

УДК (65.053)

Т.М. Одинцова, канд. экон. наук, доцент
Севастопольский национальный технический университет
Ул. Университетская, 33, г. Севастополь, 99053, Украина
E-mail: odintsova06@mail.ru

ПРОБЛЕМЫ И ПЕРСПЕКТИВЫ РАЗВИТИЯ АУДИТА ЭФФЕКТИВНОСТИ ГОСУДАРСТВЕННЫХ ФИНАНСОВ

Статья посвящена определению сущности и особенностей проведения аудита эффективности государственных финансов, проблемам и перспективам развития данной формы государственного финансового контроля в Украине

Введение. Как известно, правило: чтобы хорошо жить, надо не только много получать, но и эффективно тратить, действует и на государственном уровне. Благополучие общества, особенно в условиях экономического кризиса, во многом зависит от эффективности использования бюджетных средств. Соответственно, все большее значение приобретает государственный финансовый контроль, в том числе такая его форма как аудит.

В 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, полноты его учета и соответствия действующему законодательству и установленным нормативам.

Однако задачи аудита сегодня значительно шире, чем просто проверка достоверности отчетных данных. Аудит решает вопросы оценки и финансово-экономического состояния проверяемого объекта, и оценки качества системы управления им.

Постановка проблемы. Одной из современных и перспективных форм аудита, применяемого в сфере государственных финансов, является аудит эффективности, который постепенно начинает внедряться в практику работы контролирующих органов в Украине. Однако в настоящее время существует ряд проблем нормативно-правового, методологического и организационного характера, препятствующих широкому распространению и развитию этой формы аудита.

Цель статьи. Целью данной статьи является рассмотрение сущности и особенностей проведения аудита эффективности государственных финансов и анализ существующих проблем, затрудняющих его широкое распространение в сфере украинского государственного финансового контроля.

Изложение основного материала. Аудит финансов и бюджета начали широко внедряться в деятельность высших органов финансового контроля после принятия в 1977 г. Лимской декларации руководящих принципов аудита государственных финансов. Ее принципы определяют, что он осуществляется в форме внутреннего финансового аудита и внешнего финансового аудита.

Внутренний финансовый аудит осуществляют органы исполнительной власти в процессе формирования проекта бюджета, исполнения утвержденного бюджета и составления отчета о выполнении бюджета.

Внешний финансовый аудит осуществляет законодательная (представительская) власть и независимый орган государственного финансового контроля (ГФК) специальной конституционной компетенции, который дает возможность определить степень достоверности информации исполнительной власти о выполнении бюджета за отчетный период и включает в себя аудит отчетности, аудит соответствия и аудит эффективности использования государственных средств и государственной собственности.

Поэтому в существующей сегодня практике аудита государственных финансов можно выделить три формы аудита:

- Аудит отчетности - вследствие его осуществления орган ГФК должен дать парламенту и обществу подтверждение того, что исполнительная власть соответствующим образом осуществляет ведение счетов и учет документации при использовании бюджетных средств и дает достоверную финансовую информацию о выполнении бюджета.

- Аудит соответствия - это анализ финансовой деятельности субъекта ведомственной структуры затрат бюджета относительно выполнения бюджетного процесса с целью определения его соответствия требованиям законодательным и других нормативно-правовых актов. Его результатом является ответ на вопрос о законности и целевом использовании бюджетных средств в отчетном году, т.е. соответствие показателей выполненного правительством бюджета показателям закона о бюджете, утвержденного парламентом.

- Аудит эффективности - это оценка эффективности управления финансовыми потоками и государственной собственностью.

Предметом аудита государственных финансов, в т.ч. аудита эффективности является деятельность органов государственной власти и других получателей по использованию государственных средств, нормативно-правовые акты, распорядительные и другие документы, связанные с деятельностью участников бюджетного процесса.

