

ОРГАНІЗАЦІЯ АУДИТУ ЕФЕКТИВНОСТІ В СИСТЕМІ ЗОВНІШНЬОГО ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ

Косова Т.Д.

Класичний приватний університет

Шевченко В.В.

Рахункова палата України

У статті визначено концептуальні засади організації аудиту ефективності як форми зовнішнього державного фінансового контролю з позицій міжнародних стандартів. Проведено розмежування аудиту ефективності та інших видів аудиту державних фінансів. Надано критичну оцінку правового регулювання аудиту ефективності в регламентах Рахункової палати України. Основний науковий результат статті полягає у формалізації окремих етапів аудиту ефективності, відповідних ним процедур і методів, а також вимог до змісту звіту про його проведення.

Ключові слова: державний фінансовий контроль, зовнішній, аудит, ефективність, організація, система.

Постановка проблеми. Сучасний етап соціально-економічного розвитку України потребує поглибленого розуміння ролі бюджету в економічній системі держави [1, с. 119]. Нині в нашій країні в період нового загострення соціально-економічних проблем особливо актуальною є потреба у забезпеченні прозорості і зрозумілості бюджету для громадськості; поліпшенні якості надання державних послуг, що залежать як від обсягу реальних доходів бюджету, так і від того, наскільки ефективно розпорядники бюджетних коштів управляють цими фінансовими ресурсами. У зазначених умовах зростає роль аудиту ефективності як інструменту зовнішнього державного фінансового контролю.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питання організації зовнішнього державного фінансового контролю жваво обговорюються вітчизняними вченими. В. Ю. Трайтлі робить акцент на цільові програми як об'єкт аудиту ефективності [2, с. 204]. За результатами дослідження О. М. Смірної розкрито зміст та особливості моделей внутрішнього аудиту в європейських країнах; охарактеризовано службу внутрішнього аудиту на рівні Європейського союзу; окреслено в цілому та за показниками Систему оцінювання ефективності управління державними фінансами; детально проаналізовано такі показники Системи, як «Ефективність внутрішнього контролю для витрат, не пов'язаних із заробітною платою» та «Ефективність внутрішнього аудиту» [3, с. 254]. Статті Л. С. Коновалова [4; 5; 6] присвячені удосконаленню механізму контролю та стандартів якості державного аудиту ефективності використання публічних коштів, у тому числі з врахуванням досвіду розвинених країн світу.

Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми. Високо оцінюючи науковий доробок указаних авторів, слід указати на те, що їх праці не враховують організаційні аспекти аудиту ефективності в системі зовнішнього державного фінансового контролю.

Мета статті. Головною метою цієї роботи є обґрунтування методичного підходу до формалізації окремих етапів аудиту ефективності, відповідних ним процедур і методів, а також вимог до змісту звіту про його проведення.

Виклад основного матеріалу. Ефективність, як економічна категорія, визначається за допомогою таких елементів: продуктивність – це співвідношення між випуском продукції, наданням послуг і іншими результатами діяльності розпорядника або одержувача коштів Державного бюджету України і використаними на їх виробництво матеріальними, фінансовими і трудовими ресурсами; результативність – міра відповідності фактичних результатів діяльності розпорядника, або одержувача бюджетних коштів запланованим результатам; економічність – досягнення розпорядником або одержувачем бюджетних коштів запланованих результатів за рахунок використання найменшого обсягу бюджетних коштів або досягнення найкращого результату за рахунок використання виділеного обсягу бюджетних коштів. Аудит ефективності використання бюджетних коштів може бути проведений на підставі оцінки як усіх цих елементів в комплексі, так і кожного окремо, або лише одного з них.

Проведення аудиту ефективності припускає наявність чітких критеріїв, які є обґрунтованими, чіткими і відповідними до стандартів або показників виміру економічності, продуктивності і результативності процесу управління і витрачання державних коштів. Критерії аудиту ефективності мають бути свого роду «нормативною моделлю», тобто показувати, який результат у сфері або діяльності об'єкту аудиту є свідченням ефективності використання державних коштів. У разі, якщо реальні показники функціонування бюджетної сфери або діяльності об'єкту аудиту, що перевіряється, відповідають встановленим критеріям або перевищують їх, то можна зробити обґрунтований висновок про те, що державні кошти використовуються з достатньою мірою ефективності. Критерії мають відповідати специфіці діяльності бюджетної сфери або міністерств, що перевіряються, відомств, організацій і служби основою для висновків і рекомендацій за підсумками проведеного аудиту.

