

УДК 336.76

Сльнікова Ю.В.

кандидат економічних наук,  
доцент кафедри фінансів

Сумського національного аграрного університету

**МЕТОДИЧНІ ОСНОВИ АУДИТУ ЕФЕКТИВНОСТІ  
ЯК СКЛАДОВОЇ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ****METHODS FUNDAMENTALS OF AUDIT EFFICIENCY  
AS A PART OF STATE FINANCIAL CONTROL****АНОТАЦІЯ**

У статті здійснено аналіз функціонування сучасної системи аудиту ефективності в Україні та виокремлено основні проблеми її функціонування. Здійснено аналіз світових підходів до побудови системи контролю якості аудиту ефективності та обґрунтовано необхідність побудови аналогічної системи у вітчизняній практиці. Проведене дослідження дало змогу запропонувати систему контролю якості аудиту ефективності з виділенням основних елементів, методів та показників оцінки якості.

**Ключові слова:** аудит ефективності, державний фінансовий контроль, система контролю якості, ефективність, результативність.

**АННОТАЦИЯ**

В статье проведен анализ функционирования современной системы аудита эффективности в Украине и выделены основные проблемы ее функционирования. Осуществлен анализ мировых подходов к построению системы контроля качества аудита эффективности и обоснована необходимость построения аналогичной системы в отечественной практике. Проведенное исследование позволило предложить систему контроля качества аудита эффективности с выделением основных элементов, методов и показателей оценки качества.

**Ключевые слова:** аудит эффективности, государственный финансовый контроль, система контроля качества, эффективность, результативность.

**ANNOTATION**

In this paper the functioning of a modern system of efficiency audit in Ukraine is analyzed and the basic problems of its functioning are singled out. The current global approaches to building a quality control system of efficiency audit are analyzed and the necessity of building a similar system in national practice is substantiated. The carried out research allowed offering a quality control system of efficiency audit along with highlighting the main elements, methods and quality assessment indicators.

**Keywords:** state financial control, effectiveness audit, audit quality control system efficiency, efficiency, effectiveness

**Постановка проблеми.** Соціально-політичні, економічні процеси, що мають місце в Україні, глобалізація та євроінтеграція потребують відповідних змін в організації, змісті, формах і методах державного впливу на всі сфери суспільства. Система наявного державного фінансового контролю потребує якісно нової та дієвої форми, яка б одночасно була спроможна оцінити існуючий стан справ на об'єкті контролю, виявити недоліки в роботі, проаналізувати причини їх появи, запропонувати шляхи усунення та попередження у майбутньому [8]. Лімською декларацією керівних принципів аудиту державних фінансів визначено, що крім контролю дотримання законодавства та правильності фінансового управління, бухгалтерського обліку та звітності, існує також інший вид контролю,

що спрямований на оцінювання результативності, ефективності та економічності державного управління – аудит ефективності [6].

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Проблемами аудиту ефективності, у тому числі вдосконалення його методичного забезпечення та узгодження з міжнародною практикою, займаються вітчизняні науковці, зокрема, П.Ю. Буряк, К.М. Вербенко, О.О. Дорошенко, О.Г. Локтев, Н.В. Хомяк та ін.

**Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми.** При цьому слід відмітити, що, незважаючи на значні дослідження в цьому напрямку, на сьогодні малодослідженими є питання щодо методичного забезпечення, системи контролю якості аудиту ефективності та її основні характеристики, а саме: понятійний апарат, обсяг і завершеність у плануванні й виконанні цього аудиту; об'єктивність як основний принцип проведення аудиту та складання аудиторського звіту і рекомендацій; ефективність виконання аудиторських перевірок.

**Мета статті** полягає в аналізі методичної основи аудиту ефективності, наданні основних характеристик системи контролю аудиту ефективності та пропозицій щодо її вдосконалення.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Якщо фінансовий аудит вже має свою розвинену методологію, що враховує як міжнародні стандарти, так і певний досвід та традиції проведення перевірок і ревізій, то аудит ефективності виник порівняно недавно, і тому його проведення у вітчизняному законодавстві належним чином не врегульоване. Аудит ефективності набув легітимності лише як форма державного фінансовою контролю після прийняття Бюджетного кодексу України, а саме з 21 червня 2001 р. [4].

