

3. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 32 «Інвестиційна нерухомість»: Затв. наказом Мінфіну України від 02.07.07 р. № 779.
 4. *Верхогляд В.* Фінзвітність за I квартал: уже за новими правилами ! // Баланс. — 2008. — № 30. — С. 19—21.
 5. *Миронова О.* П(С)БО 32: Перші запитання і перші поради // Баланс. — 2007. — № 58. — С. 18—21.
 6. *Миронова О.* Інвестиційна нерухомість та її справедлива вартість // Баланс. — 2008. — № 48. — С. 39—43.
- Стаття надійшла до редакції 12.05. 2010 р.*

УДК 657

О. О. Дорошенко,
аспірант кафедри обліку
в кредитних і бюджетних установах
та економічного аналізу,
ДВНЗ «КНЕУ імені Вадима Гетьмана»

МЕТОДИЧНІ АСПЕКТИ АУДИТУ ЕФЕКТИВНОСТІ ВИКОНАННЯ БЮДЖЕТНИХ ПРОГРАМ

Стаття посвячена методическим аспектам методики аудита ефективности исполнения бюджетных программ.

Ключевые слова: аудит эффективности, бюджетная программа, аудит административной деятельности.

The article is devoted to some aspects of the technique of audit of efficiency of execution of the budgetary programs.

Key words: performance audit, budget program, auditing of administrative activities.

Стаття присвячена методичним аспектам методики аудиту ефективності виконання бюджетних програм.

Ключові слова: аудит ефективності, бюджетна програма, аудит адміністративної діяльності.

Сучасна ситуація, що склалася у сфері державних фінансів, є результатом системних недоліків законодавчого регулювання, бюджетного планування, використання бюджетних ресурсів, контролю за цим використанням тощо. У даних умовах традиційні методи контролю, що використовувались протягом тривалого часу, не дозволяють впливати на ситуацію і не виявляють своєї результативності. Фінансова дисципліна і відповідальність знаходиться на досить низькому рівні, що,

безперечно, посилює синергетичний ефект незаконного та неефективного використання бюджетних коштів. Тому сьогодні значна увага приділяється новим формам державного контролю, серед яких провідне місце посідає аудит ефективності.

Такі вітчизняні вчені, як І. Б. Стефанюк, Н. І. Рубан, І. К. Дрозд, В. О. Шевчук, С. О. Левицька, здійснили вагомий внесок у розвиток вітчизняного аудиту ефективності на основі передового міжнародного досвіду. Однак особливості національної економічної системи зумовлюють необхідність подальших наукових досліджень із даного питання, особливо в частині методики аудиту ефективності, оскільки чіткий порядок дій, механізм визначення результативних показників, ступеня ефективності виконання програми не сформульовано остаточно.

Мета даної статті — на основі існуючої міжнародної та вітчизняної практики визначити зміст аудиту ефективності виконання бюджетних програм на кожному з його етапів.

Лімською декларацією керівних принципів аудиту державних фінансів визначено, що крім контролю за дотриманням законодавства та правильності фінансового управління, бухгалтерського обліку та звітності, існує також інший вид контролю, що спрямований на оцінювання результативності, ефективності та економічності державного управління. Контроль ефективності охоплює не лише окремі фінансові операції, а й усі сфери функціонування державного сектору, включаючи перевірку систем організації та управління. Фактично, даним міжнародним документом визначається вид контролю, що принципово відрізняється від попередньо розглянутих. Відносно невеликий досвід використання такого виду контролю у вітчизняній практиці все ж дає змогу зробити два важливих висновки:

— по-перше, аудит ефективності дає змогу досягнути вагомих результатів і має значні перспективи розвитку в діяльності контрольних органів України;

— по-друге, існує досить велике коло питань методики та організації аудиту ефективності, що залишаються невирішеними і потребують значної уваги науковців і практиків.

Перший висновок ґрунтується на тому, що об'єктивна необхідність контролю за ефективністю використання державних ресурсів пов'язана з тим, що численні зловживання у сфері державних фінансів спричиняють деградацію в практично всіх сферах життя суспільства.

Другий висновок ґрунтується на тому, що недостатня регламентація і законодавча невизначеність основ проведення аудиту ефективності призводить до виникнення дискусійних питань і проблемних ситуацій.

У міжнародній практиці розглянутий вид аудиту ще називається аудитом адміністративної діяльності. Аудит адміністративної діяльності (операційний аудит) надає відповідь на запитання:

- погодженість цілей, ресурсів і результатів;
- відповідність стратегії та ефекту від її реалізації;
- економія та раціональність використання ресурсів [1, с. 9].

В Україні аудит адміністративної діяльності реалізується через проведення аудиту ефективності виконання бюджетних програм.

