно (неправильно) воно було прийняте, а буде проводитися дослідження якості виконання управлінських рішень. Поняття аудиту адміністративної діяльності, на даний момент, ширше вищевказаного поняття аудиту ефективності, що зумовлене недостатнім розвитком даної форми державного фінансового контролю в Україні. Оскільки, на сьогоднішній день, в державі відчувається значний недолік фінансових ресурсів, які спрямовані на реалізацію бюджетних програм, така форма контролю є край необхідною для України [4]. Крім того, проведення аудиту ефективності необхідне для: 1) підвищення економічного потенціалу суспільства, при якому закономірно відбуваються якісні зміни в соціально-економічній, політичній, інституційній та інших сферах, що прямо або побічно впливатиме на підвищення ролі найвищих органів фінансового контролю в системі фінансового контролю і результативність їх діяльності; 2) формування і реалізація загальноприйнятих міжнародних принципів і правових основ при підготовці проєкту державного бюджету, його виконання, контролю за виконанням державного бюджету. Результатом цього буде зростання ступеня прозорості і публічності бюджетного процесу, що також гарантує попередження різного роду зловживань і порушень при витрачанні бюджетних коштів; 3) заміни ринкового механізму в державному секторі. Приватний сектор має автоматичну систему оцінки успішності діяльності компанії: ринковий механізм і отримання прибутку. У державному секторі такий механізм відсутній – наприклад, неприбуткове Міністерство освіти ніколи не збанкрутує. В цьому випадку аудит ефективності в державному секторі може замінити ринкові механізми приватного сектора; 4) прийняття раціональних рішень. Коли ресурсів не вистачає, увага повинна звертатись на найбільш пріоритетні програми. Аудит ефективності може стати основою ухвалення рішень при визначенні напрямків капітальних вкладень [7]. Сутність аудиту ефективності можна досліджувати шляхом порівняльного аналізу цієї форми контролю з фінансовим аудитом. Аудит ефективності істотно відрізняється від фінансового аудиту. Зумовлено це тим, що метою фінансового аудиту і в Україні, і в більшості інших країн є оцінка достовірності бухгалтерського обліку і фінансової звітності, а метою аудиту ефективності - оцінка рівня економічності, ефективності і результативності державних заходів, програм і діяльності тих структур, котрі підлягають контролю. Слід зазначити, що аудит ефективності в порівнянні з фінансовим аудитом є ширшою і менш регламентованою процедурою. Якщо фінансовий аудит є в основному нормативною і достатньо формалізованою процедурою, то аудит ефективності є гнучкішою системою контролю, принаймні у виборі об'єктів перевірки, методів і способів прийняття рішень. Аудит ефективності може бути достатньо «демократичним» у висновках та інтерпретаціях результатів. Звіти за результатами аудиту ефективності готуються, як правило, не в стандартних форматах, а у вигляді інформаційних доповідей, зміст і структура яких пристосовані для кожного конкретного випадку. В процесі перевірок ефективності застосовуються різноманітні дослідницькі і оцінні методи, які оперують ширшою базою знань, ніж фінансовий аудит.

Аудит ефективності припускає отримання самостійної інформації для глибшого вивчення проблем з використанням цілого арсеналу заходів, зокрема проведення обстежень, інтерв'ю, опитувань, різного роду порівнянь. В той же час, якщо існує більше неформальної інформації, то, відповідно, довіри до неї менше. Тому, як показує міжнародна практика, складовою частиною аудиту ефективності має бути аудит достовірності і якості самої інформації. Аудит ефективності складна процедура, яка проводиться при виникненні серйозної потреби в комплексній оцінці тієї або іншої сфери діяльності бюджетної організації, певного виду витрат або конкретної бюджетної програми. Співробітники органів державного фінансового контролю при фінансовому аудиті виходять на об'єкт контролю не за пошуком конкретних проблем, які перешкоджають ефективному використанню бюджетних коштів. При аудиті ефективності співробітники органів державного фінансового контролю шукають проблему і усувають її шляхом внесення конструктивних пропозицій, вироблених спільно з працівниками підконтрольного об'єкту. Слід зазначити, що фінансовий аудит зосереджується на цифрах, а при аудиті ефективності значна частина часу приділяється спілкуванню з людьми. Порівняльна характеристика аудиту ефективності та фінансового аудиту наведена в таблиці 2 [1,6,9]. Необхідно відзначити, що аудит ефективності і фінансовий аудит мають схожі риси. Представники цих видів аудиту виконують завдання одного типу, наприклад, оцінюють і пояснюють діяльність тих, кого перевіряють.

