

Дьяченко В.Н.

АУДИТ ЭФФЕКТИВНОСТИ - НОВАЯ ФОРМА ГОСУДАРСТВЕННОГО ФИНАНСОВОГО КОНТРОЛЯ В УКРАИНЕ

Как известно, чтобы хорошо жить, нужно не только много получать, но и эффективно тратить. Это правило действует и на государственном уровне: благосостояние общества во многом зависит от эффективности использования бюджетных средств. Соответственно, все большее значение приобретает государственный финансовый контроль, в том числе новая его форма – аудит эффективности.

Форма контроля – это многофункциональный инструмент исследования определенного явления, объекта, процесса, внутреннее содержание которого характеризуется совокупностью применяемых приемов (методов) контроля [7, С.9].

Ряд исследователей основной формой государственного финансового контроля считают финансовый аудит, определяя его как проверку и подтверждение точности бухгалтерской документации и отчетности.

В принятом Законе Украины «Об аудиторской деятельности» определено, что **аудит** (финансовый) – это проверка официальной бухгалтерской отчетности, учета, первичной документации и другой информации относительно финансово-хозяйственной деятельности субъектов хозяйствования с целью определения достоверности их отчетности, учета его полноты и соответствия действующему законодательству и установленным нормативам[2].

В последние годы, с переходом экономики государства на рыночные отношения, назрела насущная необходимость в оценке эффективности управления государственными ресурсами, которая соответственно, должна привести к модернизации государственного финансового контроля, направлению его на проведение глубокого анализа системы государственного управления, что и определяет **актуальность** статьи.

В настоящее время в Украине ощущается дефицит отечественной специальной экономической литературы, посвященной исследованиям в области аудита эффективности. Однако **разработкой** в данной области научного исследования занимаются И.Б.Стефанюк, С. Дзюба и Н.И Рубан. Представляют интерес в данной области работы И.Б.Стефанюка, в которых приводятся определение аудита эффективности, сравнение процесса организации и методов проведения аудита эффективности и ревизии. Вышеуказанные работы носят практический характер.

Из зарубежной научной литературы представляет интерес работа «Аудит административной деятельности», в которой рассмотрена теория и практика аудита административной деятельности в Швеции

Дальнейшего развития требуют теоретические и методологические основы аудита эффективности, в частности проведение сравнительного анализа аудита эффективности и финансового аудита, изучения причин необходимости аудита эффективности, а также необходимо проанализировать нормативно-правовые основы аудита эффективности.

Цель статьи - анализ теоретических, практических и правовых основ аудита эффективности как новой формы государственного финансового контроля в Украине.

Задачи статьи: изучить причины необходимости аудита эффективности; раскрыть сущность аудита эффективности путем сравнительного анализа аудита эффективности и финансового аудита; проанализировать нормативно-правовые основы аудита эффективности в Украине.

В мировой практике уже давно используется такая форма государственного финансового контроля, как **аудит административной деятельности** (далее ААД), который еще называют аудитом соответствия качества израсходованным средствам, аудитом результативности, аудитом эффективности. Европейский союз выдвигает высокие требования к странам-членам союза относительно их работы по оценке эффективности. В ряде стран доля ААД достигает 50-60 % в совокупном объеме проверок высших органов государственного финансового контроля[4, С. 10]. В Украине также возникла большая необходимость создания подобной системы.

Согласно Глоссария INTOSAI¹ ААД – это форма контроля, которая изучает процедуры принятия и выполнения управленческих решений с целью достижения результата [4, С.11].

ААД предусматривает контроль за соблюдением принципов экономичности, эффективности и результативности во время осуществления финансово-хозяйственной деятельности.

Экономичность – минимизация стоимости ресурсов, направленных на деятельность, с учетом соответствующего качества[4, С.11].

Эффективность – соотношение между продуктом в виде товаров, услуг и ресурсами, использованными для их производства[4, С.11].

Результативность – результат в сравнении с целями, сопоставленный с использованными для достижения этих целей ресурсами [4, С.11].

