

УДК 657.6

## Аудит ефективності в системі державного фінансового контролю, його суть та необхідність упровадження в Україні

**Хаблюк О.А.**

кандидат економічних наук,  
доцент кафедри аудиту, ревізії та аналізу  
Тернопільського національного економічного університету

**Яцишин С.Р.**

кандидат економічних наук,  
доцент кафедри обліку у державному секторі економіки та сфері послуг  
Тернопільського національного економічного університету

У статті розглянуто місце аудиту ефективності в системі державного фінансового контролю України, проаналізовано його суть та значення, необхідність виникнення та актуальність на сучасному етапі реформування системи контролю України. Розглянуто функції та напрями аудиту ефективності, здійснено порівняльну характеристику аудиту ефективності та фінансового аудиту. Наведено причини, які стримують запровадження аудиту ефективності в Україні.

**Ключові слова:** аудит ефективності, державний фінансовий контроль, фінансовий аудит, бюджетний процес, використання бюджетних коштів, стандарти аудиту INTOSAI.

Хаблюк О.А., Яцишин С.Р. АУДИТ ЭФФЕКТИВНОСТИ В СИСТЕМЕ ГОСУДАРСТВЕННОГО ФИНАНСОВОГО КОНТРОЛЯ, ЕГО СУЩНОСТЬ И НЕОБХОДИМОСТЬ ВНЕДРЕНИЯ В УКРАИНЕ

В статье рассмотрено место аудита эффективности в системе государственного финансового контроля Украины, проанализированы его сущность и значение, необходимость возникновения и актуальность на современном этапе реформирования системы контроля Украины. Рассмотрены функции и направления аудита эффективности, осуществлена сравнительная характеристика аудита эффективности и финансового аудита. Приведены причины, сдерживающие внедрение аудита эффективности в Украине.

**Ключевые слова:** аудит эффективности, государственный финансовый контроль, финансовый аудит, бюджетный процесс, использование бюджетных средств, стандарты аудита INTOSAI.

Khablyuk O.A., Yatsyshyn S.R. THE AUDIT OF EFFICIENCY IN THE STATE FINANCIAL CONTROL, ITS NATURE AND THE NEED TO INTRODUCE IN UKRAINE

In the article the place of audit system of the state financial control of Ukraine has been considered, its content and meaning, the need for its origin and urgency at the present stage of reforming the system of Ukraine's control has been analyzed. The features and the trends of the audit of efficiency have been considered, the comparative description of the audit of efficiency and financial audit have been conducted. The reasons that hinder the implementation of the audit of efficiency in Ukraine have been given.

**Keywords:** the audit of efficiency, the state financial control, financial audit, budget process, budget funds use audit standards INTOSAI.

**Постановка проблеми у загальному вигляді.** Проблемою виконання бюджету в багатьох країнах світу є ефективне використання бюджетних коштів. Впровадження аудиту ефективності в діяльність контролюючих органів України вдосконалив систему державного фінансового контролю, результати якого підвищують ефективність діяльності виконавчої влади з використання державних ресурсів та зроблять її більш відкритою та прозорою для суспільства, що дасть можливість надавати інформацію про те, як держава досягає поставлених цілей та вирішує проблеми економіки.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Питання аудиту ефективності висвітлюються у працях зарубіжних учених з аудиту адміністративної діяльності. Серед українських учених проблемам аудиту ефективності приділяють увагу Н.І. Рубан, І.Б. Стефанюк, І.К. Дрозд, А.В. Мамишев, С.О. Левицька, О.М. Сукач, О.А. Хаблюк, С.Р. Яцишин, Л.А. Будник та інші.

**Виділення не вирішених раніше частин загальної проблеми.** Незважаючи на достатній рівень наукових здобутків у досліджуваній сфері ціла низка актуальних питань залишилася нерозкритою. Зокрема, питання

щодо модернізації методичного, організаційного, законодавчого та інформаційного забезпечення аудиту ефективності використання бюджетних коштів потребують подальших ґрунтовних досліджень.