Таким чином, вони використовують схожі методи збору даних. Якщо аудитор аудиту ефективності зосереджується на результативності, то фінансові аудиторі зосереджуються на правильності і достовірності даних бухгалтерського обліку і фінансової звітності. Необхідною умовою подальшого розвитку державного аудиту ефективності є вдосконалення нормативно-правової бази. У більшості країн світу конституція або законодавство чітко визначають право певних суб'єктів контролю на здійснення аудиту ефективності.

Варто відзначити, що законодавством України не передбачена така форма державного фінансового контролю, проте передумови для впровадження аудиту ефективності вже є. Першим кроком щодо підвищення ефективності державного фінансового контролю стало ухвалення Кабінетом Міністрів України (далі КМУ) Стратегії розвитку системи державного контролю. Одним з основних напрямків Стратегії визначено введення нових форм контролю, таких як аудит ефективності. Постановою Кабінету Міністрів України від 8 серпня 2001 року № 955 «Про затвердження Порядку планування контрольно-ревізійної роботи органами державної контрольно-ревізійної служби» (із змінами і доповненнями), передбачено планування проведення аудиту ефективності [3].

**Таблиця 2** Характеристика аудиту ефективності та фінансового аудиту

Ознаки співвідношення	Фінансовий аудит	Аудит ефективності
1	2	3
Ступінь нормативного регулювання:		
- аудиту як виду підприємницької діяльності	На міжнародному рівні міжнародні стандарти аудиту, на національному – міжнародні стандарти аудиту, прийняті в якості національних	Те ж саме (але в частині супутніх аудиту послуг і лише для зовнішнього управлінського аудиту)
- аудиту як процесу	Принципи і основні вимоги до всіх етапів аудиту закріплені в стандартах	Базові вимоги до планування, документування, повідомлення результатів; методика проведення аудиту не регламентована
Галузь перевірки	Бухгалтерський (фінансовий) облік і бухгалтерська (фінансова) звітність	Будь-яка інформація, корисна і необхідна для прийняття управлінських рішень
Користувачі результатів аудиту	В основному зовнішні по відношенню до організації, але результати корисні і для внутрішніх користувачів	Внутрішні користувачі - менеджери різних рівнів
Мета аудиту	Висловити думку аудитора про достовірність бухгалтерського обліку і бухгалтерської звітності у всіх істотних аспектах (критерій - дотримання українського законодавства)	Підготувати висновки і рекомендації (відповідно до аудиторського завдання) відносно систем обліку, контролю і управління, корисні для прийняття управлінських рішень і вдосконалення даних систем за критерієм економічної доцільності, результативності і продуктивності
Процедури аудиту	Інспекція, спостереження, запит, підтвердження, перерахунок, аналітичні процедури; орієнтація процедур на контроль повної відповідності документів в обліковому ланцюжку (від первинного документа до бухгалтерської звітності)	Використовуються процедури фінансового аудиту (оскільки вони об'єктивно охоплюють всю сукупність прийомів контролю); акцент - на аналітичні процедури, перелік яких аудитор визначає для конкретного завдання виходячи з його сутності і цілей виконання
Документування аудиту	Встановлені вимоги до змісту документів; орієнтація – на фіксацію процесу перевірки і істотних результатів, а також висновків аудитора	Можуть використовуватися вимоги до документації фінансового аудиту; форми і кількість документів залежать від характеру завдання
Форма представлення підсумків	Аудиторський висновок типової форми.	Визначається аудитором, виходячи зі змісту завдання і очікуваних результатів (наприклад, звіт про ефективність інноваційної програми)
Доступність результатів аудиту для третіх осіб	Результати публічні	Результати конфіденційні

