

УДК 657

## ОСОБЛИВОСТІ ДЕРЖАВНОГО КОНТРОЛЮ ЩОДО ЕФЕКТИВНОСТІ УПРАВЛІННЯ БЮДЖЕТНИМИ УСТАНОВАМИ В ЗАРУБІЖНІЙ ПРАКТИЦІ

**В.А. ПІГОШ**

Мукачівський технологічний інститут, ст.викладач кафедри обліку, аналізу та аудиту г/д, м. Мукачево

**В.В. ГАРАПКО**

Мукачівський технологічний інститут, студентка 5-го курсу, спеціальності “Облік і аудит”, м. Мукачево

*В статті досліджено питання теоретичних та методологічних проблем та особливостей системи контролю бюджетних установ, а також розкрито його значення в процесі прийняття ефективних управлінських рішень. Значну увагу автори приділяють питанню впровадження зарубіжного досвіду щодо діяльності державних аудиторів та ревізорів, яка відноситься до категорії аудиту адміністративної діяльності.*

### **Об'єкти та методи дослідження**

В системі державного контролю України за ефективним і раціональним використанням фінансових ресурсів та майна існує низка невирішених питань, пов'язаних з визначенням особливостей контролю за використанням державних ресурсів бюджетними установами, а також потребує подальших досліджень і розробок організаційних та методичних засад здійснення контрольних повноважень держави та її органів.

Огляд літературних джерел показує, що питання методики та організації контролю в різних аспектах висвітлюють автори: І.А. Білобжецький, М.Т. Білуха, Ф.Ф. Бутинець, Б.І. Валуєв, П.Т. Ворончук, А.М. Герасимович, З.В. Гуцайлюк, Є.П. Дедков, Р.Т. Джога, В.П. Завгородній, Л.М. Кіндрацька, М.В. Кужельний, А.М. Кузьмінський, В.М. Онищук, Є.В.Мних, М.С. Пушкар, В.С. Рудницький, В.В. Сопко, Б.Ф. Усач, В.О. Шевчук. Проте названі вчені розглядають проблеми контролю, ревізії та аудиту, які стосуються суб'єктів господарювання в цілому, а не конкретно бюджетних установ. Проблемами методики та організації контролю в бюджетних установах займалося незначне коло науковців, а саме: М.М.Каленський, В.І.Крисюк, О.В.Юрченко та ін.

Зазначене вище, а також необхідність дослідження питання визначення місця і розмежування функцій кожного органу державного економічного контролю, недостатня розробленість теоретичних і методичних підходів щодо формування контрольних функцій ДКРС, підвищення їх значення в удосконаленні механізму управління державною власністю і фінансовими ресурсами свідчать про актуальність даної проблематики, її важливе теоретичне і практичне значення.

### *Постановка задачі*

Мета і завдання дослідження полягають у розробці на основі зарубіжного досвіду рекомендацій та пропозицій щодо удосконалення системи контролю бюджетних установ з метою підвищення ефективності їх управління.

Для досягнення поставленої мети були сформульовані наступні завдання:

- дослідити методологію здійснення державного контролю у зарубіжній практиці;
- дослідити значення таких категорій як “економічність”, “продуктивність” та “ефективність” у процесі здійснення контрольних заходів;
- проаналізувати та виявити переваги і недоліки в організації проведення контрольно-ревізійних процедур в розвинутих країнах з метою удосконалення управління бюджетними установами;
- розробити практичні рекомендації щодо можливості використання та впровадження передового зарубіжного досвіду в практику державної системи контролю України.

### *Результати та їх обговорення*

Сучасна економічна та політична ситуація в Україні вимагає створення таких умов контрольного процесу, за яких нераціональне витрачання коштів та недбале ставлення до державної власності було б неможливим та ускладненим. Багато проблем провокуються також неефективністю управління на різних рівнях і нездатністю державного контролю боротися не стільки з наслідками цього явища (порушеннями та випадками шахрайства), скільки з його реальними причинами.

На нашу думку, корисним для українських ревізорів може бути досвід зарубіжних країн, які вже давно здійснюють удосконалення системи державного контролю. Цей досвід потрібно вивчати, критично аналізувати і використовувати на практиці.

Сьогодні більшість перевірок, які здійснюються державними аудиторами (ревізорами) у США, Великій Британії, Канаді, Австралії та багатьох інших країнах мають мультицільовий і мультикритеріальний характер. Дані перевірки, які можна віднести до категорії аудиту адміністративної діяльності (ААД) мають багато спільних рис з ревізіями, які проводяться державною контрольно-ревізійною службою України, але у той же час у багатьох аспектах відрізняються від них.