Залежно від цілей аудиту ефективності можливо застосування двох видів критеріїв для її оцінки: критерії, що характеризують прямі результати діяльності об'єкту аудиту (показники витрат, тобто фінансових, трудових і матеріальних ресурсів, використаних для отримання

конкретних результатів; показники безпосередніх результатів здійснених витрат; співвідношення між здійсненими витратами ресурсів (у вартісному вираженні) і отриманими при цьому результатами (об'ємом випуску продукції, вироблених робіт, послуг тощо); критерії, що відображають кінцеві соціальні результати діяльності об'єкту аудиту в частині оцінки результатів надання послуги, що фінансується з бюджету, для її одержувачів.

Критерії ефективності можуть визначатися: паспортами бюджетних програм; нормативними актами і внутрішніми регламентами об'єкту, що перевіряється; стандартами якості роботи і контролю, на підставі яких можливо провести порівняльний аналіз і оцінити міру реалізації завдань, функцій, окремих видів діяльності, фінансових операцій об'єктами перевірки, тобто, досягнутих результатів. Аудитори Рахункової палати при підготовці проекту програми аудиту можуть погоджувати з посадовцем об'єкту перевірки критерії, які застосовуватимуться для оцінки ефективності їх діяльності в частині використання державних коштів.

Після того, як визначено цілі і критерії аудиту ефективності, необхідно визначити підходи до його проведення, які забезпечать досягнення найкращих результатів і при цьому зведуть до мінімуму витрати. Підходи до аудиту ефективності – це конкретні методи проведення аудиту, відповідно до яких здійснюється збір фактичних даних і доказів. У процесі аудиту можуть застосовуватися наступні методи: аналіз організації роботи об'єктів, що перевіряються; аналіз результатів їх роботи; аналіз конкретних ситуацій і наявних даних; обстеження. Предметом аудиту

ефективності є діяльність розпорядників відносно використання бюджетних коштів для досягнення покладених на них завдань, функцій і результативних показників, визначених паспортами бюджетних програм, показників ефективності довгострокових державних програм, фінансування яких проводиться за рахунок бюджетних коштів.

Аудит ефективності використання бюджетних коштів може здійснюватися за один або за декілька періодів фінансової звітності і складається з чотирьох етапів: планування аудиту – полягає у виборі питань і об'єктів перевірки, попередньому їх вивченні і підготовці програми; проведення перевірок – збір необхідних доказів – матеріалів відносно дотримання (недотримання) ефективного і цільового використання коштів; підготовка звіту за результатами аудиту – встановлення і оцінка фактів порушень і недоліків, розробка пропозицій відносно їх усунення, вдосконалення нормативно-правових актів, підвищення ефективності використання бюджетних коштів; контроль виконання рішень (висновків), прийнятих за результатами аудиту. Кожен з виділених етапів включає ряд послідовних дій, здійснення яких сприяє повноцінному і якісному проведенню аудиту ефективності (табл. 1).

На усіх етапах проведення аудиту ефективності оформляються документи, які підтверджують, що аудит проводився відповідно до встановлених правил, процедур і вимог. Ретельне документування є важливим аспектом при проведенні аудиту ефективності і дозволяє: підтвердити і обґрунтувати зроблені висновки і рекомендації; підвищити продуктивність і ефективність аудиту; підтвердити виконання перевіряючими суб'єктами стандартів аудиту; полегшити планування і контроль;

Таблиця 1

Етапи проведення аудиту ефективності та їх зміст

Назва етапу	Зміст етапу
Планування аудиту	– вибір теми і об'єкту аудиту;
	– попереднє вивчення об'єкту аудиту;
	– визначення цілей аудиту;
	– визначення масштабу аудиту;
	– вибір критеріїв проведення аудиту;
	– визначення підходів (методів) до проведення аудиту;
	– оцінка проведеної роботи усередині контрольного органу;
	– підготовка програми аудиту.
Проведення аудиту	– збір інформації і фактичних даних для отримання аудиторських доказів;
	– розробка аудиторських доказів на основі отриманих даних;
	– оформлення і систематизація документів аудиту;
	– підготовка попередніх висновків за результатами аудиту;
	– обговорення і узгодження результатів аудиту з керівництвом організації, яка перевірялася.
Складання звіту	– підготовка проекту звіту за результатами аудиту;
	– узгодження проекту звіту усередині контрольного органу і з організацією, яка перевірялася;
	– затвердження остаточного варіанту звіту керівництвом контрольного органу;
	– надання звіту кінцевим одержувачам (Парламент, правоохоронні органи)
Контроль за виконанням пропозицій і рекомендацій	– своєчасна і систематична перевірка дій керівництва перевіреної організації з виконання наданих рекомендацій;
	– оцінка достовірності того, що прийняті керівництвом перевіреної організації міри приведуть до виправлення виявлених недоліків;
	– оцінка складності виконання перевіреною організацією рекомендацій за результатами аудиту;
	– рішення про необхідність подальшого проведення контрольних заходів у рамках цієї перевірки або остаточної перевірки через певний проміжок часу;
	– визначення переліку рекомендацій, повністю виконаних перевіреною організацією.

