

**Рубрика журналу: БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК, АНАЛІЗ ТА АУДИТ
(ЗА ВИДАМИ ДІЯЛЬНОСТІ)**

УДК 657.6

Гордієнко М.І.

к.е.н., професор, завідувач
кафедри економічного контролю та аудиту
Сумський національний аграрний університет,
м. Суми, Україна

**АУДИТ ЕФЕКТИВНОСТІ ТА ЙОГО РОЛЬ В УМОВАХ
ДЕЦЕНТРАЛІЗАЦІЇ**

Гордієнко М.І. Аудит ефективності та його роль в умовах децентралізації.

В статті висвітлено сутність термінів «аудит», «контроль», «аудит ефективності», встановлено спільні та відмінні ознаки. Проаналізовано діючі законодавчі та нормативні акти в частині відповідності їх міжнародній практиці. Визначено ключові принципи аудиту ефективності. Досліджено критерії оцінки аудиту ефективності. Визначено роль аудиту ефективності в умовах децентралізації влади в Україні.

Ключові слова: аудит, контроль, аудит ефективності, Вищий орган державного контролю, INTOSAI, критерії оцінки, принципи аудиту ефективності.

Гордиенко Н.И. Аудит эффективности и его роль в условиях децентрализации.

В статье отражено сущность терминов «аудит», «контроль», «аудит эффективности», установлено общие и отличительные признаки. Проанализированы действующие законодательные и нормативные акты в части соответствия их международной практике. Определены ключевые принципы аудита эффективности. Исследована критерии оценки аудита эффективности. Определена роль аудита эффективности в условиях децентрализации власти в Украине.

Ключевые слова: аудит, контроль, аудит эффективности, Высший орган государственного контроля, INTOSAI, критерии оценки, принципы аудита эффективности.

Gordienko M.I. Performance audit and its role in conditions of decentralization.

The essence of the terms «audit», «control», «performance audit», and common and distinctive features are described in the article. The current legislation and regulations are analyzed in terms of compliance with their international practice. Key principles of performance audit are defined. The criteria for evaluating the performance audit are investigated. The role of the performance audit in the conditions of decentralization of power in Ukraine has been determined.

Keywords: audit, control, performance audit, Supreme body of state control, INTOSAI, evaluation criteria, performance audit principles.

Постановка проблеми. Від своєчасності і повноти бюджетних надходжень, законності та своєчасності прийняття управлінських рішень учасниками бюджетного процесу залежить добробут держави. Досягти цього можна лише завдяки дієвій системі державного фінансового контролю, через запровадження аудиту ефективності, який повинен забезпечити економічність, результативність і продуктивність використання державних (суспільних) фінансових ресурсів.

Огляд (аналіз) останніх досліджень і публікацій. Аудит ефективності у багатьох працях зарубіжних вчених розглядався в контексті аудиту адміністративної діяльності. Серед українських учених значний вклад у проблематику розвитку аудиту ефективності приділяють увагу О.А. Хаблюк, Т.О. Пожар, С.Р. Яцишин, Т.П. Назаренко, В.М. Сподарик., Л.О. Сухарева, І.М. Щирба, Н.І. Рубан, А.В. Мамишев, І.Ю. Чумакова, та інші.

Не дивлячись на достатній рівень наукових публікацій з досліджуваної тематики цілий ряд актуальних питань залишилися не вирішені. Особливо гостро ця проблема відчувається на сьогодні, коли наша держава перебуває у вирі реформ та змін. Однією з яких є реформа територіально-адміністративного

устрою та місцевого самоврядування. Подальших ґрунтовних наукових досліджень потребує методичне, організаційне, законодавче та інформаційне забезпечення аудиту ефективності.

Формулювання завдання дослідження. Сучасний стан розвитку економіки та процеси інтеграції України у європейське співтовариство повинне поєднуватися з використанням кращих світових практик, узгодженням національних та міжнародних нормативно-правових актів. Мета статті полягає у розкритті сутності термінів «аудит», «контроль», «аудит ефективності»; дослідженні діючих законодавчих та нормативно-правових актів України з питань державного фінансового контролю в цілому та аудиту ефективності, в частині відповідності вимогам міжнародної практики; встановленні критеріїв аудиту ефективності.

