

ОЦІНКА ЕФЕКТИВНОСТІ ВИКОРИСТАННЯ БЮДЖЕТНИХ КОШТІВ

та контроль за дотриманням бюджетного законодавства

На сьогодні колізії та прогалини вітчизняного законодавства щодо регулювання процесу організації і здійснення аудиту органами Держаудитслужби не сприяють створенню якісної системи його нормативно-правового та методологічного забезпечення і функціонування. Тому необхідним є усунення прогалин законодавства та його подальший розвиток шляхом стандартизації процедур організації та здійснення аудиту, удосконалення механізму, зокрема методичного інструментарію його проведення, уніфікації термінології аудиту та модернізації з урахуванням європейських стандартів або кращого світового досвіду в цій сфері.

Якість управління державними фінансами та стан фінансово-бюджетної дисципліни на сьогодні є надзвичайно низькими, а політика орієнтування державного фінансового контролю протягом десятків років на усунення порушень та покарання винних осіб не дала належного результату, не сприяючи

підвищенню відповідальності та ефективності управління і використання фінансових ресурсів розпорядниками коштів державного бюджету і місцевих бюджетів та їх одержувачами.

В умовах трансформації бюджетних відносин державний фінансовий контроль є однією з головних функцій держави, за допомогою якої забезпечується процес контролю за законністю та ефективністю формування і використання бюджетних ресурсів та яка має сприяти підвищенню ефективності і результативності управління та використання державних ресурсів, ефективності бюджетної політики.

Слід зазначити, що ефективність бюджетної політики визначається тим, наскільки вона поєднує інтереси суб'єктів бюджетної системи та наскільки контролює цільовий характер руху бюджетних коштів.

Ефективність використання бюджетних коштів є результатом

зусиль з виконання поставлених завдань, але найбільшою мірою вона залежить саме від управління видатками, яке відіграє визначальну роль у бюджетному процесі.

Ефективність стосовно використання бюджетних коштів – це здатність забезпечувати результативність (ефект) процесу бюджетної програми. Тобто ефективність як підсумковий показник розвитку і функціонування системи (бюджетної установи) віддзеркалює взаємообумовленість використання бюджетних коштів, праці й отриманих суспільством корисних результатів у вигляді матеріальних благ і послуг.

Водночас зниження уваги до формування понятійного апарату стало причиною того, що в багатьох документах практично не робиться відмінностей між «ефектом» і «ефективністю». Це викликає неоднозначне розуміння таких документів і, як наслідок, певні труднощі їх практичного застосування.

Якщо «ефект» є абсолютним показником і характеризує результат, то «ефективність» є відносним показником і характеризує процес, в результаті якого був отриманий результат. Різницю між «ефектом» та «ефективністю» наочно ілюструє відмінність «роботи» від «потужності» або «прибутку» від «рентабельності».

Ефективність пов'язана з ефектом через витрати ресурсів, необхідних для здійснення процесу, в результаті якого був отриманий ефект (результат). Цей зв'язок характеризується формулою: $E = P/Z$,

де: E – ефективність заходу;

P – результат (корисний ефект), отриманий в результаті виконання дії (здійснення заходу);

Z – ресурси, що витрачаються для отримання корисного ефекту.

Показники ефективності важливі на стадії проектування бюджету або програми, тобто при виборі, на яку мету і за яких обсягів виділяти бюджетні кошти, а показники ефекту – на стадії виконання і розгляду звіту про виконання бюджету або програми, тобто коли питання про бюджетне фінансування вже вирішено і приймається як факт.

Тому показники ефективності повинні знаходитися в матеріалах, що представляються одночасно з проектом бюджету,

програми або заходу, але в регламентуючих і звітних документах (закони про бюджет і його виконання, ухвали про програми та їх виконання і т.п.) їх можливо вказувати лише як довідкові. Показники ж ефекту (очікуваного результату) в усіх документах, що затверджують або регламентують вже затверджені заходи, повинні бути зазначені як директивні та обов'язкові для виконання і контролю.

Відповідно до Бюджетного кодексу України (ст. 19, 20) оцінка ефективності управління бюджетними коштами здійснюється на всіх стадіях бюджетного процесу.

