

**Височан О. О.**

*кандидат економічних наук,  
доцент кафедри обліку та аналізу  
Національного університету «Львівська політехніка»*

**Литвиненко Н. О.**

*кандидат економічних наук,  
доцент, доцент кафедри обліку та аналізу  
Національного університету «Львівська політехніка»*

**Vysochan Olha**

*PhD in Economics,  
Senior Lecturer at Accounting and Analysis Department  
Lviv Polytechnic National University*

**Lytvynenko Nataliya**

*PhD in Economics, Associate Professor,  
Senior Lecturer at Accounting and Analysis Department  
Lviv Polytechnic National University*

## **АУДИТ ЕФЕКТИВНОСТІ ЯК ЗАСІБ ПІДТВЕРДЖЕННЯ РЕЗУЛЬТАТИВНОСТІ, ЕКОНОМНОСТІ ТА ПРОДУКТИВНОСТІ ВИКОРИСТАННЯ БЮДЖЕТНИХ КОШТІВ У ДЕРЖАВНОМУ СЕКТОРІ ЕКОНОМІКИ УКРАЇНИ**

**Анотація.** У роботі проведено дослідження теоретичних аспектів аудиту ефективності використання бюджетних коштів згідно з критеріями результативності, економності та продуктивності. Запропоновано базові постулати державного контролю над ефективністю реалізації бюджетного процесу виходячи з нормативного трактування поняття «принцип ефективності». Досліджено поняття «аудит ефективності» в літературних джерелах та згідно з класифікацією INTOSAI. Представлено модель взаємозв'язку фінансового аудиту та аудиту ефективності використання бюджетних коштів. Наведено характеристики аудиту ефективності використання бюджетних коштів на основі узагальнення літературних джерел та нормативної бази. Зроблено висновки щодо можливості практичного використання технології встановлення ефективності використання ресурсів за параметрами результативності, ефективності (продуктивності) та економності.

**Ключові слова:** аудит ефективності, бюджетні кошти, бюджетна система, бюджетний процес, результативність, економність, продуктивність.

**Вступ та постановка проблеми.** Орієнтація на ефективність у макросередовищі інституційних перетворень вимагає перебудови державного виконавчого апарату, запровадження новітніх методик і технологій роботи органів контролю і, найголовніше, зміни філософії державного регулювання та відношення розпорядників й одержувачів бюджетних коштів до контролюючих структур. Певні кроки у цьому напрямі вже зроблено: прийнято новий Бюджетний кодекс України [1], зміни до Закону «Про Рахункову палату» [2], реорганізовано Державну фінансову інспекцію у Державну аудиторську службу, затверджено Концепцію реалізації державної політики у сфері реформування системи державного фінансового контролю до 2020 р. [3] тощо. Саме в останньому програмному документі урядом визнано існування значних ризиків у сфері державної бюджетної політики, пов'язаних із формальним підходом до планування бюджетів, зловживаннями під час його виконання, недотриманням бюджетної дисципліни. Боротьба із цими негативними явищами вимагає зміни фокусу фінансового контролю на підвищення ефективності використання бюджетних коштів із позиції вимірювання соціально-економічних наслідків діяльності розпорядника бюджетних коштів.

За більш ніж сорокарічне існування як офіційно визнаного типу незалежної перевірки операцій суб'єктів державного сектору економіки аудит ефективності з теоретичного концепту перетворився на дієвий засіб виявлення можливостей підвищення якості функціонування та розвитку бюджетної системи у багатьох країнах світу. Водночас в

Україні існують значні ризики перетворення державного аудиту на інструмент політичної боротьби через значну залежність суб'єктів такого аудиту від інтересів певних партій та політичних сил. Відсутність конкретних методик оцінки ефективності використання бюджетних коштів спричиняє перетворення аудиту на маріонетковий захід для досягнення попередньо зафіксованого, відомого вже на етапі планування, результату. Суб'єктивні судження перевіряючого можуть бути інспірованими ззовні, тоді як сам аудитор – сліпо виконувати волю заінтересованих осіб. Для недопущення цього необхідна подальша модернізація державного фінансового контролю з використанням новітніх наукових підходів, закордонного досвіду та вже напрацьованої практики перевірок. Розуміння теоретичних засад здійснення аудиту ефективності використання бюджетних коштів із метою створення підґрунтя для акумулювання знань емпіричного характеру визначає актуальність представленої дослідження.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Значний внесок у розв'язання низки ключових проблем, пов'язаних з організацією та методикою проведення аудиту ефективності використання бюджетних коштів у суб'єктів державного сектору економіки України, здійснили такі науковці: І.В. Ващенко, Т.А. Гордєєва, Д.О. Грицишен, Д.В. Долбнєва, Л.С. Коновалов, Т.П. Назаренко, О.В. Петришина, Л.М. Полякова, А.А. Сидорчук, В.М. Сподарник, О.А. Хаблюк, Н.Ю. Хотянська, О.А. Шевчук, С.Р. Яцишин та ін.