Виклад основного матеріалу. Аудит адміністративної діяльності – є одним із варіантів вітчизняного перекладу терміну «Performance audit». Крім цього, у науковій та навчальній літературі можна зустріти інші переклади вказаного терміну, а саме - «Аудит діяльності», «Аудит дій», «Аудит продуктивності». Разом з тим, найбільш поширеним перекладом на нашу думку, у тому числі застосованим на законодавчому рівні, вважається термін «Аудит ефективності».

На сьогодні стоїть питання як юридично правильно, аудит ефективності чи контроль ефективності як зазначено в Лімській декларації керівних принципів контролю? Для цього скористаємося Міжнародними стандартами INTOSAI, зокрема ISSAI 1003, в частині визначення самих термінів «аудит» і «контроль», їх відмінності при вживанні та застосуванні [1].

Audit/Аудит – це аналіз діяльності та дій органу для отримання впевненості, що вони виконуються відповідно до цілей, бюджету, правил і стандартів. Мета такого аналізу – виявлення на регулярній основі відхилень, які можуть вимагати коригуючі дій. Доречно відмітити, що основним терміном для всіх Стандартів INTOSAI є термін «audit» або «auditing» як процес проведення аудиту і який перекладається також як «аудит».

Таким чином, англійський термін «аудит» відповідно до Стандартів INTOSAI охоплює сферу, де в національній практиці України йому відповідають як термін «контроль», наприклад «державний фінансовий контроль», так і термін «аудит», зокрема «державний фінансовий аудит». Міжнародна практика використовує декілька підходів «audit in public sector» - «аудит у суспільному секторі»; «audit of public funds» - «аудит суспільних коштів»; «audit of public finance» - «аудит суспільних фінансів». Дані підходи (поняття) є синонімами. При цьому слід пам'ятати, що переклад слова або виразу «public» має декілька варіантів перекладу: публічний, суспільний, державний, комунальний тощо.

Визначення терміну «Control/Контроль», означає будь-яку дію виконану керівництвом, правлінням та іншими учасниками, щодо управління ризиками і збільшення вірогідності, що встановлені цілі та завдання будуть досягнуті. З даного визначення робимо висновок, що керівництво самостійно планує, організовує і координує виконання дій, достатніх для забезпечення гарантії, що завдання і цілі будуть досягнуті. Тобто термін «контроль» застосовується як правило, в основному в поняттях «внутрішній контроль», «контроль якості» тощо.

INTOSAI являється міжнародною професійною організацією, основним завданням якої є надання аудиторам всього світу можливості обміну інформацією, що становить спільний інтерес, інформацією щодо сучасних напрацювань у сфері аудиту та застосування професійних стандартів і найкращих методологій. Згідно Лімської декларації керівних принципів аудиту державних фінансів, запровадження контролю є невід'ємною складовою управління громадськими фінансовими ресурсами, яка забезпечує відповідальний та підзвітний характер цього управління.

Відповідно статті 4 пункту 2 Лімської декларації існує вид контролю, що спрямований на оцінювання результативності, ефективності та економічності державного управління [2].

Виходячи з базових принципів які закладені в Лімській декларації та рішень, прийнятих на XVII Конгресі INTOSAI при виконанні функцій щодо належного аудиту державного сектору Вищі органи фінансового контролю держави повинні мати широкі повноваження та повну свободу дій при аудиті використання державних коштів (ресурсів, майна); надходження коштів до державного бюджету; якості фінансового менеджменту; економності, ефективності та результативності діяльності уряду або державних установ (організацій, підприємств). Тобто контроль ефективності повинен охоплювати не лише окремі фінансові операції, а й усі сфери функціонування державного сектору, включаючи аудит систем організації та управління.

Проаналізуємо діючі законодавчі та нормативно-правові акти України з питань державного фінансового контролю, в частині відповідності вимогам міжнародної практики.

Статтею 98 Конституції України визначено, що контроль від імені Верховної Ради України за надходженням коштів до Державного бюджету України та їх використанням здійснює Рахункова палата. Організація, повноваження і порядок діяльності Рахункової палати визначаються законом [3].