И.Б. Стефанюк в своей работе «До нової якості бюджетного контролю через аудит ефективності» предлагает аудит административной деятельности в Украине идентифицировать как **аудит эффективности** и дает ему такое определение – это форма контроля, которая представляет собой

¹ Международная организация объединяющая государственные высшие аудиторские организации

совокупность статистических, ревизионных и аналитических действий, направленных на определение уровня эффективности государственных вложений в процессе реализации запланированных целей, установление факторов препятствующих достижению максимального результата при использовании определенного объема трудовых, материальных и финансовых ресурсов, и обоснование предложений по повышению эффективности использования государственных ресурсов.

Сравнивая определение ААД и аудита эффективности можно сказать, что в определении аудита эффективности основной упор делается на достижение результата и эффективность использования бюджетных средств, но не учитывается немаловажная составляющая – экономичность.

В таком определении не учитывается ситуация когда достигнут максимальный результат при использовании определенного объема трудовых, материальных и финансовых ресурсов. Предполагается, что аудитор фиксирует факт того, что результат достигнут и на этом останавливается. Однако им не будут оценены варианты более эффективного использования бюджетных средств при условии изменения объема трудовых, материальных и финансовых ресурсов.

Кроме того, исходя из вышеуказанного определения аудита эффективности следует, что при проведении аудита не будет изучаться процесс принятия решения, правильно или неправильно оно было принято, а будет производиться исследование качества выполнения управленческих решений.

По нашему мнению, понятие аудита административной деятельности, на данный момент, шире вышеуказанного понятия аудита эффективности, что предопределено недостаточным развитием данной формы государственного финансового контроля в Украине.

Поскольку, на сегодняшний день, в государстве ощущается значительный недостаток финансовых ресурсов, которые направляются на реализацию бюджетных программ, такая форма контроля является крайне необходимой для Украины.

Кроме того, **проведение аудита эффективности** необходимо для:

- повышения экономического потенциала общества, при котором закономерно происходит качественные изменения в социально-экономической, политической, институциональной и других сферах, что прямо или косвенно окажет влияние на повышение роли высших органов финансового контроля в системе финансового контроля и результативность их деятельности;
- формирования и реализации общепринятых международных принципов и правовых основ при подготовке проекта государственного бюджета, его исполнении, контроля за исполнением государственного бюджета. Результатом этого будет рост степени прозрачности и публичности бюджетного процесса, что также гарантирует предупреждение различного рода злоупотреблений и нарушений при расходовании бюджетных средств;
- замены рыночного механизма в государственном секторе. Частный сектор имеет автоматическую систему оценки успешности деятельности компании: рыночный механизм и получение прибыли. В государственном секторе такой механизм отсутствует – не прибыльное Министерство образования никогда не обанкротится. В этом случае аудит эффективности в государственном секторе может заменить рыночные механизмы частного сектора;
- принятия рациональных решений. Когда ресурсов не хватает, внимание должно направляться на наиболее приоритетные программы. Аудит эффективности может стать основой принятия решений при определении направлений капитальных вложений.

Сущность аудита эффективности можно исследовать путем сравнительного анализа этой формы контроля с финансовым аудитом.

Аудит эффективности существенно отличается от финансового аудита. Обусловлено это тем, что целью финансового аудита и в Украине, и в большинстве других стран является оценка достоверности бухгалтерского учета и финансовой отчетности, а целью аудита эффективности – оценка уровня экономичности, эффективности и результативности государственных мероприятий, программ и деятельности структур подлежащих контролю.

Следует отметить, что аудит эффективности по сравнению с финансовым аудитом является более широкой и менее регламентированной процедурой. Если финансовый аудит является в основном нормативной и достаточно формализованной процедурой, то аудит эффективности представляет собой более гибкую систему контроля, по крайней мере в выборе объектов проверки, методов и способов принятия решений. Аудит эффективности может быть достаточно «демократичен» в выводах и интерпретациях результатов. Отчеты по результатам аудита эффективности подготавливаются, как правило, не в стандартных форматах, а в виде информационных докладов, содержание и структура которых приспособлены для каждого конкретного случая. В процессе проверок эффективности применяются разнообразные исследовательские и оценочные методы, которые оперируют более широкой базой знаний, чем финансовый аудит.

Аудит эффективности предполагает получение самостоятельной информации для более глубокого изучения проблем с использованием целого арсенала мероприятий, в том числе проведения обследований, интервью, опросов, различного рода сравнений. В то же время, чем больше неформальной информации, тем меньше к ней доверия. Поэтому, как показывает международная практика, составной частью аудита эффективности должен быть аудит достоверности и качества самой информации.