Позитивний вплив на розвиток державного контролю загалом і аудиту ефективності використання бюджетних

коштів зокрема чинить діяльність Міжнародної організації Вищих інституцій аудиту (The International Organisation of Supreme Audit Institutions, INTOSAI) з розроблення й упровадження професійних стандартів і керівництв, які покликані підвищити достовірність, якість і професійність аудиту державного сектору економіки.

Водночас окремі питання, зокрема щодо співвідношення між результативністю, економічністю і продуктивністю як ключовими критеріями оцінки ефективності, досі залишаються невирішеними.

**Метою** даної роботи є дослідження базових характеристик ефективності використання бюджетних коштів, якими, згідно з міжнародним досвідом, є результативність, економічність та продуктивність. Завдання статті:

– запропонувати базові постулати державного контролю над ефективністю реалізації бюджетного процесу, виходячи з нормативного трактування поняття «принцип ефективності»;

– дослідити поняття «аудит ефективності» в літературних джерелах та згідно з класифікацією INTOSAI;

– представити модель взаємозв'язку фінансового аудиту та аудиту ефективності використання бюджетних коштів;

– навести характеристики аудиту ефективності використання бюджетних коштів на основі узагальнення літературних джерел та нормативної бази.

**Результати дослідження.** Поняття ефективності широко вживається у вітчизняному законодавстві, однак найбільш репрезентативно стосовно нашого дослідження воно викладене у Бюджетному кодексі України. Даний нормативний акт установлює основні положення щодо регулювання бюджетного процесу в Україні. Норми такого регулювання ґрунтуються на принципах, яким повинні задовольняти бюджетні відносини для якісного функціонування всієї бюджетної системи України. Серед десяти постулатів чи не найважливішим є принцип ефективності та результативності. Звичайно ж, можна вести дискусію про співвідношення понять «ефективність» та «результативність». Наприклад, у дослідженнях професора А.М. Сауїна є коректне зауваження щодо недоцільності виокремлення поняття результативності з комплексного терміна «ефективність»: «...оцінка результативності та економічності виконання функцій виконавчим органом влади, по суті, й є характеристика ефективності використання ним державних коштів, тому не можна ставити сполучник «та» між оцінкою результативності або економічності виконання функцій і визначенням ефективності використання державних коштів» [4, с. 349]. Погоджуємося з аргументами науковця: зрозуміло, що без досягнення запланованого результату не можна вести мову й про ефективність використання бюджетних коштів.

Водночас зазначений принцип дає змогу обґрунтувати низку положень, які, на нашу думку, закладають фундамент для розвитку державного контролю над ефективною реалізацією бюджетного процесу в Україні:

1) принцип є базовим для оцінки діяльності всіх учасників бюджетного процесу, тобто органів, установ та посадових осіб, наділених бюджетними повноваженнями з управління бюджетними коштами;

2) принцип слугує якісною характеристикою всього бюджетного процесу – від складання бюджетів і до звітування про їх виконання, а тому контроль ефективності є необхідною умовою його належного протікання;

3) ступінь досягнення цілей є важливим (однак не єдиним) критерієм оцінки ефективності бюджетного процесу. Цілі повинні бути не лише досяжними, а й відповідати національній системі цінностей та вирішувати основні завдання інноваційного розвитку економіки України;

4) ефективність передбачає дотримання балансу між використанням мінімального обсягу бюджетних коштів та досягненням максимального результату. Результатом у стратегічному вимірі й є досягнення запланованих цілей;

5) результат передбачає надання якісних публічних послуг, що якнайповніше забезпечують потреби споживача. Саме задоволеність споживача є критерієм для оцінки результативності бюджетного процесу.