Незважаючи на це, на сьогодні аудит ефективності поки що не набув належного поширення у системі державного фінансового контролю. Це пов'язане в першу чергу з тим, що сьогодні відсутній науково обґрунтований підхід до формування його концептуальних та методичних основ, серед яких: понятійний апарат; цілі, завдання; функції, предмет та методи; форми та етапи організації, реалізації аудиту ефективності та виконання його рекомендацій; контроль якості аудиту ефективності.

У світовій практиці для позначення терміну «аудит ефективності» використовується ряд синонімічних понять, а саме: «аудит адміністративної діяльності» (performance audit), «аудит ефективності» (effectiveness audit), «аудит якості за гроші» (value-for-money audit), операційний аудит, управлінський аудит, аудит державних ресурсів. На сьогодні відсутня потреба у детальному аналізі підходів науковців щодо конструювання поняття «аудит ефективності», оскільки кожен з них у певній мірі базується на положеннях Стандартів аудиту INTOSAI, відповідно до яких аудит ефективності тлумачиться як перевірка економічності, ефективності та результативності, з якою організація, що перевіряється, використовує свої ресурси при виконанні поставлених цілей і зобов'язань.

Відповідно, в основі аудиту ефективності покладено теорію «трьох Е» («3Е»), тобто ті основні елементи, які характеризують стан використання бюджетних ресурсів та відповідності результатів бюджетних програм поставленим в них цілям :

- економічність (economy) – полягає в мінімізації витрат на здійснення діяльності в поєднанні зі збереженням відповідної якості роботи, бережливості, ощадливості;

- ефективність (efficiency) – рівень виконання поставлених завдань є співвідношенням між запланованими і фактичними результатами діяльності організації;

- результативність (effectiveness) – полягає в раціональному співвідношенні між результатами діяльності організації та використаними на це ресурсами, дієвість, успішність.

Загалом під аудитом ефективності розуміють форму державного фінансового контролю, основною метою якого є визначення ефективності використання бюджетних коштів для реалізації запланованих цілей та встановлення факторів, які цьому перешкоджають. При цьому їх не слід ототожнювати (табл. 1).

Отже, беручи до уваги те, що аудит передбачає незалежний контроль фінансової звітності організації, який здійснюється аудитором, а фінансовий контроль – внутрішній фінансовий контроль, який здійснюється самою організацією, то основною відмінністю є те, що в ролі суб'єкта аудиту і об'єкта перевірки завжди різні особи, а у фінансовому контролі вони можуть збігатись. Між аудитом ефективності та

державним фінансовим контролем також відмінність є в отриманні результатів. Так, метою державного фінансового контролю є надання об'єктивної інформації про стан об'єкта контролю, що сприятиме органам державної влади приймати відповідні рішення. Натомість метою аудиту ефективності є не лише оцінка існуючого стану об'єкта контролю, а й оцінка ефективності його функціонування, прогноз його розвитку, підготовка рекомендацій для вирішення виявлених проблем. Таким чином, державний фінансовий контроль – це одна з найважливіших функцій державного управління, аудит ефективності – це одна із форм державного фінансового контролю.

Безпосередньою основою впровадження аудиту діяльності бюджетних установ є нормативно-правові документи, в яких врегульовано методичне забезпечення. У зв'язку з чим на основі вивчення досвіду інших країн, розробок провідних аудиторів, міжнародних стандартів, зокрема, стандартів Міжнародної організації вищих контролюючих органів, в Україні протягом кількох років відбувалося напрацювання методичної бази аудиту діяльності бюджетних установ як нової форми контролю. Так, у 2008 р. були затверджені Методичні рекомендації щодо проведення органами державної контрольно-ревізійної служби державного фінансового аудиту діяльності суб'єктів господарювання, які створили нормативно-правові засади методологічного забезпечення аудиту державних фінансів.

Відповідно до зазначених Методичних рекомендацій, метою аудиту ефективності є оцінка ефективності та законності використання державних чи комунальних коштів і майна, інших активів держави, перевірка правильності ведення бухгалтерського обліку й достовірності фінансової звітності, функціонування системи внутрішнього контролю об'єкта аудиту [9].