У більшості зарубіжних країн державний аудитор виконує не тільки роль контролера, але й консультанта – активного учасника процесу удосконалення управління бюджетними установами.

Щоб виконати свою роль, державний аудитор не тільки досліджує фінансові звіти та документи і перевіряє законність витрачання коштів бюджетними установами (фінансовий аудит), але й здійснює перевірки, які називаються аудитом відповідності вартості витраченим коштам – ВВВК (англ. Value for Money Auditing – VFM Auditing). Цей вид діяльності державних аудиторів у багатьох країнах належить до сфери аудиту (ревізії) урядових структур, державних підприємств та неприбуткових організацій, але у ряді випадків поширюється і на приватні фірми та корпорації. В останньому випадку особи, що здійснюють перевірку, мають статус незалежних, а не державних аудиторів.

Аудит ВВВК являє собою нове бачення контрольної функції, яку державний аудитор виконує разом з керівниками організацій, що підлягають перевірці. У цьому контексті державний аудитор виступає як партнер (учасник) процесу впровадження якісного управління в бюджетній сфері. Дійсно, саме аудит ВВВК демонструє важливість партнерства між державними аудиторами і керівниками бюджетних установ. Аудитор як порадник виконує об'єктивно важливу і конструктивну функцію переконання державних службовців, відповідальних за здійснення перебудови всередині організації, а також вкладає свій внесок в удосконалення управління [1, с.7].

У посібнику, опублікованому Управлінням генерального аудитора Канади, наводиться таке визначення аудиту ВВВК: “Аудит ВВВК – це систематична, цілеспрямована, організована та об'єктивна експертиза адміністративної діяльності. Він здійснює для Парламенту оцінку ефективності такої діяльності: забезпечує інформацією, спостереженнями і рекомендаціями, призначеними для підтримки відповідального, чесного та продуктивного управління і заохочення відповідальності та впровадження найкращої практики” [2, с.4].

Сфера аудиту ВВВК включає перевірку економічності, продуктивності, ефективності витрат та зовнішнього ефекту урядової діяльності; процедури вимірювання ефективності; розподіл відповідальності всередині установи; заходи щодо збереження державного майна; тощо.

Об'єктом аудиту ВВВК може бути будь-яка урядова (державна) структура або діяльність (вид діяльності), діяльність місцевих структур або функціональна сфера загальнодержавного рівня [2, с.4].

На нашу думку, аудит ВВБК становить значний інтерес для української системи державного контролю. Причиною цього є необхідність реформування системи управління бюджетними установами, яка на сьогоднішній день є неефективною і не відповідає як вимогам ринкової економіки, так і очікуванням суспільства.

Усі види контролю мають свою ієрархію цілей і ключових критеріїв, згідно яких вони здійснюються. Традиційна ревізія у державному секторі економіки України ставить за мету перевірку дотримання чинного законодавства, зосереджуючись на фінансових аспектах. Разом з тим, мало уваги приділяється оцінці ефективності управління бюджетними установами та ефективності їхньої діяльності.

Щодо аудиту ВВБК, його головними критеріями є економічність, продуктивність та ефективність, причому в перерахованих критеріях превалює саме останній. Поняття ефективності, так як його трактують зарубіжні вчені, полягає насамперед у визначенні раціональності витрачання організацією своїх ресурсів для виробництва товарів, надання послуг чи здійснення регулятивного впливу.

Отже, використовуючи традиційний кібернетичний підхід, можна розглядати організацію (у тому числі бюджетну установу) як певну систему, на вході якої є певні ресурси (людські, матеріальні, фінансові, тощо), на виході – певні товари, послуги чи регулятивні впливи, а в якості перетворювача виступає сукупність внутрішніх процесів та функцій (постачання, виробництво продукції/надання послуг, отримання виручки, регулювання, планування, мотивація, тощо). Вихід, як правило, характеризується двома категоріями ознак – кількісними та якісними (рис.1). Оскільки система, тобто організація, взаємодіє із зовнішнім середовищем – свій кінцевий продукт передає клієнтам (споживачам, покупцям, іншим організаціям) – вимірювання її корисності здійснюється за результатами діяльності. Якщо для комерційної структури головним результатом може вважатися фінансовий результат, то для бюджетної установи головний результат – це ефективність, яка повинна вимірюватися дещо в інших категоріях.