Аудит эффективности сложная процедура, которая проводится при возникновении серьезной потребности в комплексной оценке той или иной сферы деятельности, бюджетной организации, определенного вида

расходов или конкретной бюджетной программы.

Финансовый аудит носит характер рутинной работы. Сотрудники органов государственного финансового контроля при финансовом аудите выходят на объект контроля не за поиском конкретных проблем препятствующих эффективному использованию бюджетных средств. При аудите эффективности сотрудники органов государственного финансового контроля ищут проблему и устраняют ее путем внесения конструктивных предложений выработанных совместно с работниками подконтрольного объекта.

Следует отметить, что финансовый аудит сосредотачивается на цифрах, а при аудите эффективности значительная часть времени уделяется общению с людьми. Основные отличия этих форм предоставлены в табл.1.

Таблица 1. Основные отличия аудита эффективности от финансового аудита

АСПЕКТ	АУДИТ ЭФФЕКТИВНОСТИ	ФИНАНСОВЫЙ АУДИТ
Цель	Оценка результативной деятельности проверяемого объекта	Оценка достоверности и соответствия бухгалтерского учета и финансовой отчетности
Внимание	Организация и программы	Система бухгалтерского учета
Научная база	Экономика, политология, социология	Бухгалтерский учет
Методы	Разные, в зависимости от проекта (учебники имеют ограниченное значение)	Более-менее стандартизированные (учебники имеют большое значение)
Критерии оценки	Более субъективные. Для каждого аудита свои уникальные критерии	Менее субъективны. Стандартные критерии, которые подходят ко всем аудитам
Отчеты	Разная структура и содержание. Публикуются по мере необходимости	Более-менее стандартизованы. Публикуются регулярно

Необходимо отметить, что аудит эффективности и финансовый аудит имеют сходные черты. Представители аудитов выполняют задания одного типа, например, оценивают и поясняют деятельность тех, кого проверяют. Таким образом, они используют схожие методы сбора данных. Если аудиторы аудита эффективности сосредотачиваются на результативности, то финансовые аудиторы сосредотачиваются на правильности и достоверности данных бухгалтерского учета и финансовой отчетности.

Необходимым условием дальнейшего развития государственного аудита эффективности является совершенствование нормативно-правовой базы.

В большинстве стран мира конституция или законодательство четко определяют право определенных субъектов контроля на осуществление аудита эффективности.

Стоит отметить, что **законодательством Украины** не предусмотрена такая форма государственного финансового контроля, однако предпосылки для внедрения аудита эффективности уже есть.

Первым шагом по повышению эффективности государственного финансового контроля стало принятие Кабинетом Министров Украины (далее КМУ) Стратегии развития системы государственного контроля. Одним из основных направлений Стратегии определено – введение новых форм контроля – таких как аудит эффективности.

Логичным шагом можно считать принятие Постановления Кабинета Министров Украины от 14.09.02 «Концепция применения программно-целевого метода в бюджетном процессе», которая нацелена на повышение эффективности использования бюджетных средств и достижения результатов от вложения государственных ресурсов.

Согласно вышеуказанной Концепции Министерство финансов Украины планирует внедрить с 01.01.2004 Паспорта бюджетных программ, в которых будет выписана цель, направления, объемы утвержденных ассигнований и ожидаемые результаты от выполнения бюджетной программы.

Согласно статьям 26 и 113 Бюджетного кодекса Украины[1] Счетная Палата Верховной Рады Украины и Государственная контрольно-ревизионная служба Украины осуществляют контроль за эффективным использованием средств государственного и местных бюджетов.

Постановлением Кабинета Министров Украины от 8 августа 2001 года № 955 «Об утверждении Порядка планирования контрольно-ревизионной работы органами государственной контрольно-ревизионной службы» (с изменениями и дополнениями), предусмотрено планирование проведения аудитов эффективности[3].

Выводы. Аудит эффективности широко востребован в рамках такой бюджетной системы, которая ориентирована не просто на освоение государственных средств, а на достижение конкретного результата. Для такой системы характерна прямая увязка ресурсного обеспечения бюджетных организаций с итогами их деятельности. В рамках аудита эффективности не ставится задача дать общую оценку результативности работы проверяемого распорядителя бюджетных средств, так как при таком подходе нельзя учесть всей сложности и разнообразия сфер его деятельности. Аудит эффективности должен быть нацелен на разработку конкретных рекомендаций по совершенствованию и реализации программ деятельности проверяемых объектов, направленных на повышение эффективности использования ими государственных средств.