Основними цілями аудиту ефективності є:

- виявлення порушень у діяльності підконтрольних об'єктів і проблем, які до них призвели;
- аналіз та оцінка ефективності діяльності органів виконавчої влади з виконання ними державних функцій;
- аналіз та оцінка ефективності використання коштів державного та місцевих бюджетів, інших державних ресурсів підконтрольними об'єктами;

Таблиця 1

#### Порівняльна характеристика державного фінансового контролю та аудиту ефективності [7]

Показники	Аудит ефективності	Державний фінансовий контроль
Об'єкти	використання державного майна, їх облік та обіг, а також перевірка нормативних правових актів, експертиза фінансових та інших результатів	використання державного майна, їх облік та обіг
Суб'єкти	незалежний контроль	внутрішній контроль
Мета	Інформація про стан об'єктів контролю	оцінка існуючого стану об'єктів контролю, прогноз розвитку цього стану та підготовка рекомендацій для вирішення виявлених проблем

- розробка обґрунтованих рекомендацій та пропозицій з оптимізації діяльності підконтрольних об'єктів та підвищення ефективності використання державних ресурсів [2].

В рамках зазначених цілей основними завданнями аудиту ефективності є:

- оцінка ефективності виконання бюджетних програм шляхом порівняння звітних даних щодо виконання програми (виконання результативних показників) із заданими параметрами;
- виявлення недоліків організаційного, нормативно-правового та фінансового характеру, які перешкоджають своєчасному і повному виконанню бюджетної програми;
- визначення ступеня впливу виявлених недоліків на досягнення запланованих показників;
- підготовка обґрунтованих пропозицій щодо більш раціонального та ефективного використання ресурсів держави, поліпшення організації виконання бюджетної програми з вектором на можливість зменшення витрат, підвищення продуктивності програми та якості послуг, її подальшої реалізації із залученням оптималь-

ного або додаткового обсягу бюджетних коштів чи її припинення [9].

В свою чергу, предметом аудиту ефективності є: діяльність органів виконавчої влади; ресурси державного бюджету, які виділяються на реалізацію державних задач, цільових програм; державна власність, природні та інші державні ресурси; міжнародні та міжбюджетні договори та відносини; організація виконання бюджетного процесу [4].

Види та напрямки аудиту ефективності обумовлюється предметом аудиту, тобто здійснюється аудит ефективності:

- діяльності органів виконавчої влади або виконання нею окремих державних функцій;
- виконання державних функцій та державних замовлень одержувачами бюджетних коштів;
- організації бюджетного процесу; виконання державного та місцевих бюджетів;
- діяльності народногосподарських комплексів (паливно-енергетичного, військово-промислового, природоохоронного тощо) та програмно-цільових комплексів (наукових, технологічних, територіальних тощо);