Ефективність – це відносне поняття. У бюджетній сфері неможливо досягнути ефективності без належної економії ресурсів та високої продуктивності. Ефективність вимірюється шляхом порівняння досягнутої продуктивності з визначеними цілями, нормами, стандартами. Взаємозв'язок між економічністю, продуктивністю та ефективністю показано на рис.1.

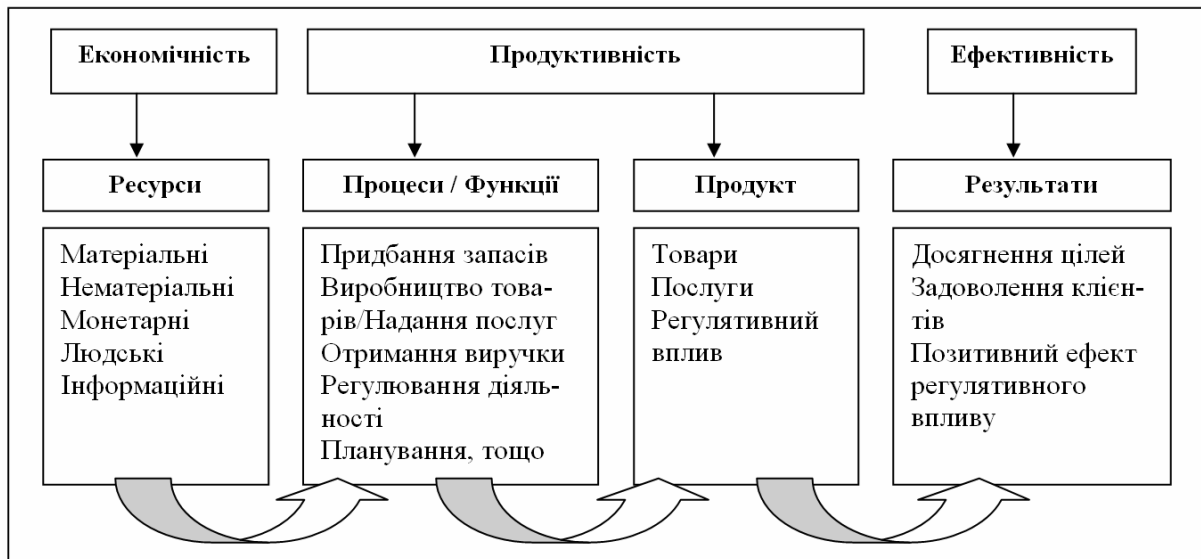


Рис. 1. Взаємозв'язок між економічністю, продуктивністю та ефективністю

Таким чином, державні аудитори у зарубіжних країнах орієнтуються на перевірку діяльності бюджетних установ відповідно до трьох ключових критеріїв, тісно взаємопов'язаних між собою, – економічності, продуктивності та ефективності.

Концепції, покладені в основу методології аудиту ВВВК, протягом останніх років змінювалися неодноразово. Наприклад, сер Дж. Боурн, керівник департаменту аудиту при уряді Великої Британії, зазначає, що державні аудитори традиційно більше зосереджувалися на надійності процесів і процедур всередині урядових (бюджетних) установ. Але в кінцевому випадку перевищення вартості над витраченими коштами визначається не через процеси, а через результати, досягнуті за рахунок бюджетних коштів.

На нашу думку, такий підхід має під собою раціональну основу. Дійсно, перевірки, орієнтовані на процеси, є більш трудомісткими, ніж перевірки, орієнтовані на результати, а отже й менш продуктивними – це перший аргумент на користь британської практики аудиту ВВВК. Другий аргумент – це те, що через результати набагато легше визначати особисту відповідальність урядовців та керівників бюджетних установ, а отже і стимулювати їх до найкращого виконання своїх функцій.

Загалом багатий і корисний досвід аудиту ВВВК нагромаджено у ряді економічно розвинених країн світу, де цей вид аудиту успішно використовується вже багато років і дозволяє підтримувати конкурентоспроможність державного сектору економіки. Найбільш тривалі традиції аудиту ВВВК, який часто називають аудитом

ефективності чи управлінським аудитом, існують у таких країнах як США, Велика Британія, Швеція, Японія та Австралія.

Зокрема, у США і Великій Британії потреба у проведенні аудиту ВВБК у державному секторі виникла внаслідок вимог платників податків та політиків більшої відповідальності від уряду і бюджетних організацій за використання коштів.