Відповідно до Бюджетного Кодексу України [2], бюджетна програма — систематизований перелік заходів, спрямованих на досягнення єдиної мети та завдань, виконання яких пропонує та здійснює розпорядник бюджетних коштів відповідно до покладених на нього функцій.

Програмно-цільовий метод складання бюджету в Україні почав застосовуватись у 2002 році. Метою запровадження програмно-цільового методу у бюджетному процесі є встановлення безпосереднього зв'язку між виділенням бюджетних коштів та результатами їх використання [3]. В Україні на сучасному етапі існує ще досить багато неузгодженостей та проблем при використанні цього методу, однак в розвинутих країнах світу є позитивний досвід його застосування і доведена його ефективність на практиці.

Запровадження програмно-цільового методу зіштовхується із певною низкою проблем. Серед них виділяють наступні:

- 1) труднощі вимірювання соціально-економічних результатів діяльності державних установ;
- 2) труднощі розробки єдиної системи цілей і показників, що відображають рівень їх досягнення;
- 3) відмінності в структурі програм і фінансовій звітності;
- 4) недосконалість інформаційного забезпечення і систем обліку;
- 5) недостатня увага до моніторингу і оцінки результатів [4].

Ці ж проблеми є причинами того, що аудит ефективності не може бути максимально результативним в таких умовах.

Як уже наголошувалось, в Україні повноваження на проведення контролю за ефективністю використання фінансових ресурсів держави мають два спеціалізованих органи контролю — Рахункова палата та Державна контрольно-ревізійна служба.

Зазначимо, що по-суті у вітчизняному законодавстві відсутні умови, при яких повинен здійснюватись аудит ефективності тієї чи тієї програми контрольно-ревізійною службою чи Рахунковою палатою. І хоча ДКРС розроблено методичні рекомендації для проведення такого аудиту й існує певний досвід проведення перевірок у цьому напрямку, вважаємо, ця функція повинна бути покладена на Рахункову палату. Це пов'язано із тим, що при проведенні аудиту ефективності ДКРС, яка є однією із служб Міністерства фінансів і, відповідно, виконавчої влади, виникає ризик необ'єктивної оцінки діяльності уряду при використанні фінансових ресурсів. Саме тому аудит ефективності повинна здійснювати установа, яка перебуває поза межами виконавчої влади, і є незалежною структурою. В Україні найбільше відповідає цим умовам Рахункова палата.

У подальшому дослідженні, однак, будемо зважати на те, що в сучасних умовах аудит ефективності здійснюється двома контролюючими органами. Але методика перевірок цього напрямку є типовою, оскільки здійснюється відповідно до міжнародних регулятивних документів, затверджених INTOSAI.

Попри те, що в світовій практиці аудит ефективності дає значні результати і має достатній досвід здійснення, в Україні цілісна методика здійснення цього відносно нового і достатньо перспективного виду державного контролю не розроблена. До цього потрібно зважено підійти як з наукової, так і з практичної точки зору, і передусім спираючись на передовий міжнародний досвід.

Приведення методики аудиту ефективності в Україні до міжнародних норм слід здійснити із врахуванням національного зовнішнього середовища, в якому функціонують установи державного сектора.

Відповідно до Методичних рекомендацій, виділяються три етапи методики аудиту ефективності діяльності: підготовка до аудиту, проведення аудиту, реалізація результатів аудиту [5].

Російські вчені С. В. Степашин, Н. С. Столяров, С. О. Шохин, В. А. Жуков виокремлюють такі етапи проведення аудиту ефективності: підготовчий, контрольний, аналітичний, синтетичний [6, с. 455—457].

Відповідно до міжнародного досвіду проведення аудиту адміністративної діяльності виділяють шість етапів [7, с. 44]:

- 1) вибір проблеми для аудиту;
- 2) планування проекту аудиту;

- 3) збір даних;
- 4) аналіз даних;
- 5) написання проекту аудиторського звіту;
- 6) завершення проекту аудиту.

На наш погляд, процес аудиту ефективності доцільно розглядати через призму загального процесу аудиту, який традиційно складається з трьох етапів: підготовчого, проведення аудиту, реалізація результатів аудиту. Однак специфіка даного виду аудиту зумовлює дещо інше змістове наповнення визначених етапів.

Як зазначає колектив авторів під керівництвом проф. Є. В. Мниха, процес планування в контрольному органі можна розбити на два послідовних етапи: стратегічне (перспективне) та поточне (щорічне) планування [8, с. 53]. Це стосується як Державної контрольно-ревізійної служби, так і Рахункової палати.