Зокрема, за бюджетними програмами учасники бюджетного процесу, в межах своїх повноважень, на всіх стадіях бюджетного процесу здійснюють оцінку їх ефективності, що передбачає заходи з моніторингу, аналізу та контролю за цільовим та ефективним використанням бюджетних коштів.

Оцінка ефективності бюджетних програм здійснюється на підставі аналізу результативних показників бюджетних програм, а також іншої інформації, що знаходиться у бюджетних запитах, кошторисах, паспортах бюджетних програм, звітах про виконання кошторисів та звітах про виконання паспортів бюджетних програм.

Організаційно-методологічні засади оцінки ефективності бюджетних програм визначаються Міністерством фінансів України.

Головний розпорядник бюджетних коштів здійснює управління бюджетними коштами у межах встановлених йому бюджетних повноважень та оцінку ефективності бюджетних програм, забезпечуючи ефективне, результативне і цільове використання бюджетних коштів, організацію та координацію роботи розпорядників бюджетних коштів нижчого рівня та одержувачів бюджетних коштів у бюджетному процесі.

Контроль за дотриманням бюджетного законодавства спрямований на забезпечення ефективного і результативного управління бюджетними коштами та здійснюється на всіх стадіях бюджетного процесу його учасниками, забезпечуючи:

- 1) оцінку управління бюджетними коштами;
- 2) правильність ведення бухгалтерського обліку та достовірність фінансової і бюджетної звітності;
- 3) досягнення економії бюджетних коштів, їх цільового використання, ефективності та результативності в діяльності розпорядників бюджетних коштів шляхом прийняття обґрунтованих управлінських рішень;

- 4) проведення аналізу та оцінки стану фінансової і господарської діяльності розпорядників бюджетних коштів;
- 5) запобігання порушенням бюджетного законодавства та забезпечення інтересів держави у процесі управління об'єктами державної власності;
- 6) обґрунтованість планування надходжень і витрат бюджету.

Результати оцінки ефективності бюджетних програм, зокрема висновки органів виконавчої влади, уповноважених на здійснення фінансового контролю за дотриманням бюджетного законодавства, є підставою для прийняття рішень про внесення в установленому порядку змін до бюджетних призначень поточного бюджетного періоду, відповідних пропозицій до проекту бюджету на плановий бюджетний період та до прогнозу бюджету на наступні за плановим два бюджетні періоди, включаючи зупинення реалізації відповідних бюджетних програм.

Також у Бюджетному кодексі України зазначено, що розпорядники бюджетних коштів в особі їх керівників організують внутрішній контроль і внутрішній аудит та забезпечують їх здійснення у своїх закладах й у підвідомчих бюджетних установах.

Статтею 26 Бюджетного кодексу передбачено здійснення контролю за дотриманням бюджетного законодавства, який спрямований на забезпечення його учасниками на всіх стадіях бюджетного процесу ефективного і результативного управління бюджетними коштами та забезпечує:

- 1) оцінку управління бюджетними коштами (включно з проведенням державного фінансового аудиту);
- 2) правильність ведення бухгалтерського обліку та достовірність фінансової і бюджетної звітності;
- 3) досягнення економії бюджетних коштів, їх цільового використання, ефективності та результативності в діяльності розпорядників бюджетних коштів шляхом прийняття обґрунтованих управлінських рішень;
- 4) проведення аналізу та оцінки стану фінансової і господарської діяльності розпорядників бюджетних коштів;
- 5) запобігання порушенням бюджетного законодавства та забезпечення інтересів держави у процесі управління об'єктами державної власності;
- 6) обґрунтованість планування надходжень і витрат бюджету.

Перевірка реалізації програми на предмет її відповідності

формальним вимогам економічності, ефективності та результативності повинна здійснюватися в ході проведення аудиту ефективності, який дозволяє розробникам програми зрозуміти, як вона реально працює, що має вирішальне значення при ухваленні рішень про зміну політики або поліпшення програми. Аудит ефективності дозволяє коректувати програму в процесі її реалізації, ухвалювати раціональніші політичні рішення, найкращим чином розподіляти ресурси і надавати відомості про програму основним зацікавленим сторонам.