У Великій Британії у 1983 р. було створено Національне аудиторське (ревізійне) управління (NAO), на яке було покладено відповідальність за представлення Парламенту надійної інформації про витрачання коштів центральним урядом в Англії, Шотландії і Уельсі. Урядові департаменти, агенції та інші державні структури, які утримуються за рахунок платників податків, повинні звітуватися перед Парламентом про ефективність фінансового менеджменту і витрачених коштів. У даних звітах розкривалася інформація про економічність та ефективність витрат, здійснених на соціальні потреби. Здійснюючи аудит ВВБК, британські урядові аудитори звертають увагу не тільки на випадки надмірного чи нецільового витрачання коштів, але й на прогресивну практику.

Метою аудиту ВВБК є поліпшення управління урядових (бюджетних) установ та агенцій і забезпечення підзвітності та відповідальності керівників у цих організаціях. Потрібно зауважити, що аудит ВВБК у Великій Британії проводиться не тільки на рівні центрального уряду, але й на місцевому рівні та у деяких галузях. Крім того, аудит ВВБК використовується у приватному секторі приблизно з 1984 року [3, с.141].

У США ще у 1982 р. Американський інститут дипломованих громадських бухгалтерів (AICPA) опублікував спеціальний звіт, присвячений аудиту ефективності у державному і приватному секторах економіки. Цей звіт був підготовлений спеціальним комітетом AICPA з операційного та управлінського аудиту.

Аудит (ревізія) у державному секторі та в уряді США здійснюється у відповідності загальноприйнятим стандартам адміністративного аудиту (GAGAS), розробленим Головним обліковим управлінням США (US GAO). Останній раз переглянуті стандарти GAGAS були опубліковані у 1994 році - "Жовта книга" – у якій наведено дві категорії стандартів: перша з них стосується фінансового аудиту, а друга – аудиту ефективності.

В цілому у США попит на проведення перевірок на зразок аудиту ВВБК збільшується, хоча цей вид аудиту не є обов'язковим. Про це свідчить зростання частки аудиту ВВБК та аудиту ефективності у загальній структурі доходів найбільших аудиторсько-консультаційних фірм [4, с.90].

У Швеції аудит ВВБК також є одним з ключових видів аудиту у державному секторі. Шведське Національне управління аудиту (Riksrevisionsverket – RRV) почало здійснювати аудит ВВБК ще у 1970 році. З самого початку головним завданням RRV було визначення ефективності вирішення урядовими агенціями встановлених для них завдань. Зараз аудит ВВБК у Швеції – це перевірка роботи урядових агенцій та оцінка ефективності використання ресурсів [4, с.91].

У структурі RRV існує Департамент аудиту ефективності, який виконує низку функцій, зокрема зосередження уваги центрального уряду та урядових агенцій на проблемах ефективності їхньої роботи та забезпечення центрального уряду та урядових агенцій кваліфікованими рекомендаціями, спрямованими на поліпшення роботи і підвищення її ефективності [4, с.91].

В Японії Комітет з аудиту, відповідальний за проведення ревізії рахунків центрального уряду, отримав повноваження (закріплені у законодавстві) на здійснення перевірок ефективності ще у 1889 році.

Нормативи дослідження на об'єкті перевірки, датовані 1891 роком, розширили традиційний фінансовий аудит, вимагаючи від штатного (внутрішнього) аудитора виконання процедур перевірки доцільності здійснених витрат.

В Австралії інтерес до аудиту ВВБК (аудиту ефективності) переважно проявляється у державному секторі, хоча за твердженням Л.Д. Паркера аудит ВВБК та аналогічні дії, що виконуються у межах аудиту ефективності чи управлінського аудиту, представлені однаково у державному і приватному секторах економіки [5, с.11]. Л.Д. Паркер, фактично, є одним з небагатьох вчених, хто звернув увагу на необхідність уточнення термінології.

На думку Л.Д. Паркера, управлінський аудит переслідує ті ж самі цілі, що й операційний аудит, але сам термін є більш вживаним у приватному секторі, де за допомогою управлінського аудиту керівники намагаються ідентифікувати проблеми, що існують в організації. Хоча управлінський аудит досить часто у науковій літературі має іншу назву – операційний аудит, аудит ефективності, інтегрований аудит, аудит ефективності і продуктивності, аудит адміністративної діяльності або аудит ВВБК – Л.Д. Паркер чітко визначає сферу і значення кожного терміна. Зокрема, зазначається, що термін “аудит ефективності” (performance audit) вживається переважно у США у державному секторі. Термін “операційний аудит” (operational auditing) також використовується у США однаково як у державному, так і у приватному секторах і стосується фінансових та нефінансових операцій.