Таким чином, ні Основним Законом України, ні Законом «Про Рахункову палату України» не визнано статус Рахункової палати, як Вищого органу державного зовнішнього фінансового контролю (аудиту) в Україні.

В той же час пунктом 2 статті 4 Закону № 576-VIII передбачено - здійснення державного зовнішнього фінансового контролю (аудиту) забезпечується Рахунковою палатою шляхом провадження фінансового аудиту, аудиту ефективності, експертизи, аналізу та інших контрольних заходів [4].

Аудит ефективності передбачає 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

прийняття управлінських рішень учасниками бюджетного процесу, стану внутрішнього контролю розпорядників бюджетних коштів.

З наведеного визначення випливає три ключових принципи: продуктивність, результативність, економність.

Продуктивність, трактується як співвідношення між результатами діяльності розпорядника та одержувача бюджетних коштів, та використаними для досягнення таких результатів коштами бюджету.

Результативність – встановлення ступеня відповідності фактичних результатів діяльності розпорядника та одержувача бюджетних коштів запланованим результатам.

Оцінка економності використання бюджетних коштів передбачає встановлення стану досягнення розпорядником та одержувачем бюджетних коштів запланованих результатів за рахунок використання мінімального обсягу бюджетних коштів або досягнення максимального результату при використанні визначеного бюджетом обсягу коштів.

Для забезпечення дотримання принципів економності, результативності та продуктивності, аудит ефективності включає аналіз умов, необхідних для їх виконання. Дані умови можуть включати практики і процедури належного врядування для забезпечення коректної своєчасного надання послуг. У відповідних випадках необхідно також брати до уваги вплив нормативної бази і організаційної структури на ефективність об'єкта аудиту.

Головною метою аудиту ефективності є конструктивне забезпечення економічного, результативного і ефективного управління. Він також сприяє підзвітності та прозорості. Аудит ефективності сприяє підзвітності, допомагаючи тим, хто відповідає за управління та нагляд покращувати показники.

Аудиторам необхідно вибрати підхід, орієнтований на результат, проблему або систему, або їх поєднання, для того, щоб забезпечити правильно спланований аудит. Загальний підхід до аудиту є центральним елементом будь-якого аудиту. Він визначає характер майбутньої перевірки. Крім того, він

визначає необхідні знання, інформацію і дані, а також процедури аудиту, необхідні для їх отримання та аналізу. При аудиті ефективності, як правило, використовується один з трьох підходів:

підхід, орієнтований на систему - досліджує належне функціонування систем управління, наприклад, систем фінансового управління;

підхід, орієнтований на результат - оцінює, чи досягнуті кінцеві цілі і результати, як передбачалося, або чи функціонують програми і служби, як очікувалося;

підхід, орієнтований на проблему - перевіряє, підтверджує і аналізує причини конкретних проблем або відхилень від критеріїв.

Всі три підходи можуть бути реалізовані в послідовності «від загального до конкретного» або «від часткового до загального».

Аудити від загального до конкретного, як правило, концентруються на вимогах, мотивах, цілях та очікуваннях законодавчих органів і центрального уряду. Аудити від часткового до загального сфокусовані більш на проблемах, що турбують людей і суспільство.

Аудиторам необхідно встановити відповідні критерії, пов'язані з принципами економічності, продуктивності та результативності.

Критерії є порівняльними зразками оцінки для предмета перевірки. Критерії аудиту ефективності - це обґрунтовані, специфічні для аудиту стандарти діяльності, за якими можна оцінити економічність, продуктивність і результативність операцій. Критерії представляють базу для оцінки доказів, формування результатів аудиту та складання висновків відповідно до цілей аудиту. Вони також складають важливий елемент обговорень всередині аудиторської групи, з керівництвом вищого органу аудиту, при спілкуванні з об'єктами аудиту.

Критерії можуть бути якісними або кількісними і повинні визначати, за якими з них об'єкт аудиту буде оцінюватися. Критерії можуть бути загальними або конкретними, фокусуючись на тому, що має бути згідно із законами, нормативними вимогами або цілям; що очікується відповідно до основних

принципів, наукових знань і кращим практикам; або що могло б бути (при кращих умовах).