Відповідно до стандартів аудиту, прийнятим International Organization of Supreme Audit Institutions (INTOSAI), орган державного фінансового контролю може проводити перевірки ефективності та робити висновки про неефективне витрачання бюджетних ресурсів за наявності законодавчо встановленого права на даний вид перевірок стосовно всіх напрямків діяльності держави.

При цьому, залежно від поставленої мети, аудит ефективності може містити один чи декілька взаємозв'язаних елементів або мати більш спеціалізовану спрямованість в рамках одного елемента – наприклад, перевірку продуктивності використання організацією, що перевіряється, тільки трудових ресурсів.

Аудит ефективності також може містити:

- 1) аудит економічності (англ. economy) адміністративної діяльності по забезпеченню програми відповідно до правильних адміністративних принципів і практик;
- 2) аудит ефективності (англ. efficiency) використання людських, фінансових та інших ресурсів, включно з перевіркою інформаційних систем, систем показників вимірювання діяльності та моніторингу, а також процедур для усунення знайдених невідповідностей і недоліків;

- 3) аудит результативності (англ. effectiveness) діяльності в частині досягнення програмою заданої мети, що перевіряється, а також аудит впливу, тобто порівняння фактичного впливу тієї чи іншої програми або політики із запланованим.

Згідно з Лімською декларацією керівних принципів аудиту (Lima Declaration of Guidelines on Auditing Precepts) аудит є «невід'ємною частиною системи регулювання, метою якої є розкриття відхилень від прийнятих стандартів і порушень

принципів законності, ефективності та економії витрачання матеріальних ресурсів». Стандарти Лімської декларації керівних принципів контролю INTOSAI рекомендують аудит ефективності використовувати паралельно з традиційним контролем цільового використання державних ресурсів, оцінюючи кінцеві результати здійснюваних державою витрат. Аудит ефективності покликаний поліпшити якісні характеристики процесу функціонування державного і муніципального секторів економіки та, як форма фінансового контролю, направлений на створення механізмів оцінки результативності управління фінансовими потоками в економіці суспільного сектору. Отже, основними функціями аудиту ефективності є:

- контрольна (перевірка діяльності контрольованих об'єктів);
- аналітична (пошук і визначення причинно-наслідкових зв'язків роботи органів виконавчої влади та її результатів);
- синтетична (формування, визначення рекомендацій для поліпшення ефективності діяльності об'єкта контролю).

Основною метою аудиту ефективності можна вважати якісне поліпшення самого процесу управління державними ресурсами за рахунок надання повної, достовірної та об'єктивної



інформації про ефективність функціонування організацій, залучених до бюджетного процесу.

До переваг аудиту ефективності належать:

- 1) розширення меж фінансового контролю за межі формальних оцінок розподілу ресурсів для поліпшення економічних об'єктів, їх освоюючих;
- 2) комплексний аналіз причин неефективного використання бюджетних ресурсів у розрізі їх одержувачів;
- 3) створення умов для боротьби з корупцією в органах влади шляхом надання інформації про використання бюджетних ресурсів;
- 4) надання законодавчим органам влади можливості оцінити результативність ухвалення рішень з регулювання бюджетного процесу;
- 5) забезпечення органів виконавчої влади інформацією і рекомендаціями для підвищення ефективності використання ресурсів;
- 6) дія на розробку стратегічних рішень в області фінансової політики.