Стратегічний план визначає узгоджений цикл (періодичність проведення) фінансового контролю, необхідний для того, щоб провести контроль у всіх організаціях, які обрані для перевірки. Він дозволяє керівництву контрольного органу визначити загальну кількість установ, які підлягають перевірці; ризики та пріоритети, які будуть основою для перевірки; необхідну кількість контролерів та потреби в інших ресурсах [8, с. 53]. Дослідниками визначається коло критеріїв, які впливають на вибір об'єктів аудиту ефективності та методика їх оцінки.

Після того, як певна програма чи напрямок включені до програми аудиту ефективності ДКРС чи Рахункової палати, процес планування за цією програмою набуває поточного характеру і з цього моменту розпочинається організація аудиту ефективності даної програми.

Синтезуючи попередньо наведені підходи, вважаємо, методичні етапи аудиту ефективності мають наступний зміст (табл. 1).

Таблиця 1

ЗМІСТ ЕТАПІВ АУДИТУ ЕФЕКТИВНОСТІ ВИКОНАННЯ БЮДЖЕТНИХ ПРОГРАМ

Назва етапу аудиту ефективності	Дії державних аудиторів
Підготовчий етап	Збір інформації про сферу, на яку розповсюджується дія програми

	Збір інформації про мету, способи реалізації, результати бюджетної програми
--	---

Закінчення табл. 1

Назва етапу аудиту ефективності	Дії державних аудиторів
Підготовчий етап	Визначення показників виконання програми
	Вибір критеріїв оцінки програми
	Вибір проблеми для аудиту
	Вивчення системи внутрішнього контролю розпорядника бюджетних коштів
	Визначення гіпотез для аудиту
	Розробка програми та плану аудиту
Проведення аудиту	Збір інформації
	Проведення контрольних процедур
	Аналіз інформації
	Визначення ступеня довіри до результатів аналізу
	Визначення ступеня ефективності бюджетної програми
	Формулювання висновків та розробка пропозицій
	Обговорення результатів аудиту
Реалізація результатів аудиту	Оформлення аудиторського звіту
	Контроль за реалізацією результатів аудиту

Кожен із визначених етапів містить перелік заходів, що здійснюються державними аудитором. Так, на підготовчому етапі, як правило, здійснюється збір різного роду інформації, що стосується як самої програми, так і сфери її застосування, здійснюється вибір проблеми і гіпотез аудиту, на основі чого розробляється програма і план аудиту.

На етапі безпосереднього проведення аудиту виконуються контрольні процедури для підтвердження отриманих даних, здійснюється детальний аналіз якісних та кількісних показників виконання програми, після чого визначається ступінь її ефективності. За результатами таких досліджень формулюються висновки і пропозиції, які обговорюються спільно із розпорядниками бюджетних коштів за даною програмою.

На заключному етапі здійснюється оформлення аудиторського звіту. Після завершення аудиту ефективності здійснюється контроль за реалізацією результатів аудиту.

Діюча методика аудиту ефективності не є досконалою і кожна із перерахованих вище дій на трьох етапах потребує окремого дослідження. Однак, посилена увага в наукових колах до проблем аудиту ефективності свідчить про можливі перспективи таких досліджень, що дозволить сформулювати комплексну модель дій аудиторів на усіх етапах аудиту ефективності.

Література

1. Рубан Н. І. Концептуальні засади контролю за виконанням бюджетної програми // Фінанси України. — 2006. — № 8. — С. 7—11.
2. Бюджетний кодекс України від 21.06.2001 № 2542-III (із чинними змінами та доповненнями).
3. Розпорядження КМУ «Про схвалення Концепції застосування програмно-цільового методу в бюджетному процесі» від 14.09.2002 № 538-р.
4. Сборник материалов по бюджетированию, ориентированному на результат. — М., 2003. — № 1.
5. Наказ Головки КРУ «Про затвердження Методичних рекомендацій щодо проведення аудиту ефективності виконання бюджетної програми» від 2.4.2003 № 75.
6. Государственный финансовый контроль: Учебник для вузов / С. Степашин, Н. Столяров, С. Шохин, В. Жуков. — СПб.: Питер, 2004. — 560 с.
7. Аудит адміністративної діяльності [Чемерис А., Лесечко М., Рудніцька Р., Чемерис О.] — Львів: ЛРІДУ УАДУ, 2003. — 212 с.
8. Фінансовий контроль бюджетних ресурсів: Монографія / С. В. Мних, Г. О. Кравченко, Н. С. Барабаш та ін.; за заг. ред. Є. В. Мниха. — К.: КНТЕУ, 2008. — 186 с.

Стаття надійшла до редакції 20.04. 2010 р.

УДК 330.322.01.

Л. В. Івченко,
канд. екон. наук, доц.,
доцент кафедри обліку підприємницької діяльності,
ДВНЗ «КНЕУ імені Вадима Гетьмана»

ОСОБЛИВОСТІ ОЦІНКИ ІНВЕСТИЦІЙ