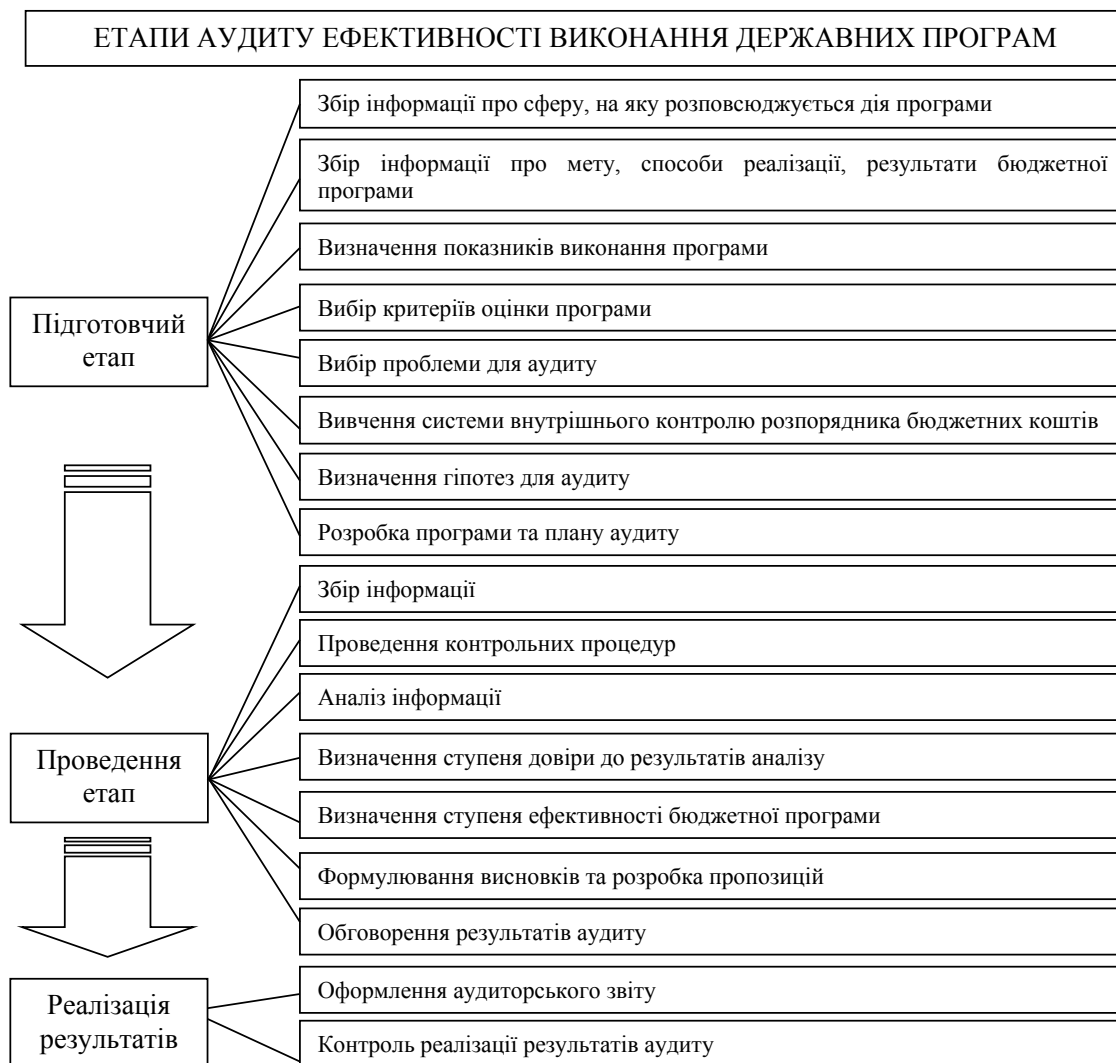


Рис. 1. Зміст етапів аудиту ефективності виконання державних програм [2]

- формування державних (регіональних) програм та їх виконання; використання коштів державного (місцевих) бюджетів, державної власності, природних та інших державних ресурсів;

- використання коштів державних фондів соціального страхування тощо [3].

Відповідно до Методичних рекомендацій, виділяються три етапи методики аудиту ефективності діяльності (рис. 1).

Аналіз концептуальних та методичних засад впровадження аудиту ефективності як однієї з ключових форм державного фінансового контролю дозволив виявити низку проблем:

- законодавчо не регламентовано поняття, суб'єкти, взаємодія між ними, об'єкти аудиту ефективності;

- складнощі у вимірюванні соціально-економічних показників діяльності розпорядників бюджетних коштів;

- не встановлені критерії результативності, економічності, ефективності бюджетних програм;

- неспівставність структури інформаційно-аналітичних систем, обліку і фінансовій звітності підконтрольних суб'єктів;

- низький рівень організації моніторингу та оцінки результатів аудиту;

- низький рівень систем внутрішнього контролю підконтрольних суб'єктів;

- невідповідність освіти та кваліфікації фахівців, що виконують аудит ефективності, існуючим прогресивним світовим стандартам та Кодексу етики;

- низька оцінка якості аудиту ефективності, що вимагає побудови впровадження контролю якості аудиту ефективності на усіх етапах його проведення та єдиних методичних засад до його оцінки.