Объектами аудита являются:

- Органы государственной власти, являющиеся распорядителями бюджетных средств.
- Органы, использующие средства государственных целевых фондов валютных и кредитно-финансовых ресурсов или распоряжающиеся государственной собственностью.
- Бюджетные учреждения и организации, получающие бюджетные средства.
- Государственные и казенные предприятия.
- Иные субъекты экономической деятельности, использующие государственные средства, имеющие налоговые, таможенные и иные льготы и преимущества.
- Организации, предприятия и учреждения, а также социальные группы граждан, на деятельности или жизнеобеспечении которых отражаются результаты использования государственных средств.

Объектами проверки при аудите государственных финансов могут выступать:

- деятельность по исполнению государственных функций (на уровне реализации целей социально-экономической политики государства, на уровне реализации задач министерствами, ведомствами и бюджетными учреждениями);
- выполнение бюджетных программ;
- выполнение бюджетов;
- финансово-хозяйственная деятельность.

Они оцениваются на предмет достоверности информации, соответствия нормативно-правовой базе и эффективности.

Как уже отмечалось, новой и перспективной формой аудита в сфере государственных финансов является аудит эффективности.

В мировой практике уже давно используется такая форма государственного финансового контроля, как аудит административной деятельности (аудит соответствия качества израсходованным ресурсам, аудит результативности, аудит эффективности). Европейский союз выдвигает высокие требования к странам-членам союза относительно их работы по оценке эффективности. В ряде стран доля этого вида контроля достигает 50-60 % в совокупном объеме проверок высших органов государственного финансового контроля.

Аудит эффективности стал внедряться в практику деятельности органов финансового контроля развитых стран после принятия на IX Конгрессе Международной организации высших органов финансового контроля (INTOSAI) в 1977 г. Лимской декларации о руководящих принципах финансового контроля, а в последние годы получил высокую оценку и международное признание.

Согласно Глоссария INTOSAI, аудит административной деятельности – это форма контроля, которая изучает процедуры принятия и выполнения управленческих решений с целью достижения результата.

Соответственно, аудит эффективности государственных финансов - это форма государственного финансового контроля, обеспечивающая оценку эффективности деятельности, связанной с формированием и использованием государственных финансовых ресурсов подконтрольных объектов², и разработку предложений по ее повышению.

Такой аудит предусматривает контроль за соблюдением принципов экономичности, продуктивности и результативности во время осуществления финансово-хозяйственной деятельности (применительно к государственным финансам - деятельности по формированию и использованию бюджетных средств).

Экономичность – минимизация стоимости ресурсов, направленных на деятельность, с учетом обеспечения соответствующего результата. В аудите оценивается:

- или достижение распорядителем или получателем бюджетных средств запланированных результатов за счет наименьшего объема бюджетных средств;
- или достижение наилучшего результата за счет использования заданного объема бюджетных средств.

Продуктивность - соотношение между продуктом в виде товаров, услуг и ресурсами, использованными для их производства. В аудите оценивается соотношение между результатами деятельности распорядителя или получателя бюджетных средств и использованными для их получения материальными, финансовыми и трудовыми ресурсами.

Результативность - результат в сравнении с целями, с учетом использованных для его достижения ресурсов. В аудите оценивается степень выполнения поставленных задач и соответствия фактических

² *органов государственной власти и получателей бюджетных средств*

результатов распорядителя или получателя бюджетных средств запланированным результатам соответственно объему выделенных для этого ресурсов.

Важной чертой аудита эффективности является его системность, т.е. охват всех функций финансового контроля - контрольной, аналитической, синтетической.

- При осуществлении контрольной функции аудит эффективности должен создавать элемент ответственности «страха» объектов контроля.

- Аналитическая функция предполагает анализ причинно-следственных связей выявленных проблем и дает элемент «знания» о подконтрольном объекте.

- Синтетическая функция предполагает разработку конкретных предложений по повышению эффективности деятельности подконтрольного объекта и обеспечивает, таким образом, его «созидательность».

Главными характеристиками аудита эффективности, как новой формы государственного финансового контроля являются:

- Комплексная оценка, как эффективности расходов, так и бюджетных решений.
- Выбор критериев оценки исходя из общественной значимости, макроэкономического и социального эффекта, мультипликационных последствий, выгод и эффектов для объекта проверки (например, процент раскрываемости преступлений, степень обеспечения потребности в ортопедических средствах и т.д.).
- Гибкость системы контроля в плане выбора объектов, методов и интерпретации результатов.
- Наличие обширной и разносторонней информационной базы, независимых внешних источников информации, причем составной частью аудита эффективности можно признать аудит качества и достоверности самой информации.