Важливо не тільки формувати очікувані результати і розробляти програми, направлені на їх досягнення, але й регулярно відстежувати, якою мірою вони фактично досягаються. Крім оцінки мети політики та її практичних результатів, що проводиться, аудит ефективності

також повинен містити й аналіз інформації, на якому ґрунтується ухвалення тих або інших рішень. Отже, мета аудиту ефективності полягає не в обґрунтуванні правильності витрачання бюджетних ресурсів, а в оцінці результативності проведених витрат на основі звітних даних після здійснення фінансування програми. Аудит ефективності дозволяє:

- 1) виявити та усунути недоліки програми (якщо керівники програми своєчасно помітять низький рівень використання програмних ресурсів, це дозволить розподілити фінансові ресурси, виділені для реалізації програми, найбільш продуктивно: переглянути завищені вимоги до участі у програмі; переконатися в тому, що потенційні одержувачі знають про можливість отримання послуг; і т.д.);
- 2) мотивувати персонал (дані про роботу і потреби персоналу, отримані завдяки аудиту ефективності, дозволяють поставити перед персоналом реалістичну мету і розподілити відповідальність за отримані результати);
- 3) визначити найефективніші варіанти використання ресурсів, порівнявши витрачені ресурси (грошові кошти, кадри, устаткування і т.д.) з отриманими продуктами або результатами (кількість клієнтів, які обслуговувалися; довжина

відремонтованих доріг). При цьому можна визначити, що деякі напрямки роботи коштують дуже дорого, але дають мало позитивних результатів, тоді як за іншим напрямком витрачаються набагато менші ресурси, але він користується великим попитом серед адресатів програми);

- 4) покращити довір'я до програми (за наслідками аудиту ефективності зацікавлені особи можуть судити про те, наскільки успішно програма досягає поставленої мети і як витрачаються виділені ресурси. Успіхи в досягненні поставленої мети дозволяють заручитися підтримкою при реалізації планів на майбутнє).

Враховуючи, що метою програмно-цільового методу, відповідно до Бюджетного кодексу України, є досягнення конкретних результатів за рахунок коштів бюджету із застосуванням оцінки ефективності використання бюджетних коштів на всіх стадіях бюджетного процесу, а повнота досягнення таких результатів простежується через ряд результативних показників, та той факт, що процес бюджетування в Україні має бути орієнтований на результат, то й одним із основних завдань контролю за використанням бюджетних коштів повинна стати оцінка показників результативності, досягнутих у процесі виконання бюджетних програм.

Під час проведення аудитів ефективності контроль має бути спрямований не тільки на контроль за цільовим та економічним використанням бюджетних коштів на утримання установи, а, в основному, на контроль за максимальним досягненням результатів при мінімальних витратах бюджетних коштів на виконання бюджетних програм, тобто на контроль за дотриманням принципу ефективності та результативності, відповідно до якого, при складанні та виконанні бюджетів, усі учасники бюджетного процесу мають прагнути досягнення цілей, запланованих на основі національної системи цінностей і завдань інноваційного розвитку економіки, шляхом забезпечення якісного надання послуг, гарантованих державою, при залученні мінімального обсягу бюджетних коштів та досягненні максимального результату при використанні визначеного бюджетом обсягу коштів.

Відповідно до статті 20 Бюджетного кодексу України результативні показники бюджетної програми, які використовуються для оцінки ефективності бюджетної програми, містять кількісні та якісні показники, що визначають результат виконання бюджетної програми, характеризують хід її реалізації, ступінь досягнення поставленої мети та виконання завдань бюджетної програми.

Такі показники мають підтверджуватися офіційною державною статистичною, фінансовою та іншою звітністю, даними бухгалтерського, статистичного та внутрішньогосподарського (управлінського) обліку.

Враховуючи те, що економічна ефективність характеризується порівнянням результатів, отриманих від використання бюджетних коштів з витратами, понесеними на досягнення цих результатів, наказом Міністерства фінансів України від 15.06.2015 № 553 внесено зміни до наказу № 1536 щодо визначення показників ефективності, зокрема: «Показники ефективності характеризують економічність при витрачанні бюджетних коштів, ефективність надання державних послуг, співвідношення між одержаним продуктом і витраченим ресурсом та визначаються як витрати ресурсів на одиницю показника продукту, відношення кількості вироблених товарів (виконаних робіт, наданих послуг) до витраченого обсягу ресурсу».