Основним засобом підтвердження ефективності тих чи інших процесів, що відбуваються у бюджетній системі країни, був і залишається аудит. Підхід до проведення аудиту з погляду ефективності не суперечить стандартним класичним теоріям, які вбачають основну мету аудиту використання бюджетних коштів в економії ресурсів або досягненні кінцевого результату, а лише розширює їх межі, так само як принцип ефективності не заперечує існування інших принципів бюджетної системи, передбачених Бюджетним кодексом України, та навіть розроблення нових, що, зокрема, зроблено у дослідженні [5].

На думку О.В. Філіпповської [6, с. 26], аудит ефективності державних витрат доцільно визначати як новий метод державного фінансового контролю, який дає змогу за допомогою критеріальних показників оцінити ефективність управління фінансовими ресурсами і державною власністю отримувачами бюджетних коштів, на основі аналізу показників ефективності визначати організаційні можливості поліпшення реалізації владних рішень, розробити рекомендації щодо проведення заходів, спрямованих на отримання економічного і соціального результату від використання державних фінансових ресурсів.

Д.А. Горшеніна [7, с. 115] характеризує аудит ефективності як інструмент оцінки і контролю використання бюджетних коштів із погляду поставлених цілей і завдань, їх відповідності стратегії розвитку держави. Проте такий підхід можна вважати дещо звуженим, оскільки у ньому не враховано всі види ресурсів (окрім бюджетних коштів, це – державне майно, трудові ресурси тощо), які є у сфері інтересів аудиту ефективності, а також упущено механізм їх перетворення на кінцевий продукт (послугу), оптимізація якого є надважливим завданням цього типу аудиту. Орієнтація ж на стратегічні цілі держави є основною характеристикою стратегічного аудиту. Водночас питання співвідношення останнього з аудитом ефективності досі залишається дискусійним. Поділяємо думку А.Н. Сауїна [8, с. 6], який зауважує, що низкою вищих органів аудиту зарубіжних країн здійснюється аудит стратегічних цілей і програм держави, однак він не виокремлюється у самостійний тип аудиту, оскільки його зміст фактично адекватний аудиту ефективності, призначеному для контролю над результатами формування і використання державних ресурсів у будь-якій їх формі. Тобто стратегічний аудит і аудит ефективності здійснюються на основі спільної методології.

Виникнення поняття «аудит ефективності» пов'язують із ІХ Конгресом INTOSAI (The International Organisation of Supreme Audit Institutions – Міжнародна організація вищих аудиторських інституцій), який відбувся у м. Ліма (Перу) у 1977 р. і був присвячений питанням здійснення державного аудиту. Результатом проведення Конгресу було затвердження так званої «Лімської декларації керівних принципів аудиту» (Lima Declaration on Guidelines on Auditing Precepts), яка визначила принципи державного аудиту на багато років уперед. У четвертому розділі Декларації звертається увага на важливість аудиту діяльності (performance audit) у практиці установ та організацій державного сектору економіки поряд з аудитом законності (legality audit) та аудитом достовірності (regularity audit). Основною метою цього акценту було розширення сфери інтересів

державного аудиту з фінансових операцій на організаційну та адміністративну діяльність об'єкта перевірки. У подальшому в Глосарії термінів керівництв INTOSAI з фінансового аудиту [9] поняття «фінансовий аудит» (financial audit) та «аудит достовірності» (regularity audit) почали використовуватися як взаємозамінні (з урахуванням того, що аудит законності став розглядатися як складова частина фінансового аудиту), тоді як аудит діяльності остаточно закріпився в тріаді критеріїв економічності (economy), ефективності (efficiency) та результативності (effectiveness). Звернемо увагу на деяку термінологічну плутанину, яка пов'язана з використанням поняття «ефективність» у ширшому розумінні (у складі словосполучення «аудит ефективності») та у вузькому – як необхідний критерій, дотримання якого є обов'язковим етапом такого аудиту. У ширшому значенні ефективність устанавлюється зіставленням кінцевого результату із затраченими для його отримання ресурсами, тоді як у вузькому – лише вказує на раціональність методів і способів, які використовуються в процесі перетворення ресурсів на кінцевий продукт і в деяких літературних джерелах замінюється терміном «продуктивність».

Загалом Міжнародною організацією Вищих аудиторських інституцій (INTOSAI) виокремлено три види аудиту, які використовуються в практиці організацій та установ державного сектору економіки (рис. 1).