**Формулювання цілей статті (постановка завдання).** Сучасні тенденції розвитку економіки України та її інтеграція у європейське співтовариство вимагають нових підходів до організації та проведення державного фінансового контролю за використанням бюджетних ресурсів, тому метою статті є розкриття сутності й інституційних особливостей аудиту ефективності використання бюджетних коштів як форми фінансового контролю та обґрунтування необхідності її впровадження у систему державного фінансового контролю України.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Виникнення та впровадження аудиту ефективності в систему державного фінансового контролю України зумовлені необхідністю контролювати цільовий характер державних видатків та оцінювати їх результативність.

Варто зазначити, що аудит ефективності як новий вид бюджетного контролю виник у 1977 році. Це зафіксовано в «Лімській декларації керівних принципів контролю» (The Lima Declaration of Guidelines on Auditing Precepts), яка прийнята IX Конгресом Міжнародної організації найвищих контрольних органів. У цій декларації підкреслюється, що на додаток до фінансового аудиту, «важливість якого незаперечна, є також інший вид контролю, який спрямований на перевірку того, наскільки ефективно й економно витрачаються державні кошти. Такий контроль включає не тільки специфічні аспекти управління, але і всю управлінську діяльність, зокрема організаційну й адміністративну системи» [1].

Останніми роками аудит ефективності отримав широкий розвиток та розповсюдження у більшості країн світу і став переважним видом контролю виконання державного бюджету.

В українському законодавстві, а саме у Постанові Кабінету Міністрів України «Про затвердження Порядку проведення Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм», подано таке визначення: «Аудит ефективності – це форма державного фінансового контролю, яка спрямована на визначення ефективності використання бюджетних коштів для реалізації запланованих

цілей та встановлення факторів, які цьому перешкоджають. Аудит ефективності здійснюється з метою розроблення обґрунтованих пропозицій щодо підвищення ефективності використання коштів державного та місцевих бюджетів у процесі виконання бюджетних програм» [2].

Також законодавством визначено суть аудиту ефективності як «встановлення фактичного стану справ та надання оцінки щодо своєчасності і повноти бюджетних надходжень, продуктивності, результативності, економності використання бюджетних коштів їх розпорядниками та одержувачами, законності, своєчасності і повноти прийняття управлінських рішень учасниками бюджетного процесу, стану внутрішнього контролю розпорядників бюджетних коштів» [3].

У Стандартах аудиту Міжнародної організації вищих контрольних органів (INTOSAI) чітко зазначено, що в процесі аудиту ефективності перевіряють економічність (economy), ефективність (efficiency) і результативність (effectiveness) програми чи діяльності організації [4].

Аудит ефективності є перевіркою діяльності органів державної влади, одержувачів державних коштів, підприємств, установ і організацій, які використовують державне і комунальне майно, з метою визначення ефективності використання державних фінансових ресурсів і майна.

Такий аудит передбачає: а) контроль економного використання організацією, яка перевіряється, державних коштів, витрачених на досягнення конкретних результатів її діяльності; б) контроль продуктивності використання організацією трудових, фінансових та інших ресурсів у процесі виробничої та іншої діяльності, а також використання інформаційних систем і технологій; в) контроль результативності діяльності організації, яка перевіряється [5].

Аудит ефективності є складним та багатоплановим інструментом контролю, який виконує такі функції, як:

- контроль за економічною обґрунтованістю, правомірним, цільовим та ефективним використанням державних фінансових ресурсів;
- аналіз результативності використання державних фінансових ресурсів;
- перевірка ефективності діяльності державних органів під час реалізації передбачених положень фінансової політики, в тому числі витрачання бюджетних коштів [6].

У загальній постановці проблем аудит ефективності використання бюджетних коштів являє собою інформаційно прозору, достовірну перевірку діяльності економічних суб'єктів у галузі використання різного виду державних засобів.