Водночас, відповідно до Концепції застосування програмно-цільового методу в бюджетному процесі, затвердженої розпорядженням Кабінету Міністрів України від 14.09.2002 № 538-р та вказаних наказів Мінфіну, результативні показники поділяються на показники затрат, продукту, ефективності та якості. Такі показники мають:

- визначатись на підставі фактично досягнутих показників за попередні бюджетні періоди, виходячи із тенденцій розвитку відповідної галузі економіки (сфери діяльності, регіону) та із врахуванням прогнозу її розвитку на перспективу;
- розкривати мету, завдання та напрями використання бюджетних коштів, а також характеризувати динаміку досягнення мети, виконання завдань бюджетної програми та напрямів використання бюджетних коштів;
- узгоджуватись з показниками, визначеними прогнозними та програмними документами економічного та соціального розвитку, державними цільовими програмами;
- об'єктивно та реалістично відображати характерні особливості та специфіку діяльності головного розпорядника, визначати результати його діяльності;
- надавати можливість перевірки достовірності та точності їх розрахунків, співставності за окремі періоди;
- підтверджуватись офіційною державною статистичною, фінансовою та іншою звітністю, даними бухгалтерського, статистичного та внутрішньогосподарського (управлінського) обліку, що є джерелами інформації для визначення результативних показників.

На всіх стадіях бюджетного процесу його учасники в межах своїх повноважень повинні здійснювати оцінку ефективності бюджетних програм, що передбачає заходи з моніторингу, аналізу та контролю за цільовим та ефективним використанням бюджетних коштів.

Оцінка ефективності бюджетних програм здійснюється на підставі аналізу результативних показників бюджетних програм, а також іншої інформації, що знаходиться у бюджетних запитах, кошторисах, паспортах бюджетних програм, звітах про виконання кошторисів та звітах про виконання паспортів бюджетних програм.

Водночас основним під час оцінки ефективності бюджетних програм є аналіз результативних показників.

Організаційно-методологічні засади такої оцінки визначені наказом Міністерства фінансів України від 17.05.2011 № 608 «Про затвердження Методичних рекомендацій щодо здійснення оцінки ефективності бюджетних програм», основними завданнями якої є:

- визначення рівня ефективності та результативності бюджетної програми шляхом встановлення взаємозв'язку між досягнутими результатами та використаним обсягом бюджетних коштів;

- визначення ступеня досягнення запланованої мети, виконання завдань бюджетної програми шляхом аналізу виконання результативних показників;
- виявлення чинників, що перешкоджають виконанню бюджетних програм та досягненню запланованих результативних показників бюджетної програми;
- розробка пропозицій щодо підвищення ефективності використання бюджетних коштів;
- прийняття управлінських рішень, спрямованих на підвищення ефективності використання бюджетних коштів.

Відповідно до цього наказу зазначені Методичні рекомендації можуть використовуватись головними розпорядниками та іншими учасниками бюджетного процесу при здійсненні оцінки ефективності бюджетних програм у межах своїх повноважень та під час проведення оцінки ефективності бюджетних програм розпорядниками бюджетних коштів нижчого рівня.

Результати оцінки ефективності бюджетних програм, зокрема висновки органів виконавчої влади, уповноважених на здійснення фінансового контролю за дотриманням бюджетного законодавства, є підставою для прийняття рішень про внесення в установленому

порядку змін до бюджетних призначень поточного бюджетного періоду, відповідних пропозицій до проекту бюджету на плановий бюджетний період та до прогнозу бюджету на наступні за плановим два бюджетні періоди, включно із зупиненням реалізації відповідних бюджетних програм.

Отже, суть аудиту ефективності полягає не тільки у визначенні ефективності використання державних ресурсів, але і в проведенні аналізу обґрунтованості задач і достатності функцій виконавчого органу влади, в оцінці результативності та економічності виконання функцій, повноти і своєчасності виконання державних функцій, балансу прав і відповідальності з виконання функцій і т.п. Разом з визначенням економічності та результативності використання державних ресурсів аудит ефективності може містити ще й оцінку наслідків діяльності економічного об'єкта, процедуру оцінки ефективності, захист державних активів і дотримання законодавства тощо.

*Ірина Крещенко,
головний державний аудитор
відділу звітності
та аналізу результатів
контрольних заходів
Департаменту стратегічного
планування та звітності
Держаудитслужби України*