Рис. 1. Види аудиту державного сектору згідно з класифікацією INTOSAI [10]

Усі вони визнаються однаково важливим, однак найбільшу цінність для поліпшення управлінського процесу в державному секторі економіки представляє аудит ефективності.

До переваг такого виду контролю, на думку М.Ю. Молчанової, відносять:

- розширення кордонів фінансового контролю за межі формальних оцінок розподілу ресурсів до поліпшення економічних об'єктів, які їх освоюють;
- комплексний аналіз причин неефективного використання бюджетних коштів у розрізі їх отримувачів;
- створення умов для боротьби з корупцією в органах влади шляхом надання інформації про використання бюджетних коштів;
- надання законодавчим органам влади можливості оцінити результативність прийняття рішень щодо регулювання бюджетного процесу;
- забезпечення органів виконавчої влади інформацією і рекомендаціями щодо підвищення ефективності використання ресурсів;

– вплив на розроблення стратегічних рішень у галузі фінансової політики [11, с. 74].

Як зазначають О.А. Хаблюк та С.Р. Яцишин, особливим різновидом аудиту ефективності є аудит ефективності витрачання коштів державного бюджету, який орієнтований на активізацію контролю над бюджетним процесом на стадії розподілу і доведення державних коштів до їхніх споживачів, а також на оцінку ефективності, доцільності та результативності бюджетних витрат [12, с. 830].

По суті, аудитор, який проводить аудит ефективності використання бюджетних коштів, повинен відповісти на три послідовних запитання:

- 1) Чи досягнута запланована мета використання бюджетних коштів? <критерій результативності>
- 2) Чи використаний обсяг коштів є мінімально можливим для досягнення поставленої мети? <критерій економності>
- 3) Чи достатньо оптимальним був спосіб досягнення встановленої мети за наявного обсягу виділених бюджетних коштів? <критерій ефективності (у деяких джерелах – продуктивності)>

Саме фокусування на вирішенні наведених завдань і відрізняє аудит ефективності від фінансового аудиту (рис. 2).

Позитивна оцінка за результатами фінансового аудиту ще не може свідчити про ефективне використання бюджетних коштів, однак негативна оцінка априорі вказує на можливість спотворення (зумисного чи випадкового) даних щодо такої ефективності. Саме тому фінансовий аудит повинен передувати аудиту ефективності, а його результати використовуватися як інформаційна база для попередньої оцінки результативності, економності та ефективності витрачання бюджетних коштів.

Бюджетні кошти можна використовувати законно і цільовим способом, однак неефективно, зі збитком для держави. Або, навпаки, можна ефективно використовувати бюджетні кошти, але при цьому незаконно і нецільовим способом. Пояснюється це тим, що в бюджетній сфері все ще здійснюється управління витратами, а не результатами [13, с. 128–129].

Узагальнення літературних джерел дало нам можливість виокремити ознаки, які характеризують процес аудиту ефективності використання бюджетних коштів (рис. 3).

Представлені характеристики, на нашу думку, вказують на місце аудиту ефективності в структурі інших видів державного контролю, а також виокремлюють мету, предмет та базові параметри здійснення перевірки.

**Висновки.** Параметри результативності, ефективності (продуктивності) та економності формують систему критеріїв, за допомогою яких устанавлюється ефективність використання бюджетних коштів. Дієвим засобом вирішення цього завдання є використання інструментарію аудиту ефективності.

Ускладнює технологію встановлення ефективності використання ресурсів та реалізації бюджетних програм факт впливу на неї багатьох чинників, серед яких – якості (ресурси повинні бути максимально якісними, а кінцеве благо приносити максимальну користь для суспільства) та часу (затрати часу на отримання необхідних ресурсів, перетворення їх на кінцевий продукт і доведення його до споживача повинен бути мінімально можливим).

Тоді як більшість форм державного фінансового контролю, серед іншого, спрямована на перевірку чесності і відповідальності керівництва суб'єктів державного сектору економіки, аудит ефективності в тому числі повинен створити доказове підґрунтя для встановлення рівня їх фаховості та компетентності, оскільки ефективність використання коштів та інших ресурсів держави напряму залежить від якості прийнятих ними управлінських рішень.