Можуть використовуватися різні джерела для визначення критеріїв, включаючи системи оцінки діяльності. Повинно бути прозорим, які джерела використовувалися. Критерії повинні бути відповідними і зрозумілими для користувачів, а також повними, надійними і об'єктивними в контексті предмета і цілей аудиту.

Критерії необхідно обговорювати з об'єктами аудиту, але остаточний вибір відповідних критеріїв робить аудитор. У той час як визначення і повідомлення критеріїв на етапі планування може підвищити їх надійність і загальну прийнятність, то в аудиті, що займається комплексними питаннями, не завжди представляється можливим заздалегідь задати критерії. У цьому випадку вони будуть визначені в процесі проведення аудиту. Хоча деякі види аудиту і містять неоднозначні законодавчі критерії, в аудиті ефективності цього, як правило, не буває. Цілі аудиту, питання підхід до аудиту визначають відповідність і вид відповідних критеріїв; впевненість користувача в надійності результатів і висновків аудиту ефективності залежить, в основному, від критеріїв. Тому важливо вибирати надійні і об'єктивні критерії.

При аудиті ефективності, орієнтованому на проблему, відправною точкою є відоме або передбачуване відхилення від того, що має або могло бути.

Таким чином, головна мета - не просто підтвердити проблему (відхилення від критерію і наслідки такого відхилення), а позначити причини. Це обумовлює важливість прийняття рішення про те, як перевірити і підтвердити причини на етапі планування. Висновки і рекомендації, головним чином, ґрунтуються на процесі аналізу та підтвердження причин, навіть не дивлячись на те, що вони беруть свій початок в нормативних умовах.

Рахункова палата при провадженні заходів державного зовнішнього фінансового контролю (аудиту) керується основними принципами Міжнародної організації вищих органів фінансового контролю (INTOSAI), Європейської організації вищих органів фінансового контролю та Міжнародні стандарти

вищих органів фінансового контролю [1] в частині, що не суперечить Конституції та законам України [3,4]. Доречно зазначити, що Рахункова палата не здійснює контроль та аудит місцевих бюджетів.

Питання формування і реалізації державної політики у сфері державного фінансового контролю делеговані Державній аудиторській службі України – центральному органу виконавчої влади, діяльність якого спрямовується і координується Кабінетом Міністрів України.

Державна аудиторська служба України шляхом здійснення державного фінансового контролю, повинна забезпечити оцінку ефективного, законного, цільового, результативного використання та збереження державних фінансових ресурсів [5].

Фінансові ресурси, як ми розуміємо – це фонди грошових засобів, що формуються державою, суб'єктами господарювання і населенням та перебувають у їх розпорядженні. Власне визначення терміну «фінансові ресурси держави» наводить Дропа Я.Б. у своєму дисертаційному дослідженні: «державні фінансові ресурси – це вартісне вираження джерел утворення її майна, що формується у процесі мобілізації частини доходів суб'єктів фінансової системи або перебуває в розпорядженні держави на правах власності і слугує для забезпечення виконання покладених на неї функцій»[6].

Механізм здійснення Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм (далі аудит ефективності) визначено статтею 1 Порядку № 1017 від 10 серпня 2004 року, зі змінами внесеними постановою КМУ № 361 від 25.03.2006 року [7].

Відповідно до вказаного Порядку № 1017 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 [7]. Аудит ефективності здійснюється з метою розроблення обґрунтованих пропозицій щодо

підвищення ефективності використання коштів державного та місцевих бюджетів у процесі виконання бюджетних програм.

Як було зазначено вище, до функцій Рахункової палати України не входить аудит ефективності стану та використання місцевих бюджетів. Тому тут основна місія покладається на Державну аудиторську службу та її міжрегіональні територіальні органи.

Відповідно моніторингу проведеного Міністерством регіонального розвитку, будівництва та житлово-комунального господарства України станом на 10 травня 2018 року державна фінансова підтримка регіонального і місцевого розвитку на виконання програм та діяльності об'єднаних територіальних громад у 2018 році проти 2014 року зросла майже у 39 разів, із 0,5 млрд. грн. до 30,87 млрд. грн. [8].