Аудит эффективности существенно отличается от других форм финансового аудита. Это связано с тем, что целью финансового аудита является оценка достоверности бухгалтерского учета и финансовой отчетности, а целью аудита эффективности - оценка уровня экономичности, эффективности и результативности государственных мероприятий, программ и структур.

Основные отличия аудита эффективности от других форм финансового аудита:

- 1) аудит эффективности является более широкой и менее регламентированной процедурой, его сложно формализовать, заранее определить объекты, методы проверки и интерпретацию результатов;
- 2) аудит эффективности использует значительно более широкий спектр методов, которые не являются стандартизированными; его научной базой является не бухгалтерский учет, а экономика, политология, социология;
- 3) информационная база аудита эффективности значительно шире и содержит большое количество неформальной информации, требующей проверки. Поэтому составной частью аудита эффективности должен быть аудит достоверности и качества самой информации;
- 4) критерии оценки при аудите эффективности являются более сложными и субъективными, индивидуальными для каждого аудита, в то время как критерии других форм финансового аудита менее субъективны и более стандартны;
- 5) аудит эффективности в большей степени направлен на поиск путей устранения проблем, нежели на констатацию фактов, т.е. более конструктивен и созидателен;
- 6) аудит эффективности в большей степени направлен на оценку социальных и экономических последствий принятия решений.

Аудит эффективности не предполагает замену собой других форм финансового аудита с его составляющими - аудитом отчетности и соответствия, а должен проводиться вместе с ним. С помощью финансового аудита выясняются причины недостижения результата, связанные с нецелевым, нерациональным расходованием государственных средств, недофинансированием из бюджета и т.д. Тем более это важно для Украины, поскольку в условиях имеющихся серьезных проблем, связанных с расходованием бюджетных средств, управлением государственной собственностью, основное внимание пока еще должно уделяться именно финансовому аудиту, как основе контроля за законным и целевым расходованием средств.

При аудите эффективности зачастую не ставится задача дать общую оценку эффективности работы проверяемого органа государственной власти или получателя государственных средств. Во-первых, практически невозможно найти приемлемый способ такой оценки из-за сложности и разнообразия сфер их деятельности. Во-вторых, оценке подвергаются, как правило, конкретные сферы или аспекты их деятельности в соответствии с поставленными целями.

В Украине, как и за рубежом — в Канаде, Великобритании, в других странах Западной Европы аудит эффективности охватывает только расходную часть бюджета, за эффективным использованием которого внимательно следят налогоплательщики. Однако, существует опыт других стран (например, Российской Федерации), когда в компетенцию высших контрольных органов входят и вопросы контроля формирования доходной части бюджета (в условиях постоянного реформирования налоговой системы

важно проводить аудит ефективності елементів податкової системи в частині впливу конкретних податків, як на формування доходної частини бюджетів, так і з позицій стимулювання економічної зацікавленості платників податків не тільки сплачувати податки, але й розвивати виробництво). Такий досвід був би корисний і для України; тим не менше, сьогодні згідно з нормами Закону України «Про Рахункову палату», мова йде про аудит ефективності саме використання державних коштів.

Існує ряд проблем, що перешкоджають широкому впровадженню аудиту ефективності в діяльність органів фінансового контролю, зокрема:

1. Відсутність узгодженості в діяльності органів державного фінансового контролю.