Процес організації та проведення аудиту ефективності дещо подібний до аналогічного процесу фінансового аудиту. Проте аудит ефективності, на відміну від традиційного фінансового аудиту, дає змогу отримати незалежну думку за результатами оцінки інформації щодо рівня ефективності використання державних фінансових ресурсів під час виконання державних програм (проектів), виявити чинники, які перешкоджають досягненню максимального результату, та обґрунтувати пропозиції щодо підвищення ефективності використання державних фінансових ресурсів [7].

Варто зазначити, що основними відмінностями між аудитом ефективності та фінансовим аудитом є те, що:

- в аудиті ефективності аудиторі мають ширше поле для дослідження та власних висновків;
- не визначені чітко критерії оцінки, при цьому аудитор формує власну думку «знеособлено»;
- в аудиті ефективності докази є такими, що переконують, а не безапеляційними;
- звіти мають дискусійний характер, а тому процес аудиту є менш формалізованим.

Аудит ефективності відрізняється від перевірок цільового характеру витрачання державних коштів. Він здійснює комплексний аналіз причин неефективного використання державних коштів на основі рекомендацій щодо вдосконалення бюджетного процесу, чинного законодавства та всієї економічної політики держави. Бюджетна система повинна бути орієнтована не просто на освоєння державних коштів, а на досягнення конкретного і точного результату, при цьому в цій системі здійснюється зв'язок ресурсного забезпечення бюджетної організації з підсумками її діяльності. Тому для реалізації аудиту ефективності потрібна адекватна сучасним вимогам система обліку, яка містить параметри звітності органів влади про ефективне витрачання державних ресурсів, а також об'єктивні умови переходу до аудиту ефективності (правова база, наділення окремими правами і повноваженнями контрольних органів, наявність методичного забезпечення і кваліфікованих фахівців).

Варто зазначити, що під час розроблення конкретних заходів зі створення можливостей

використання аудиту ефективності виникають причини, що стримують його запровадження, до яких належать:

- наявність значного обсягу фінансових порушень, нецільового, напівкримінального використання коштів, що зумовлює необхідність вирішення насамперед саме цих проблем;
- відсутність законодавчо відпрацьованої системи державного фінансового контролю з чітким визначенням функцій і повноважень органів контролю;
- обмеження в законодавчо-правовому плані функцій Рахункової палати, тобто її участі в реалізації аудиту ефективності.

Сьогодні у практиці контрольної діяльності переважно здійснюється процес виявлення порушень та значно менше уваги приділяється оцінці ефективності використання коштів. Це означає, що аудиторські перевірки незалежно від підходів повинні бути орієнтовані на те, щоби здійснювати потенційний вплив на діяльність організацій або використання ресурсів. Аудит, який не відповідає на питання «що робити?», сьогодні стає все менш затребуваним. Завдання орієнтованого на ефективність аудиту головним чином полягає в оцінці результатів, досягнутих щодо планів.

В аудиті ефективності можна виділити два основних напрями:

1. Аудит ефективності використання державних ресурсів, об'єктом якого є вся сфера державних ресурсів – від майна та природних ресурсів до державного бюджету.
2. Аудит ефективності витрачання бюджетних коштів, державного бюджету, бюджету суб'єктів господарювання, муніципальних бюджетів.

Зазначимо, що базова класифікація видів аудиту ефективності надана Міжнародною організацією вищих органів контролю державних фінансів (INTOSAI). До них належить:

- аудит ефективності економічної діяльності адміністрації, досягнутої завдяки застосуванню ефективних адміністративних принципів, практики та політики управління;
- аудит продуктивності використання трудових, фінансових та інших ресурсів, включаючи дослідження систем інформації, результатів виробничої діяльності, стану внутрішнього контролю та їх моніторинг, а також оцінку заходів, вжитих об'єктом аудиту для усунення виявлених недоліків;
- аудит результативності діяльності щодо встановлення ступеня досягнення об'єктом

аудиту цілей, а також перевірка фактичних наслідків і результатів діяльності порівняно із запланованими [8].