Характерным требованием к аудиту эффективности является то, что он не должен концентрироваться всецело на критических замечаниях, а быть, прежде всего, конструктивным. Имеется в виду, что наиболее важным аспектом аудита эффективности являются выводы и рекомендации, направленные на повышение

эффективности использования государственных средств объектом проверки, а не критика его деятельности.

Основные характеристики аудита эффективности как качественно новой формы государственного финансового контроля можно определить такими позициями:

- комплексная оценка эффективности расходов и принятия бюджетных решений, включающая использование широкой, вариантной и адаптированной к объекту контроля системы количественных и качественных показателей;
- выбор критерия оценки достижения результатов на основе экспертных оценок внутренних и внешних по отношению к объекту контроля выгод и эффектов, приоритет определяется социальными критериями эффективности;
- выделение нескольких уровней контроля и оценки: от общего к частному (общественная значимость, макроэкономический эффект, социальные выгоды и предпочтения, мультипликационные последствия или результаты, оценка управленческой деятельности, финансовый результат и др.);
- гибкость системы контроля как с точки зрения выбора его объектов, так и методов и способов принятия решений в ходе контрольного мероприятия; демократичность в выводах и интерпретации результатов, снижение до минимума субъективизма анализа путём привлечения к контрольно-аналитической работе специалистов различных направлений;
- разнообразие исследовательских и оценочных методов, отсутствие узких рамок при анализе контролируемого объекта: использование нормативного, результативного, аналитического подхода, возможности использования широкого инструментария программного, организационного и менеджериального элементов аудита;
- наличие обширной и разносторонней информационной базы, самостоятельных, независимых, внешних источников информации, причем составной частью аудита эффективности следует признать аудит достоверности и качества самой информации.

Необходимо отметить, что аудит эффективности не должен подвергаться влиянию политических сил, фракций, групп интересов, отдельных депутатов и чиновников. Чтобы проверки были независимыми и предоставляли неискаженную информацию, аудиторский орган должен быть наделен достаточным объемом полномочий, по крайней мере, в выборе технологий, методик и объектов проведения аудита, а также способов информирования общественности о результатах проверок. А сам аудит эффективности должен охватывать весь спектр деятельности государства, полный круг бюджетных операций, а также концентрировать внимание на отдельных бюджетных программах и деятельности государственных организаций. Для этого, в законопроекте «О внесении изменений в Закон Украины «О государственной контрольно-ревизионной службе в Украине», необходимо предусмотреть расширение функции и полномочий органов Государственной контрольно-ревизионной службы (далее ГКРС) по проведению аудита эффективности.

В настоящее время, в ходе разработки концепции аудита эффективности у нас в стране, целесообразно подумать над созданием его регламентов, то есть четкого набора процедур, правил и организационных моментов, сопутствующих данному виду деятельности. Это отчасти институционализирует аудит эффективности и приблизит его по степени формализации к финансовому аудиту, а значит, будет гарантировать большую независимость от групп влияния.

Источники и литература

1. Бюджетный кодекс Украины, №2542-III, 21.06.01. Довідник працівника державної контрольно-ревізійної служби. Том 3. – К.: ДІА, 2002. – 582 с.
2. Закон Украины «Об аудиторской деятельности», 22.04.1993. Довідник працівника державної контрольно-ревізійної служби. Том 3. – К.: ДІА, 2002. – 582 с.
3. Постановлением Кабинета Министров Украины от 8 августа 2001 года № 955 «Об утверждении Порядка планирования контрольно-ревизионной работы органами государственной контрольно-ревизионной службы».
4. Аудит адміністративної діяльності: Теорія та практика/ Пер. з англ.. В.Шульги.- К.: Основи, 2000. – С.242.
5. Дзюба С. Направления преобразований в аудиторской деятельности // Экономика Украины, 2003, №1 с.36-42.
6. Рубан Н.И. Впроваджуємо нову форму контролю // Фінансовий контроль, 2003, №3(16) с.40-42.
7. Стефанюк И.Б. До нової якості бюджетного контролю через аудит ефективності // Фінансовий контроль, 2003, №2(15) с.9-14.