В даний час в Україні створено і функціонує багато державних органів і служб, що здійснюють фінансовий контроль. До них входять органи Казначейства, контрольно-ревізійні, Міністерство фінансів, податкові і митні, контрольні органи головних розпорядників бюджетних коштів, НБУ і його територіальні органи, Рахункова палата України і Рахункова палата АРК. Однак чітке розмежування завдань і повноважень між ними поки відсутнє. Неясно в питанні взаємодії контролюючих органів, як між собою, так і з інститутом аудиту, що діє поза системою державного фінансового контролю. По суті державний фінансовий контроль являє собою простий набір міністерств, відомств і установ, які виконують незгоджені, розрізнені і неупорядковані контрольні функції. Ці функції, статус і сфери контрольної діяльності визначаються різними законами, указами Президента, постановленнями уряду і іншими нормативно-правовими актами. Зачастую ці нормативні акти не тільки не забезпечують системності ГФК, а, навпаки, призводять до дублювання і паралелізму в його здійсненні. А результат – по образному вираженню В. Симоненка, голови Рахункової палати України: «у семи нянечок – гроші без господаря».

2. Невдосконаленість законодавчої бази в сфері державного фінансового контролю:

2.1 відсутність Закону «Про державний фінансовий контроль», який би розмежував функції, повноваження і порядок взаємодії органів парламентського і урядового фінансового контролю;

2.2 відсутність Закону «Про державний контроль за дотриманням бюджетного законодавства і відповідальності за бюджетні правопорушення», що регулює відносини в сфері державного контролю за дотриманням бюджетного законодавства;

2.3 потреба в новій редакції Закону «Про Рахункову палату», що забезпечує його відповідність Лімської декларації керівних принципів фінансового контролю;

2.4 потреба в внесенні доповнень до Закону України «Про аудиторську діяльність», в відповідності з існуючою редакцією якого проведення аудиту є обов'язковим для господарюючих суб'єктів незалежно від форм власності і виду діяльності, звітність яких виявляється, за винятком установ і організацій, які повністю фінансуються за рахунок коштів державного бюджету і не ведуть підприємницьку діяльність (ст. 10). Тобто для органів державного сектору проведення аудиту не є обов'язковим.

3. Невдосконаленість бюджетного законодавства і бюджетного планування. Сьогодні бюджети всіх рівнів не будуються за програмно-цільовим принципом з визначенням цілей і завдань бюджетотримачів. Більше того, навіть державні і регіональні цільові програми не містять, як правило, кількісних характеристик цілей, яких слід очікувати при їх реалізації. Це ускладнює оцінку ефективності використання бюджетних коштів. Бюджетний кодекс не містить положень, що визначають, що вважати неефективним використанням бюджетних коштів, вказують на протиправність такого використання і не включає його в перелік підстав для застосування відповідних заходів примусу за порушення бюджетного законодавства.

4. Технологічні і організаційні складнощі при здійсненні аудиту ефективності, оскільки це принципово новий підхід до ГФК порівняно з традиційною перевіркою законності і цільового використання бюджетних коштів і державної власності:

4.1 інші цілі контролю і порядок використання його результатів – в даному виді контролю важливо не констатація проблем, а пошук шляхів їх вирішення;

4.2 інші предмети контролю – значно більш широкий круг розглядаваних питань і проблем;

4.3 інша технологія проведення перевірки – при аудиті ефективності використовуються інші методи, критерії оцінки, інформаційна база, процедура формування доказів і висновків;

4.4 інша психологія, яку потрібно прививати працівникам контрольно-рахункових органів;

4.5 інші вимоги до їх професійних знань і компетенцій (при проведенні аудиту ефективності важливо знання не тільки бухгалтерії і фінансів);

4.6 другие принципы формирования команды, формирующей выводы по аудиту - привлечение не только профессиональных ревизоров, но и независимых экспертов и консультантов различных отраслей знаний.

Решение данных вопросов - в первую очередь на уровне нормативно-правового регулирования бюджетного процесса и контрольной деятельности - является важным условием для развития аудита эффективности в Украине.

Не менее важно решение проблем методологического характера, т.к. при проведении аудита эффективности возникает ряд методологических особенностей, связанных со спецификой подобной проверки.

Оценка методов организации работы проверяемых объектов является, как правило, исходным пунктом проведения аудита эффективности. Его суть заключается в том, что проверяющие анализируют системы функционирования и управления (планирования, мониторинга и контроля), действующие в рамках объектов проверки. Этот метод включает проверку документации, бюджетов (смет), финансовых отчетов, планов, руководств по реализации программ, интервью с руководителями и специалистами проверяемого объекта и т.д.