Варто зазначити, що суб'єктами аудиту ефективності в Україні є органи, які займаються завданнями проведення аудиту ефективності, тобто державні органи, наділені відповідними повноваженнями, а також підконтрольні суб'єкти – розпорядники бюджетних коштів, відповідальні виконавці державно-бюджетних програм. Так, в Україні органами, на які покладено повноваження здійснювати аудит ефективності, є Рахункова палата України та Державна аудиторська служба.

Зазначимо, що особливим різновидом аудиту ефективності є аудит ефективності витрачання коштів державного бюджету, який орієнтований на активізацію контролю за бюджетним процесом на стадії розподілу і доведення державних коштів до їх споживачів, а також на оцінку ефективності, доцільності та результативності бюджетних витрат. Таким чином, забезпечується контроль за прийняттям економічних рішень (окремими аспектами фінансової економічної політики) з позиції їхньої результативності.

З огляду на актуальність цієї проблеми в умовах певної напруженості з фінансуванням багатьох важливих статей бюджету сьогодні основна увага повинна приділятися контролю ефективності бюджетних витрат, а також існує необхідність коригування окремих напрямів вказаних витрат.

Аудит ефективності набуває все більшої актуальності, що пов'язано з формуванням передумов, які визначають трансформації відносин у сфері використання державних ресурсів. Зокрема, мова йде про те, що:

- підвищується відповідальність за витрачання державних коштів, їх цілеспрямоване, кваліфіковане, економічне та ефективне використання;

- відповідальність за використання державних ресурсів стає все більш реальною, посилюються вимоги до виконання законодавчо-правових норм у регулюванні ресурсно-майнових відносин;

- контроль ефективності використання державних коштів повинен мати високий рівень незалежності, оскільки це є передумовою його достовірності та результативності.

Структурно аудит ефективності в системі державного фінансового контролю містить аудит ефективності бюджетного процесу загалом і аудит ефективності бюджетних витрат за конкретними статтями.

Функціонально аудит ефективності розширює межі традиційного контролю та обліку щодо загальних оцінок формального спрямування фінансових коштів з орієнтацією на контроль за досягненням конкретних цілей під час їх витрачання. Цей вид контролю має ширші завдання порівняно з аудиторськими перевітками правильності витрачання коштів, економії та результативності витрат. Він також може передбачати контроль фінансової звітності та правильного використання ресурсів. На практиці завдання аудиту ефективності можуть містити кілька взаємопов'язаних елементів або мати конкретну спрямованість, наприклад, аудит результативності окремої статті витрат.

Тобто завданням аудиту ефективності є не тільки суто аудиторська перевірка та аналіз результатів, але і стратегічний аналіз витрат, що дасть можливість здійснити рекомендації щодо управління державним майном за допомогою проведення аудиторських перевірок ефективності діяльності. Маючи можливість аналізувати різні аспекти роботи державного сектору економіки, аудит ефективності дає змогу визначити найкращі методи практичної роботи.

Варто зазначити, що результати проведеного аудиту ефективності діяльності можуть відобразитися не тільки у вигляді звіту, але і в інших формах, наприклад, у вигляді рекомендацій щодо впровадження найкращих методів практичної роботи. Аналіз сучасної системи державного фінансового контролю дає змогу дійти висновку про те, що спроби оцінки ефективності використання коштів носять фрагментарний характер. Це зумовлено складними умовами в економіці країни і процесами бюджетного регулювання. Ці труднощі пов'язані з тим, що пріоритетною поки що є не оцінка ефективності витрачання коштів, а процес розподілу ресурсів, реальність доведення їх до споживачів, недопущення процесів їх розкрадання та кримінального використання.