У зв'язку з низькою дієвістю проведених контрольних заходів надзвичайно актуальною є саме остання проблема, яка конкретизується у необхідності комплексного впровадження аудиту ефективності в Україні з урахуванням кращої світової практики, його безпосереднього проведення та контролю його якості.

Контроль якості повинен бути постійним інструментом контрольної роботи та орієнтованим на результат для забезпечення якісного аудиту. У міжнародній практиці рекомендовано наступне: «Вищим органам фінансового контролю варто забезпечити належну увагу та встановити строгий, належний й ефективний контроль якості своєї роботи як на індивідуальному, так і на інституційному рівні, а також на стадії планування, виконання і звітності, включаючи роботу з усунення відзначених недоліків. Все це досягається через:

- розробку та впровадження стандартів якості в процесі аудиту та підтримку цієї діяльності;

- впровадження в практику оцінки якості перевірок після їх завершення;

- зосередження уваги на тих елементах управління, які сприяють високій якості та

загальній ефективності роботи найвищого органу фінансового контролю [1].

З цією метою у Російській Федерації в 2008 р. прийнято Стандарт фінансового контролю СФК 4610 «Управление качеством контрольных мероприятий», у якому якість контрольних заходів трактується як сукупність характеристик контрольних заходів, які відповідають встановленим вимогам і процедурам його проведення, а також забезпечують достовірність, об'єктивність і ефективність результатів контрольних заходів.

Цей Стандарт встановлює порядок організації та функціонування системи управління якістю проведення контрольних заходів, спрямованої на підвищення ефективності контрольно-ревізійної діяльності Рахункової палати, та відзначає, що завданнями управління якістю контрольних заходів є: встановлення вимог до контрольних заходів; забезпечення виконання встановлених вимог і процедур проведення контрольних заходів; виявлення та усунення недоліків проведення контрольних заходів; розробка та реалізація заходів, спрямованих на підвищення якості контрольних заходів [10].

Відповідно до зазначеного вище, система контролю якості аудиту ефективності повинна включати в себе: стратегію, планування, ресурси, виконання та результати, відповідно до яких формуватимуться деталізовані критерії якості аудиту ефективності:

- стратегія: розуміння цілей аудиту; наявність програмних документів; відповідність розробленого графіку та визначених ресурсів;

- планування: знання галузі та особливостей діяльності розпорядника; врахування ризиків; оптимальний розподіл ресурсів; критерії ефективності використання бюджетних коштів;

- ресурси: рівень кваліфікації персоналу; узгоджена робота інформаційної системи; достатність ресурсів.

- виконання: дотримання стандартів та відповідальність; повнота та якість доказів; належне документування; відсутність помилок;

- результати: відповідність результатів цілям аудиту; своєчасність оприлюдненого звіту; доказовість рекомендацій з підвищення ефективності звіту.

У контексті дослідження аудиту ефективності як методу державного фінансового контролю варто звернути увагу на склад встановлених вимог до аудиту. Передусім якісне проведення аудиту ефективності має відповідати програмі аудиторської перевірки, вимогам діючого законодавства, стандартам державного фінансового контролю, Кодексу професійної етики та іншим нормативним вимогам у сфері державного фінансового контролю.

Поняття якості аудиту ефективності можна конкретизувати за завданнями системи її контролю, ключовими з яких є: завчасне виявлення і реагування на недоліки і порушення на всіх етапах аудиту ефективності; попередження

недоліків в оформленні та публікації робочих та звітних документах можливих порушень і недоліків при плануванні й проведенні контрольних заходів; створення прозорого процесу проведення аудиту ефективності.

Проведення контролю якості аудиту ефективності може здійснюватись одним із наступних способів: одним із членів групи, комітетом із декількох аудиторів, співробітниками

підконтрольного суб'єкта, самооцінкою членів групи, у комбінований спосіб.

Структуризація системи контролю якості аудиту ефективності пропонуємо здійснювати за поточним та постконтрольним етапами (рис. 2).