Методы организации работы объекта подвергаются проверке в соответствии с установленными критериями, источниками которых могут быть нормативно-правовые акты, решения вышестоящих органов, внутренние административные распорядительные документы. Если в процессе проверки выявлено, что методы организации работы объекта неадекватны установленным нормам и правилам, это является достаточным доказательством для вывода о неэффективной работе данного объекта и неэффективном использовании им государственных средств.

При проведении проверки также необходимо определить, имеются ли в проверяемой организации системы контроля, обеспечивающие в должной мере достижение запланированных результатов, насколько эффективно и результативно они функционируют.

При оценке результатов работы объекта изучаются итоги и результаты работы, а не применявшиеся для их достижения методы или процессы. Для этого необходимо иметь соответствующие критерии для качественной и количественной оценки полученных результатов. В процессе проверки может проводиться сравнение достигнутых и запланированных результатов, достигнутых и предыдущих результатов, сравнение с эталоном. При этом принимается в расчет объем использованных государственных средств. Если аудиторы установят, что результаты оказались удовлетворительные, то это снижает риск наличия серьезных недостатков в деятельности объекта проверки. Если достигнутые результаты деятельности объекта проверки не являются удовлетворительными, т.е. ниже запланированных или не соответствуют применяемым критериям, проверка должна установить причины такого положения дел.

В ходе аудита эффективности может применяться анализ конкретных ситуаций. При этом акцент делается не на оценке общих результатов работы, а на рассмотрении конкретных ситуаций, которые всесторонне и детально анализируются как в целом, так и по отдельным их аспектам. Выбор ситуаций должен осуществляться с учетом степени их влияния на результаты деятельности объекта проверки и типичности. Если проверки конкретных ситуаций дают противоречивые результаты, или результаты, недостаточные для аргументированных выводов, требуется осуществить их дополнительную выборку для проверки.

При проведении аудита необходимо использовать и анализировать данные, имеющиеся у администрации проверяемого объекта и в других источниках. Использование имеющихся данных иногда называют «вторичным анализом данных», поскольку оно предполагает применение данных, собранных для других целей. Поэтому следует проявлять осторожность в их применении, обязательно оценивая, насколько эти данные являются надежными, достоверными и подходящими для изучения проверяемой проблемы.

Проведение и оценка результатов обследования является одним из важных инструментов сбора фактических данных и формирования аудиторских доказательств. Обследование применяется, например, для получения информации от специалистов министерств и ведомств, участвующих в реализации данной программы, выгодополучателей (т.е. тех, в чьих интересах она проводится) и т.д. Обследование может проводиться непосредственно аудиторами или привлеченными специалистами. При его проведении обязательно определить цели и предполагаемый результат, сделать обоснованную выборку респондентов, определить круг выясняемых вопросов, составить соответствующие анкеты.

В области аудита государственных финансов необходимо наличие специальных стандартов, соответствующих рекомендациям и стандартам аудита INTOSAI, членом которой с 1998 г. является Счетная палата Украины. Таким стандартом в Украине является «Порядок подготовки и проведения проверок и оформления их результатов», утвержденный постановлением Коллегии Счетной палаты от 27.12.04 г. №28-6.

Он устанавливает правила и процедуры проверок Счетной палатой как органа конституционного контроля, внешнего по отношению к действиям правительства, порядка использования средств Государственного бюджета Украины, общегосударственных целевых фондов, валютных и кредитно-финансовых ресурсов, других государственных средств.

В данном стандарте определяются: сущность, виды проверок, проводимых Счетной палатой, их цель, предмет, объекты, субъекты, их права и обязанности, основные этапы проведения проверки.

Целью проверки считается установление состояния дел относительно использования государственных средств и его оценка с точки зрения законности, эффективности и целесообразности, а также оценка состояния внутреннего контроля объекта проверки, и внесение предложений по устранению нарушений действующего законодательства (п. 1.3).