упевнитися в належному виконанні аудиторами необхідного об'єму робіт; ефективно використовувати матеріали проведеного аудиту як довідково-аналітичного матеріалу.

Проведення аудиту ефективності оформляється такими документами: аналітична записка за результатами попереднього вивчення об'єктів аудиту і матеріали, що обґрунтовують зроблені в ній висновки і пропозиції; план вивчення об'єктів аудиту; програма проведення аудиту; акти (довідки) аудиту – підписуються по кожному об'єкту окремо і є основою для написання підсумкового звіту за результатами проведення аудиту ефективності; робочі документи і матеріали; звіт і інші документи (накази, розпорядження, листи), оформлені за результатами аудиту.

За результатами проведення аудиту ефективності витрачання державних коштів формуються справи, що складаються з трьох основних груп документів:

– документи, що послужили причиною для проведення аудиту, а також отримані і складені на етапі планування (доручення керівництва, виписки з плану роботи Рахункової палати, розпорядження, аналітичні записки за підсумками попереднього вивчення об'єктів аудиту, програма аудиту);

– документи, отримані або складені при проведенні аудиту (записки, акти, довідки, копії документів, спрямованих Рахунковою палатою в ході аудиту в інші організації, і відповіді на них);

– підсумкові документи, складені за результатами аудиту (звіт про проведення аудиту, накази, розпорядження, листи, доповідні записки міністерств, відомств, вжиті заходи, документи повторних аудитів, підсумкова записка про зняття питання з контролю).

План аудиту є документом, який визначає основні напрями відносно цілісного процесу аудиту з метою досягнення цілей аудиту найбільш ефективним і продуктивним способом. Планування аудиту починається з вибору теми і об'єкту аудиту. Тема – це конкретна програма, вид діяльності або функція, яка виконується об'єктом з використанням державних коштів. Процес планування аудиту ефективності складається з двох послідовних етапів – стратегічного (перспективного) і поточного (річного) планування. На етапі перспективного планування здійснюються наступні дії: визначення пріоритетних завдань, на рішення яких концентруватиметься увага і зусилля Рахункової палати при проведенні аудитів ефективності на середньострокову перспективу; розробка стратегічного (перспективного) плану Рахункової палати з проведення аудиту ефективності (на період до 3-5 років, з розподілом по роках), що визначає об'єкти і предмети перевірок.

На основі перспективного плану здійснюється поточне планування – складання річного плану проведення аудиту ефективності, який включає: вибір конкретних тем і об'єктів аудиту ефективності для включення в план роботи Рахункової палати на поточний рік із обґрунтуванням попередніх цілей аудитів і оцінками їх можливих результатів із точки зору підвищення ефективності використання державних коштів; визначення потреб у ресурсах необхідних для проведення аудиторських перевірок, а також складання графіка їх проведення; підготовка програм проведення аудиторських перевірок на основі попереднього вивчення об'єктів.

На етапі планування, здійснюється загальне ознайомлення з об'єктами передбачуваного аудиту, їх функціями, бюджетними програмами і ак-

Таблиця 2

Зміст звіту про проведення аудиту ефективності

Розділи звіту	Зміст розділів
Преамбула	
Мета	однозначне визначення завдань, спрямованих на отримання конкретних результатів
Предмет аудиту	державні фінанси (з уточненням їх ланок)
Об'єкти аудиту	перелік і повна назва об'єктів, які перевірялися
Критерії	відбору об'єктів аудиту
	оцінки законності, ефективності і доцільності управлінських рішень
Початкові обмеження	масштаб аудиту
Вступна частина	
Загальні показники	економічні, фінансові, господарські, соціальні, екологічні і інші
Результати попередніх контрольних заходів	аналіз стану виконання об'єктами аудиту рекомендацій за результатами попередніх аудитів
Опис об'єктів аудиту	повна назва об'єктів; місцезнаходження; підлеглість; при необхідності, історичні довідки, характеристику системи управління в обраній для аудиту сфері, фінансовий і майновий стан об'єкту, юридичний статус, оцінку стану виконання статутних обов'язків
Основна частина	
Аудит виконання	аналіз стану нормативно-правового регулювання використання бюджетних коштів за напрямом, який перевірявся
Аудиторські докази	факти, встановлені під час проведення аудиту
Завершальна частина	
Висновки	найбільш суттєві результати аудиту, узагальнені і систематизовані за видами порушень
Рекомендації	конкретні, чіткі, адресні рекомендації і пропозиції відносно поліпшення стану використання бюджетних коштів
Додатки	матеріали, результати аудиту, що підтверджують і ілюструють їх