**Висновки з цього дослідження.** Можна стверджувати, що зі введенням в практику аудиту ефективності система державного фінансового контролю виходить на новий прогресивний етап розвитку контрольної діяльності, який більшою мірою відповідає цивілізованим економічним відносинам на ринку. Цей етап пов'язаний з такими тенденціями, як:

- інтеграція різних видів контролю та аудиту, які б досягали головної мети – ефективності функціонування державної влади та

її основного інструменту – бюджету;

– посилення аудиту владних державних структур, які мають повноваження щодо витрачання державних коштів, включаючи витрати на їхнє власне функціонування;

– використання нових інструментів та методів із застосуванням інформаційних технологій;

– підвищення рівня компетенції аудиторів;

– впровадження нових методологій оцінки рівня ефективності економічної діяльності.

Отже, ефективність є лише одним із результативних показників, які якісно та кількісно характеризують виконання бюджетної

програми, підтверджуються статистичною, бухгалтерською та іншою звітністю і дають змогу оцінити використання коштів на виконання бюджетної програми. Тобто за допомогою аудиту ефективності можна визначити ефективність використання бюджетних коштів, ефективність використання програми та найефективніші бюджетні програми. Усі учасники бюджетного процесу мають прагнути досягнення запланованих цілей за залучення мінімального обсягу бюджетних коштів та досягнення максимального результату у використанні визначеного бюджетом обсягу коштів.

#### ЛІТЕРАТУРА:

1. The Lima Declaration of Guidelines on Auditing Precepts [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://www.ksp.mos.ru/common/upload/The\\_Lima\\_Declaration\\_of\\_Guidelines\\_on\\_Auditing\\_Precepts.pdf](http://www.ksp.mos.ru/common/upload/The_Lima_Declaration_of_Guidelines_on_Auditing_Precepts.pdf).

2. Про затвердження Порядку проведення Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм. Постанова Кабінету Міністрів України від 10 серпня 2004 р. № 1017 [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/1017-2004-p>.

3. Про Рахункову палату: Закон України від 02.07.2015 р. № 576-VIII [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/576-19>.

4. Стандарти внутрішнього аудиту: Наказ Міністерства фінансів України від 04.10.2011 р. № 1247 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://search.ligazakon.ua/l\\_doc2.nsf/link1/RE19957.html](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/RE19957.html).

5. Будник Л.А. Класифікація державного аудиту [Електронний ресурс] / Л.А. Будник, І.Д. Голяш // Економіка та суспільство. – 2016. – № 2. – С. 661–665. – Режим доступу: [http://www.economyandsociety.in.ua/journal/2\\_ukr/118.pdf](http://www.economyandsociety.in.ua/journal/2_ukr/118.pdf)

6. Дікань Л.В. Державний аудит: навч.-метод. посіб. для самост. вивч. дисципліни [Текст] / Л.В. Дікань, О.О. Вороніна, Ю.О. Голуб, Н.В. Синюгіна; за заг. ред. канд. екон. наук, проф. Л.В. Дікань. – Х.: ХНЕУ, 2008. – 164 с.

7. Пожар Т.О. Аудит ефективності як перспективний напрям державного фінансового контролю / Т.О. Пожар // Проблеми та перспективи розвитку науки на початку третього тисячоліття у країнах СНД : зб. наукових праць XVIII Міжнародної науково-практичної інтернет-конференції / Державний вищий навчальний заклад «Переяслав-Хмельницький державний педагогічний університет імені Григорія Сковороди». – Переяслав-Хмельницький, 2013. – С.71–73.

8. Удачина І. Аудит ефективності – нова форма контролю / І. Удачина // Справочник економіста. – 2004. – № 9. – С. 20–24.

9. Ловінська Л.Г. Організація бухгалтерського обліку та фінансового контролю в сучасних умовах господарювання в Україні: монографія / Л.Г. Ловінська, І.Б. Стефанюк. – К.: НДФІ, 2006. – 240 с.

10. Хаблюк О.А. Суть аудиту ефективності та зарубіжний досвід його становлення / О.А. Хаблюк, Л.А. Будник // Галицький економічний вісник. – 2013. – № 4(43). – С. 151–158.