Важной составляющей стандарта является определение критериев оценки деятельности объекта проверки.

Критерии представляют собой обоснованные и выполнимые стандарты качества работы и контроля, на основе которых можно осуществить сравнительный анализ и оценить законность деятельности и эффективность реализации программ, осуществления видов деятельности, экономических операций или выполнения функций объектами проверки, т.е. достигнутых результатов.

Таким образом, стандартом установлены три критерия оценки деятельности объекта проверки - законность (соответствие нормативно-правовой базе), целесообразность (соответствие установленным целям деятельности и статьям бюджетных расходов) и эффективность.

Поскольку оценка законности и целесообразности использования государственных средств имеет четкие нормативные контуры, а оценка эффективности является более субъективным и расплывчатым понятием, то важным положением данного стандарта является определение эффективности как критерия соответствующей оценки (п. 2.3.3).

Эффективность, как экономическая категория, может определяться при помощи таких элементов, как продуктивность, результативность и экономичность, причем оценка может быть сделана на основании как оценки всех элементов в комплексе, так и каждого отдельно, или только одного из них.

Однако в стандарте методика определения критериев эффективности далее не детализируется, хотя именно они являются основанием для выводов по результатам проверки.

Критериями эффективности, кроме тех, которые определены паспортами бюджетных программ, могут быть нормативно установленные и обоснованные внутренними документами объекта стандарты качества работы и контроля, на основании которых можно провести сравнительный анализ и оценить степень реализации задач, функций, отдельных видов деятельности, финансовых операций - т.е. достигнутых результатов.

Критерии должны быть своего рода «нормативной моделью», т.е. показывать, какой результат в проверяемой сфере является свидетельством хорошей эффективности использования государственных средств.

При определении критериев следует учитывать, что эффективность деятельности проверяемого объекта и эффективность использования государственных средств в результате этой деятельности являются близкими, но не равнозначными понятиями, и могут не совпадать.

Поэтому в зависимости от целей проверки возможно применение двух видов критериев эффективности:

- а) критерии, характеризующие прямые результаты деятельности объектов проверки;
- б) критерии, отражающие конечные социальные результаты их деятельности.

При оценке прямых результатов деятельности проверяемых организаций могут использоваться следующие показатели:

- показатели затрат, то есть финансовых, трудовых и материальных ресурсов, использованных для получения конкретных результатов (например, больничное оборудование, лекарства, медицинский персонал);

- показатели непосредственных результатов произведенных затрат (например, количество человек, прошедших диспансеризацию, или детей, прошедших вакцинацию; количество проведенных операций и т.п.).

1. В качестве критериев оценки эффективности прямых результатов деятельности объектов проверки может использоваться соотношение между произведенными затратами ресурсов (в стоимостном выражении) и полученными при этом результатами (объемом выпуска продукции, выполненными работ, оказанными услуг). Так, например, критерием оценки эффективности при строительстве школ и других учебных заведений являются произведенные затраты в расчете на одно «учебное место», а больниц - затраты на одно «койко-место».

Вместе с тем, в некоторых проверяемых сферах для оценки эффективности прямых результатов деятельности объектов проверки могут использоваться другие критерии. В частности, эффективность прямых результатов деятельности правоохранительных органов можно оценить на основе показателя

раскрываемости преступлений, а медицинских учреждений - доли населения, охваченного диспансеризацией, или доли детей, прошедших вакцинацию.

2. Критерии оценки эффективности конечных социальных результатов деятельности характеризуют последствия для общества, какой-либо части населения или определенной группы людей выполнения органами государственной власти, другими проверяемыми организациями возложенных на них функций, реализации программ или решения поставленных задач. Или, иначе говоря, на основе этих критериев должна даваться оценка результатов предоставления бюджетной услуги для ее получателей.

Например, такими критериями оценки эффективности деятельности правоохранительных органов, в частности, является уровень преступности в стране, органов образования - уровень образованности населения, органов здравоохранения - соотношение заболевших и выздоровевших за определенный период, уровень детской смертности и т.п. На основе этих критериев в процессе проверки определяется степень достижения поставленных социальных целей (в процентном или количественном выражении) и, тем самым, даются оценки социальной эффективности деятельности объектов проверки в соответствующей сфере.