тами законодавства, регулюючими використання бюджетних коштів за відповідними програмами. Критеріями вибору об'єктів і предметів контролю виступають: соціально-економічна значущість вибраної теми; міра наявності ризиків у цій сфері використання державних коштів або діяльності об'єктів аудиту, які потенційно можуть призводити до неефективних результатів; оцінка можливих результатів аудиту; обсяг державних коштів, спрямованих в цю сферу і (чи) використовуваних об'єктами аудиту; проведення попередніх аудитів у цій сфері і (чи) на цих об'єктах.

Ознайомлення керівництва організацій, що перевіряються, з результатами аудиту ефективності може здійснюватися як безпосередньо в ході проведення, так і після його завершення. Доцільно обговорювати питання, що виникають під час аудиту, і виявлені недоліки, на ранній стадії. Тоді аудиторі можуть запропонувати рекомендації відносно усунення виявлених недоліків, а організація, що перевіряється, – реалізувати їх ще в процесі аудиту, що може підвищити ефективність її діяльності вже до завершення аудиту. В цьому випадку в звіті про результати аудиту доцільно відмітити, що в процесі його проведення група перевіряючих звернула увагу на конкретну проблему, а організація оперативно вжила відповідні заходи для її вирішення.

Складання звіту є завершальним етапом безпосередньої аудиторської перевірки. Назва звіту визначається вибраною темою аудиту ефективності. Зміст звіту – це перелік усіх розділів і підрозділів, що входять до нього, з вказівкою номера сторінки, з якою вони починаються. Звіт повинен містити наступні структурні складові: преамбула; вступна частина; основна частина; завершальна частина; додатки (табл. 2).

Враховуючи широкий спектр аудиторських заходів, які здійснюються фахівцями Рахункової палати, наповнення основної частини Звіту не передбачає дотримання жорстких обмежень відносно змісту (у рамках відмічених розділів він складається у довільній формі). У основній частині Звіту мають бути приведені результати аудиту, дослідження і оцінки наступних аспектів: стан надходження коштів до бюджету (по відповідних кодах бюджетної класифікації); стан і обґрунтованість фінансування, використання бюджетних коштів; вплив використання бюджетних коштів на стан і ефективність виконання державних, галузевих, регіональних програм; на економічний, фінансовий і господарський стан галузі, в якій проводився аудит, і на діяльність конкретних об'єктів аудиту; обґрунтованість управлінських рішень, зокрема тих, які призвели до порушень і неефективного використання бюджетних коштів або не сприяли досягненню мети, на реалізацію якої спрямовувалися бюджетні кошти.

Контроль за виконанням рекомендацій проведених аудитів забезпечує зворотний зв'язок між Рахунковою палатою і виконавчою владою відносно рішення проблем вдосконалення управління в державному секторі економіки і підвищення

ефективності використання державних коштів. Перевірки стану виконання рекомендацій проведених аудитів ефективності можуть проводитися Рахунковою палатою в різних формах, зокрема: отримання поточної інформації про хід виконання рекомендацій; проведення спеціальної перевірки результатів виконання рекомендацій; проведення повторної перевірки за повною програмою аудиту, яка включає результати проведеної роботи в перевірній раніше організації і передбачає складання відповідного звіту про його результати.

Висновки і пропозиції. 1. Процес аудиту ефективності використання бюджетних коштів складається з чотирьох етапів: планування (стратегічне (перспективне) і поточне (річне)); проведення перевірок; підготовка звіту; контроль виконання рішень (висновків), прийнятих за результатами аудиту.

2. Ретельне документування є важливим аспектом при проведенні аудиту ефективності, до основних документів слід віднести: аналітичну записку за результатами попереднього вивчення об'єктів аудиту; план вивчення об'єктів аудиту; програму проведення аудиту; акти (довідки) аудиту; робочі документи і матеріали; звіт і інші документи (накази, розпорядження, листи), оформлені за результатами аудиту.