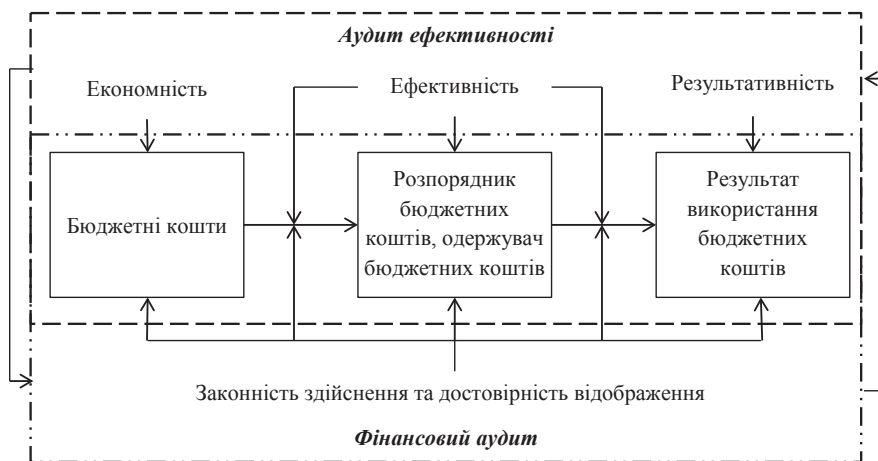


Рис. 2. Модель взаємозв'язку фінансового аудиту та аудиту ефективності використання бюджетних коштів

Джерело: власна розробка

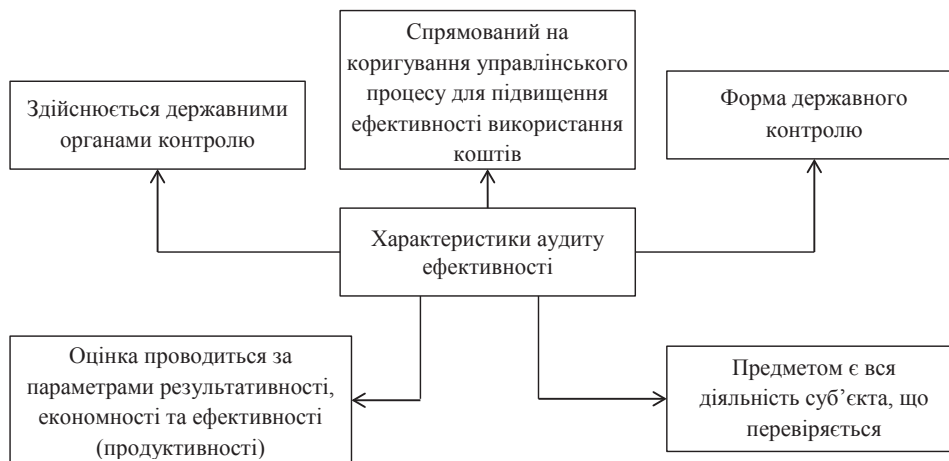


Рис. 3. Характеристики аудиту ефективності використання бюджетних коштів

Джерело: власна розробка

#### Список використаних джерел:

1. Бюджетний кодекс України : Закон України від 08.07.2010 № 2456-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2456-17> (дата звернення: 22.05.2019).
2. Про Рахункову палату : Закон України від 02.07.2015 № 576-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/576-19> (дата звернення: 22.05.2019).
3. Про схвалення Концепції реалізації державної політики у сфері реформування системи державного фінансового контролю до 2020 року : Розпорядження Кабінету Міністрів України від 10.05.2018 № 310-р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/310-2018-%D1%80> (дата звернення: 22.05.2019).
4. Саунин А.Н. О содержании аудита эффективности использования государственных средств как нового типа государственного финансового контроля. *Наука. Инновации. Образование*. 2008. № 4. С. 348–358.
5. Височан О.С., Борис І.Я. Принципи, методи і механізм фінансування бюджетних установ. *Економічний аналіз*. 2015. Т. 19(1). С. 171–177.
6. Филипповская О.В. Анализ организации внешнего и внутреннего контроля качества работы аудиторских организаций и аудиторов. *Аудитор*. 2014. № 1. С. 23–31.
7. Горшенина Д.А. Совершенствование инструментария оценки и контроля эффективности использования бюджетных средств в современных условиях. *Модернизация. Инновации. Развитие*. 2015. Т. 6. № 2. С. 112–115.
8. Саунин А.Н. О понятийном аппарате государственного финансового контроля. *Финансы и кредит*. 2014. № 13(589). С. 2–9.
9. ISSAI 1003 «Глосарій термінів керівництв INTOSAI з фінансового аудиту». URL: <https://www.eurosa.org/handle404?exporturi=/export/sites/eurosa.org/content/documents/others/ISSAI/ISSAI-1003-Ruso.pdf> (дата звернення: 22.05.2019).
10. ISSAI 100 «Основоположні принципи аудиту державного сектору». URL: <https://www.eurosa.org/handle404?exporturi=/export/sites/eurosa.org/content/documents/others/ISSAI/ISSAI-100-ruso.pdf> (дата звернення: 22.05.2019).
11. Молчанова М.Ю. О проблемах аудита эффективности расходования средств муниципальных бюджетов. *Современные наукоемкие технологии*. 2005. № 7. С. 73–76.