Узагальнення практики різних країн показує, що аудит ефективності зосереджується не на витратах, обліку та фінансовій звітності, а на перевірці виконання програм та діяльності.

Запровадження аудиту ефективності зумовило необхідність створення у багатьох зарубіжних країнах спеціальних відділів або окремих органів фінансового контролю, аналогічних Державній аудиторській службі України.

Класично як зазначається в різних наукових джерелах у міжнародній практиці виділяють три форми здійснення аудиту ефективності:

1. спрощений аудит ефективності, який повинен дати відповідь на питання «Чи справляється управлінська система з поставленими завданнями?»;
2. традиційний аудит ефективності – який дає відповідь на питання «Чи відповідають результати встановленим критеріям?»;
3. розширений аудит ефективності – який відповідає на питання «Які перешкоди стоять на шляху досягнення результату?» [9,10].

Виходячи з форм здійснення аудиту ефективності формуються і основні напрями здійснення аудиту ефективності, для прикладу: «аудит ефективності використання коштів місцевого бюджету», «аудит ефективності цільових державних програм», тощо. При аудиті ефективності, на нашу думку потрібно

не тільки увагу приділяти цільовому використанню фінансових ресурсів, які виділені під бюджетну програму чи проект, а дослідити потребу користувачів у кінцевому результаті (чи продукті) від реалізації проекту. Застосування аудиту ефективності, поряд з традиційним фінансовим аудитом дасть змогу не тільки підвищити економність, а і результативність витрачання бюджетних коштів та ресурсів.

Висновки. Проведені дослідження дають можливість сформулювати наступні висновки щодо ролі аудиту ефективності та його вдосконалення, з метою вирішення наявних проблем та наближення до міжнародної практики:

- визнати Рахункову палату України Вищим органом державного зовнішнього фінансового контролю;
- затвердити єдину концепцію розвитку державного фінансового контролю в Україні;
- привести у відповідність до кращих міжнародних практик законодавчо-нормативну базу;
- розробити та нормативно врегулювати базові вимоги до планування, документування, повідомлення результатів аудиту ефективності.

Список використаних джерел.

1. Міжнародні стандарти для вищих органів фінансового контролю (ISSAI). URL: <https://www.eurosai.org/ru/topMenu/ISSAI.html>.
2. Лімська декларація керівних принципів контролю. Міжнародний документ від 01 січня 1977 р. URL: <http://www.ac-rada.gov.ua/control/main/uk/publish/article/140217>.
3. Конституція України. Закон України від 28 червня 1996 р. № 254к/96-ВР./ Верховна Рада України. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/254%D0%BA/96-%D0%B2%D1%80/page2>
4. Про Рахункову палату України. Закон України від 02 липня 2015 р. № 576-VIII. / Верховна Рада України. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/576-19>.

5. Про затвердження Положення про Державну аудиторську службу України. Постанова Кабінету міністрів України від 03 лютого 2016 р. № 43. / Кабінет Міністрів України URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/43-2016-%D0%BF>.

6. Дропа Я.Б. Фінансові ресурси розвитку національної економіки України: монографія. Львів, ЛНУ імені Івана Франка, 2017. 426 с.

7. 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, в редакції від 17 грудня 2016 р., підстава 950-2016-п. / Кабінет міністрів України. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/1017-2004-%D0%BF>.

8. Моніторинг процесу децентралізації влади та реформування місцевого самоврядування станом на 10 травня 2018 року. Міністерство регіонального розвитку, будівництва та житлово-комунального господарства України. URL: http://decentralization.gov.ua/uploads/library/file/260/%D0%9C%D0%BE%D0%BD%D1%96%D1%82%D0%BE%D1%80%D0%B8%D0%BD%D0%B3__10.05.2018.pdf.

9. Чумакова І.Ю. Аудит ефективності: зарубіжний досвід та українські реалії. *Бухгалтерський облік та аудит*. 2009. № 1. С. 55-62.

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