На поточному етапі доцільно проводити перманентний моніторинг діяльності персоналу, який здійснює перевірку. Основною метою

#### МЕТОДИ ТА ЕТАПИ КОНТРОЛЮ ЯКОСТІ АУДИТУ ЕФЕКТИВНОСТІ

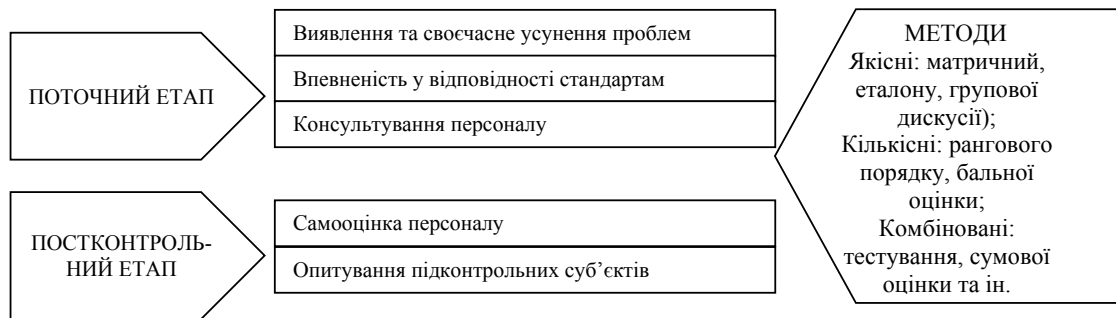


Рис. 2. Методи та етапи контролю якості аудиту ефективності

Таблиця 2

#### Характеристика рекомендованих до використання методів оцінки якості роботи державних аудиторів

Групи	Види	Характеристика	Практична цінність
Якісні	Матричний	Порівняння фактичних якостей виконавця з набором якостей відповідно до посади	Підтвердження компетентності аудитора
	Метод еталону	Порівняння фактичних якостей виконавця з характеристиками найбільш успішних робітників групи перевіряючих	Встановлення відповідності аудитора для співпраці з іншими
	Система довільних характеристик	Група експертів (керівників) описує успіхи та недоліки підлеглих за певний проміжок часу	Основа для преміювання (підвищення) або винесення догани
	Метод групової дискусії	Бесіда керівництва (експертів) з підлеглими відносно їх діяльності	Визначення найбільш активних, самостійних, розсудливих
Кількісні	Метод рангового порядку	Група керівників, враховуючи певні критерії оцінки, ранжує співробітників від найгіршого до найкращого	Ротація кадрів, основа для преміювання найкращих
	Метод бальної оцінки	Присвоєння експертами певної кількості балів за кожне досягнення аудитора	Стимуляція покращення результатів у роботі
	Система графічного профілю	Зображення кожної професійної характеристики (в балах) у вигляді крапок на графіку	Візуалізація якісних характеристик аудиторів та визначення кращих
	Метод оціночних центрів	Виокремлено 25 критеріїв оцінки, які характеризують особистість у багатьох проявах	Комплексна оцінка не тільки професійних, але й інших якостей особистості
Комбіновані	Тестування	Оцінка знань аудиторів за ступенем рішення підготовлених задач	Має успіх лише після проведення спеціальної підготовки
	Визначення коефіцієнта інтелектуальності	Кількісний показник якісного рівня рішення підготовлених задач (тестів)	
	Метод сумових оцінок	Встановлення експертами частоти прояву («постійно», «часто», «іноді», «рідко», «ніколи») у аудиторів певних якостей і надання визначених бальних оцінок за кожен рівень частоти	Ротація кадрів

Джерело: складено на основі [11]

цього етапу є набуття впевненості в розумінні членами аудиторської групи стратегії, програми та цілей аудиту ефективності, в належному рівні їхніх знань і практичних навичок, у відповідності їхніх дій програмі аудиту, в дотриманні ними стандартів державного фінансового контролю та професійної етики, правил заповнення робочої документації та проведення аудиторських процедур. Цей етап спрямований на запобігання недоліків і порушень в процесі аудиту ефективності в реальному часі.

На постконтрольному етапі контролери проводять перевірку звіту за результатами аудиту, забезпечують контроль його своєчасного оприлюднення і впровадження результатів аудиту.

Розглянутим етапам в межах системи контролю якості аудиту ефективності відповідають методи оцінки якості, які можна згрупувати в три групи (табл. 2).