## ВИСНОВКИ

Проведені спеціалістами дослідження свідчать про те, що в усіх регіонах України спостерігається занедбаність соціальної інфраструктури. Однією з причин є брак грошей у місцевих бюджетах. В Україні при переході на стратегію сталого розвитку певну увагу приділено регіональному рівню, у зв'язку з чим урядом прийнято ряд спеціальних програм, для виконання яких підгрунтам є трансферти з державного бюджету до бюджетів регіонів або окремих територій, недоліком бюджетного законодавства є те, що до таких програм не складаються паспорти, а в умовах неповного фінансування не регламентовано принципи

спрямування органами місцевого самоврядування ресурсної бази на виконання складових програм. Це створює умови для суб'єктивізму і безконтрольності при розподілі та використанні коштів. Особлива увага при проведенні аудиту ефективності виконання бюджетних програм повинна приділятися плануванню роботи, оскільки раціонально складений план дає можливість ефективно провести аудиторську перевірку. Тому необхідно приділяти увагу не тільки цільовому використанню державних коштів, які виділені на бюджетну програму, але й реалізацію проектів, на які були виділені ці кошти. Також при плануванні цільових програм в майбутньому необхідно вивчати потреби користувачів кінцевого результату. За відсутністю чітких показників необхідно разом з головним розпорядником коштів визначити найбільш істотні звітні дані про надані послуги, виконані роботи, реалізований продукт або фінансовий результат, котрі можуть характеризувати досягнення мети бюджетної програми.

**ПЕРЕЛІК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ**

1. Бюджетный кодекс Украины: по состоянию на 1 марта 2007 г. / Верховная Рада Украины. – Офиц. изд. – К.: Парлам. изд., 2007 г. – 104 с.
2. Закон України "Про аудиторську діяльність" від 22 квітня 1993 р. // Голос України. - 1993. - 29 травня
3. Постанова КМУ «Про затвердження Порядку планування контрольно-ревізійної роботи органами державної контрольно-ревізійної служби» від 08.08.2001 р. № 955 / [www.rada.gov.ua](http://www.rada.gov.ua)
4. Наказ ДКРУ України «Про вдосконалення проведення аудиту ефективності виконання бюджетних програм» від 15.12.2005 р. № 444 / [www.rada.gov.ua](http://www.rada.gov.ua)
5. Аудит адміністративної діяльності: Теорія та практика / Аудит адміністративної діяльності; (пер. з англ. В.Шульги). – К.: Основи, 2000 р.
6. Бутинець Ф.Ф. Аудит: Підручник для студентів вищих навчальних закладів / Ф.Ф. Бутинець. – 3-тє вид., доп. і перероб. - Житомир ПП «Рута», 2006 р.
7. Дзюба С. Направления преобразований в аудиторской деятельности // Экономика Украины. – 2003 г. – №1
8. Зубілевич С.Я. Голов С.Ф. Основи аудиту. / С. Зубілевич, С. Голов. – К.: Ділова Україна, 1996 р.
9. Иванова Е.И. Аудит эффективности в рыночной экономике / Е.И. Иванова. - М.: КНОРУС, 2009 г.
10. Рябухин С., Климантов С. Аудит эффективности государственного сектора экономики. / С.Рябухин, С. Климантов. - М., 2006 г.
11. Стефанюк І.Б. До нової якості бюджетного контролю через аудит ефективності // Фінансовий контроль. – 2003 р. – №2(15)

---

**Сподарик Віра Миколаївна**, асистент кафедри обліку і аудиту Кримського економічного інституту ДВНЗ «Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана», тел. 099-07-07-561; 097-175-05-49, e-mail: [v.spodarik@gmail.com](mailto:v.spodarik@gmail.com)

**Хотнянська Н.Ю.**, студент 4 курсу спеціальності «Облік і аудит» Кримського економічного інституту ДВНЗ «Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана», тел. 099-01-09-153, e-mail: [hot-natali@mail.ru](mailto:hot-natali@mail.ru)