12. Хаблюк О.А., Яцишин С.Р. Аудит ефективності в системі державного фінансового контролю, його суть та необхідність упровадження в Україні. *Економіка і суспільство*. 2017. Вип. 10. С. 827–831.
13. Аюбов Н.А. Аудит эффективности планирования и использования государственных средств. *Учет и статистика*. 2008. № 9. С. 124–132.

### АУДИТ ЭФФЕКТИВНОСТИ КАК СРЕДСТВО ПОДТВЕРЖДЕНИЯ РЕЗУЛЬТАТИВНОСТИ, ЭКОНОМНОСТИ И ПРОДУКТИВНОСТИ ИСПОЛЬЗОВАНИЯ БЮДЖЕТНЫХ СРЕДСТВ В ГОСУДАРСТВЕННОМ СЕКТОРЕ ЭКОНОМИКИ УКРАИНЫ

**Аннотация.** В работе проведено исследование теоретических аспектов аудита эффективности использования бюджетных средств в соответствии с критериями результативности, экономичности и производительности. Предложены базовые постулаты государственного контроля над эффективностью реализации бюджетного процесса исходя из нормативного трактовка понятия «принцип эффективности». Исследовано понятие «аудит эффективности» в литературных источниках и согласно классификации INTOSAI. Представлена модель взаимосвязи финансового аудита и аудита эффективности использования бюджетных средств. Приведены характеристики аудита эффективности использования бюджетных средств на основе обобщения литературных источников и нормативной базы. Сделаны выводы о возможности практического использования технологии установления эффективности использования ресурсов по параметрам результативности, эффективности (производительности) и экономности.

**Ключевые слова:** аудит эффективности, бюджетные средства, бюджетная система, бюджетный процесс, результативность, экономичность, производительность.

### PERFORMANCE AUDIT AS A MEANS OF CONFIRMING THE EFFECTIVENESS, ECONOMY, AND EFFICIENCY OF USING PUBLIC FUNDS IN THE PUBLIC SECTOR OF THE UKRAINIAN ECONOMY

**Summary.** The paper studies theoretical aspects of a performance audit of using budget funds according to criteria of effectiveness, economy, and efficiency. It is established that in order to prevent inefficient use of public funds, further modernization of the state financial control with the use of the latest scientific approaches, foreign experience, and already existing practice of inspections is necessary. Understanding the theoretical principles of a performance audit of using budget funds in order to create the basis for the accumulation of knowledge of empirical character determines the relevance of the presented study. It is proved that without the achievement of the result which is planned by the budget institution, it cannot be spoken about the efficiency of the use of budget funds allocated from the state or local budget. Three types of audit used in the practice of organizations and institutions of the public sector of the economy and identified by the International Organisation of Supreme Audit Institutions (INTOSAI) are investigated: financial audit, compliance audit, and performance audit. The basic postulates of state control over the efficiency of budget process implementation are proposed, based on the statutory interpretation of the concept of “efficiency principle”. The concept of “performance audit” in literary sources and according to INTOSAI classification is investigated. The emphasis is made on terminological confusion, which is related to the use of the term “performance” in the wider sense – in the phrase “performance audit” and in the narrower – as a necessary criterion, the observance of which is a mandatory stage of such an audit. The model of the relationship between financial audit and performance audit of using budget funds is presented. The characteristics of the performance audit of using budget funds are indicated on the basis of generalization of literary sources and legislative framework. Conclusions are made on the possibility of practical use of the technology for determining the efficiency of using resources according to the parameters of effectiveness, efficiency (productivity), and economy.

**Key words:** performance audit, public funds, budget system, budget process, effectiveness, economy, efficiency.