**Висновки.** Таким чином, розглянуті вище науково-методичні основи націлені на удосконалення існуючих підходів до викладення мети, змісту, методів та результатів проведення аудиту ефективності. Аудит ефективності на відміну від інших форм державного фінансового контролю орієнтований на оцінку наслідків прийнятих рішень за його результатами. Його впровадження на сьогодні є не просто доцільним, а необхідним. При цьому запровадження аудиту в практику державного управління в Україні вимагає додаткового організаційного та методичного забезпечення, яке конкретизоване у системі контролю якості аудиту ефективності. Саме ця система дозволить сформулювати достатній рівень впевненості у достовірності отриманих результатів аудиту та відповідностей цілей і результатів бюджетних програм.

#### БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

- Каплун О., Яцишин С. Контроль якості проведення аудиту ефективності / О. Каплун, С. Яцишин // Наукові записки. – 2006. – Вип. 15. – С. 282–284.
- Буряк П.Ю. Концептуальні та методичні основи аудиту ефективності / П.Ю. Буряк [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://www.nbu.gov.ua/portal/Soc\\_Gum/Vldfa/2009\\_16/BurjakP.pdf](http://www.nbu.gov.ua/portal/Soc_Gum/Vldfa/2009_16/BurjakP.pdf).
- Бутинець Ф.Ф. Контроль і ревізія : [підручник для студ. спец. «Облік і аудит» вищ. навч. закл.] / Ф.Ф. Бутинець [та ін.] ; за ред. проф. Ф.Ф. Бутинця ; 3-тє вид., доп. і перероб. – Житомир : Рута, 2002. – 544 с.
- Вербенко К.М. Аудит ефективності та умови його розвитку в Україні / К.М. Вербенко, Н.В. Тиквій // Сьома Міжнародна науково-практична Інтернет-конференція «Наука і життя: сучасні тенденції, інтеграція у світову наукову думку» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://intkonf.org/verbenko-km-tikviy-nv-audit-efektivnosti-ta-umovi-yogo-rozvitku-v-ukrayini/>.
- Гуцаленко Л.В. Державний фінансовий контроль : [навч. посіб. для студ. вищ. навч. закл.] / Л.В. Гуцаленко, В.А. Дерій, М.М. Коупатрий. – К. : Центр учбової літератури, 2009. – 452 с.
- Дорошенко О.О. Методичні аспекти аудиту ефективності виконання бюджетних програм / О.О. Дорошенко // Фінанси, облік і аудит. – 2010. – № 16. – С. 227–233.
- Кириченко О.А. Сутність бюджетування. Українські реалії / О.А. Кириченко // Фінанси України. – 2007. – № 2. – С. 138–141.
- Локтев О.Г. Аудит як нововведення у державному фінансовому контролі: європейські орієнтири / О.Г. Локтев [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://www.nbu.gov.ua/e-journals/tppd/2009-1/zmist/R\\_2/Loktev.pdf](http://www.nbu.gov.ua/e-journals/tppd/2009-1/zmist/R_2/Loktev.pdf).
- Медведев Ю.Б. Підвищення ефективності виконання бюджетних програм в умовах економічної кризи / Ю.Б. Медведев, С.М. Чімищенко, О.М. Чистик [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://www.nbu.gov.ua/portal/Soc\\_Gum/Ekpr/2009\\_25/medvedev.htm](http://www.nbu.gov.ua/portal/Soc_Gum/Ekpr/2009_25/medvedev.htm).
- СФК 4610 «Управление качеством контрольных мероприятий» : Решение Коллегии Счетной палаты Российской Федерации от 19 октября 2007 г. [протокол № 45К (563)] // Бюллетень Счетной палаты Российской Федерации. – 2008. – № 9(129).
- Хомяк Н.В. Організація та проведення аудиту ефективності використання бюджетних коштів органами Державної контрольно-ревізійної служби / Н.В. Хомяк [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://webmaster.btsau.net.ua/files/list/edition/ed\\_gnjsnarxma.pdf](http://webmaster.btsau.net.ua/files/list/edition/ed_gnjsnarxma.pdf).