3. На вибір об'єктів і предметів аудиту ефективності впливають соціально-економічна значущість вибраної теми; наявність ризиків; оцінка можливих результатів аудиту; обсяг використовуваних бюджетних коштів; проведення попередніх аудитів. Вибір теми і об'єктів аудиту здійснюють на основі експертної оцінки або методів кількісної оцінки виділених чинників в балах, виходячи з критерію високої результативності.

4. Основним методом аудиту ефективності є збір аудиторських доказів, кількісні і якісні характеристики яких повинні відбивати достатність, обґрунтованість, релевантність. До процедур їх отримання відносять: інспекцію; спостереження; запити; підтвердження; перерахунок; аналітичні процедури. Аудиторські докази можуть приймати матеріальну, усну, документальну і аналітичну форми.

5. Складання звіту є завершальним етапом аудиту ефективності. Звіт повинен містити наступні структурні складові: преамбулу (визначає мету, предмет, об'єкти і критерії аудиту, початкові обмеження); вступну частину (загальні показники; результати попередніх контрольних заходів; опис об'єктів аудиту); основну частину (результати проведеного аудиту, збору аудиторських доказів); завершальна частина (висновки; рекомендації); додатки. Невід'ємною частиною процесу аудиту ефективності є забезпечення зворотного зв'язку між органом вищого фінансового контролю і перевіреними суб'єктами в частині моніторингу виконання рекомендацій аудиторів.

Перспективами подальших досліджень є визначення детермінант розвитку системи зовнішнього державного фінансового контролю в умовах євроінтеграції.

Список літератури:

1. Белец Ж. Механізм застосування аудиту ефективності як складової програмно-цільового методу формування бюджету / Ж. Белец // Державне управління та місцеве самоврядування. – 2014. – Вип. 1. – С. 116-124.
2. Трайтлі В. Ю. Державні цільові програми як об'єкт аудиту ефективності / В. Ю. Трайтлі // Вісник Університету банківської справи Національного банку України. – 2014. – № 1. – С. 203-207.
3. Смірнова О. М. Європейській досвід оцінювання ефективності внутрішнього аудиту у системі державного контролю / О. М. Смірнова // Економічний вісник університету. – 2014. – Вип. 23(1). – С. 251-256.
4. Коновалов Л. С. Механізм контролю якості державного аудиту ефективності використання публічних коштів / Л. С. Коновалов // Актуальні проблеми державного управління. – 2014. – № 2. – С. 59-67.
5. Коновалов Л. С. Реалізація механізму державного аудиту ефективності публічних коштів у розвинених країнах світу / Л. С. Коновалов // Теорія та практика державного управління. – 2014. – Вип. 4. – С. 398-406.
6. Коновалов Л. С. Стандарти аудиту як складова механізму державного аудиту ефективності публічних коштів / Л. С. Коновалов // Актуальні проблеми державного управління. – 2014. – № 1. – С. 186-193.

Косова Т.Д.

Классический приватный университет

Шевченко В.В.

Счетная палата Украины

ОРГАНИЗАЦИЯ АУДИТА ЭФФЕКТИВНОСТИ В СИСТЕМЕ ВНЕШНЕГО ГОСУДАРСТВЕННОГО ФИНАНСОВОГО КОНТРОЛЯ

Аннотация

В статье определены концептуальные основы организации аудита эффективности как формы внешнего государственного финансового контроля с позиций международных стандартов. Проведено разграничение аудита эффективности и других видов аудита государственных финансов. Дана критическая оценка правового регулирования аудита эффективности в регламентах Счетной палаты Украины. Основным научный результат статьи заключается в формализации отдельных этапов аудита эффективности, соответствующих им процедур и методов, а также требований к содержанию отчета о его проведении.

Ключевые слова: государственный финансовый контроль, внешний, аудит, эффективность, организация, система.

Kosova T.D.

Classic Private University

Shevchenko V.V.

Accounting Chamber of Ukraine

ORGANIZATION OF THE PERFORMANCE AUDITING IN THE EXTERNAL PUBLIC FINANCIAL CONTROL SYSTEM

Summary

The article defines the conceptual foundations of the organization of performance auditing as a form of external state financial control from the standpoint of international standards. A distinction was made between performance auditing and other types of public finance audit. A critical assessment of the legal regulation of performance auditing in the regulations of the Accounting Chamber of Ukraine is provided. The main scientific result of the article is the formalization of individual stages of performance auditing, the corresponding procedures and methods, as well as the requirements for the content of the report on its conduct.

Keywords: state financial control, external audit, efficiency, organization, system.