Згідно визначення Л.Д. Паркера, власне управлінський аудит може бути визначений як оцінка менеджменту і функціонування організації, а також виконання роботи в контексті економічності, продуктивності та ефективності діяльності [5, с.10].

Інший відомий вчений Г. Вінтен розглядає термін “управлінський аудит” як найширший і такий, у який почергово “вкладаються” такі поняття як операційний аудит і фінансовий аудит. Г. Вінтен вважає, що останній може вважатися частиною операційного або управлінського аудиту [6, с.76].

Ще тридцять років тому управлінський аудит у більшості випадків набагато більше використовувався у фінансовій сфері, ніж зараз. Наприклад, традиційний аудит ВВВК значною мірою був зосереджений на визначенні надійності фінансової звітності та управління фінансами у бюджетних установах і державному секторі.

Сучасний аудит ВВВК є комплексним процесом, який охоплює різні сфери і розпочинався з отримання необхідних знань про установу чи організацію, її діяльність, основні функції, здатність керівництва виконувати свою роботу тощо.

Як бачимо, в зарубіжних країнах зміст програми аудиту ВВВК значною мірою визначається попередніми оцінками ризику. Високий рівень ризику обумовлюється, в першу чергу, тим, наскільки суттєвим є очікувані відхилення від цілей, норм, стандартів. Практичну оцінку можливих відхилень зарубіжні державні аудиторі здійснюють з допомогою проведення процедур перевірки за певною системою ознак (сигналів), зокрема:

- недосконале управління;
- слабкий внутрішній контроль;
- помилки і випадки шахрайства, виявлені раніше;
- неетична поведінка керівництва;
- необґрунтовані рішення і господарські операції;
- порушення законодавства або прийнятих норм;
- відсутність або несанкціоноване виправлення документів.

Цей процес передбачає почергове здійснення ітеративних процедур перевірки згідно визначених критеріїв оцінки ефективності ( $x_1, x_2, x_3, \dots$ ). Державними аудиторі визначається здатність внутрішнього контролю (аудиту) установи вимірювати ефективність процесів та результатів і реально впливати на її зростання.

Якщо функція внутрішнього контролю (аудиту) установи виконується належним чином, потрібно переконатися у правильності вимірювання, визначити ступінь



досягнення потрібної ефективності і сформулювати висновок. Під висновками у контексті мультикритеріального аудиту ВВК розуміють дві категорії робочих документів – проміжні та основні (заклучні) звіти за наслідками перевірки. Отже, висновки завжди ретельно документуються і служать основою для розробки пропозицій для поліпшення ефективності діяльності установи чи організації. Процес вимірювання ефективності на дослідній стадії аудиту ВВК зображено на рис.2.

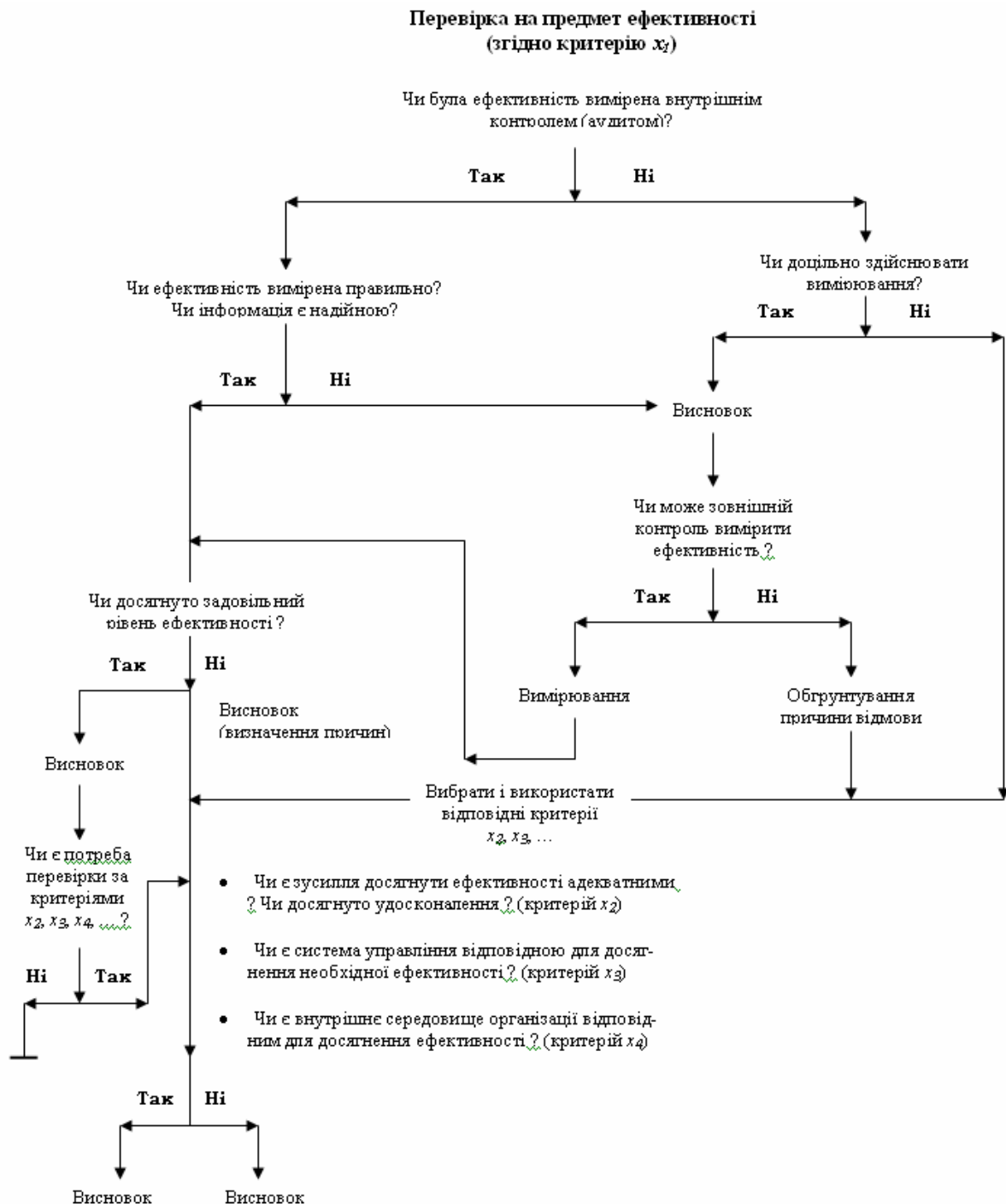


Рис. 2. Алгоритм вимірювання ефективності в процесі аудиту відповідності вартості витраченим коштам

**Висновки**

В сучасних умовах економіки аудит ВВВК виконує надзвичайно важливу функцію підтримання на належному рівні якості управління в уряді та державному секторі економіки. Враховуючи численні випадки недосконалого і нерационального управління державною власністю в Україні, перевірки на зразок аудиту ВВВК були би доцільними у практиці контрольно-ревізійної служби України. Міжнародний досвід свідчить про досягнення відчутного прогресу в справі удосконалення управління в урядових структурах та державному секторі за рахунок постійного проведення аудиту ВВВК державними аудиторами (ревізорами) багатьох країн. Потрібно поступово формувати інший підхід до здійснення державного контролю, при якому ревізор буде не лише виявляти факти порушень чинного законодавства, але й співпрацювати з керівництвом бюджетних установ, допомагати налагодити таку систему внутрішнього контролю, яка би ускладнювала будь-які зловживання і сприяла зростанню ефективності установ бюджетної сфери України.

**ЛІТЕРАТУРА**

1. Khemakhe, Jameleddine. Integral Auditing // International Journal of Government Auditing. – April 2001. – Vol. 28, No. 2. – P. 6-9.
2. Value-for-Money Audit Manual. – Canada: OAG/CESD, 2000.
3. Glynn, J.J. VFM audits for private sector // Accountancy. – May 1984. – Vol. 95. – P. 140-149.
4. Burrowes, Ashley, and Persson, Marie. The Swedish management audit: a precedent for performance and value for money audits // Managerial Auditing Journal. – 2000. – Vol. 15, № 3. – P. 85-96.
5. Parker, L.D. Value-for-Money Auditing: Conceptual, Development and Operational Issues. – Caulfield, AU: Australian Accounting Research Foundation, Auditing Discussion Paper No. 1, 1986.
6. Vinten, G. Internal Audit Research: The First Half Century. – London, UK: The Chartered Association of Certified Accountants, 1996.