Таким образом, при проведении проверок эффективности использования государственных средств органами государственной власти и другими получателями необходимо, в зависимости от поставленных целей, выбирать критерии оценки эффективности как прямых, так и конечных социальных результатов их деятельности.

Выбранные критерии должны соответствовать специфике проверяемой сферы, целям проверки, быть надежными, понятными и достаточными.

Показатели, используемые как критерии в аудите эффективности можно классифицировать на:

- Абсолютные показатели эффективности, т.е. те, которые характеризуют достижение поставленных целей или запланированных результатов в натуральных или стоимостных показателях. Например, объем сокращения расходной части бюджета, численность безработных, количество преступлений, средняя заработная плата, цена потребительской корзины, количество человек, получивших ортопедические приспособления и т.п.

- Качественные показатели эффективности, т.е. те, которые отражают качество работы объекта или системы управления при использовании тех или иных ресурсов. Например, производительность труда, уровень пенсионного обеспечения, уровень обеспеченности жильем, степень загрузки одного «койко-места» в санатории и т.д.

- Относительные показатели - это те, которые показывают «цену» результативности с точки зрения финансовых затрат на единицу продукции или услуг. Например, уровень отчислений в налоговую систему на гривну потраченных средств, объем социальных услуг на гривну вложенных средств, прирост рождаемости, сокращение заболеваемости, безработицы на гривну вложенных средств или наоборот уровень затрат на одного прошедшего диспансеризацию и т.п.

- Динамические показатели, т.е. те, которые показывают динамику как абсолютных, так и относительных показателей во времени. Например, темпы прироста рождаемости, темпы прироста пенсионного обеспечения, темпы роста объемов производства, темпы снижения заболеваемости и т.п.

Интересным методом выработки критериев эффективности, применяемым, в частности, в бюджетном контроле, является методика «затраты-выгоды» (cost benefit analysis). Она предназначена для выявления и измерения выгод от реализации государственных программ и мероприятий с учетом фактора времени. Это дает возможность сравнить сегодняшние затраты бюджетных средств с отдаленными во времени выгодами. Метод предусматривает расчет потенциальных выгод от реализации государственных программ и проектов, ориентированных на перспективу, в денежной форме и их сравнение с сегодняшними затратами. Для этого применяется процедура дисконтирования или приведения будущих денежных потоков к настоящему моменту времени. В качестве ставки дисконта берется уровень отдачи (норма доходности) в частном секторе экономики, который выбирается эталоном эффективности.

При этом рассчитывается показатель настоящей стоимости:

Если будущая стоимость вложенных сегодня средств в сумме PV в будущем при норме доходности i будет равна: $FV = PV \cdot (1+i)^n$, то общий эффект от реализации программы или мероприятия можно оценить по формуле:

$$PV = \frac{CF_1}{(1+i)^1} + \frac{CF_2}{(1+i)^2} + \dots + \frac{CF_n}{(1+i)^n} - INV_0 = \sum_{i=1}^n \frac{CF_i}{(1+i)^i} - INV_0.$$

В США такая процедура используется на уровне федеральных учреждений с 1981 г. с целью экономической оценки эффективности финансовых затрат на государственный контроль за качеством продуктов питания, защиту окружающей среды, мероприятия по технике безопасности и т.д.

Процесс анализа при использовании данного метода включает три последовательных этапа:

- информационный - определение перечня статей затрат и видов потенциальных выгод бюджетной программы;
- оценочный - определение денежной оценки ожидаемых выгод;
- дисконтный — определение будущей чистой выгоды (сумма выгоды минус сумма затрат) в современной ее стоимости.

Полученный показатель и будет являться мерилom эффективности данной программы или мероприятия.

Выводы. Внедрение и развитие аудита эффективности государственных финансов обеспечит качественно новый уровень государственного финансового контроля в Украине. Поэтому важным представляется решение обозначенных в статье проблем нормативно-правового определения статуса этого вида контроля, развития и регламентации его методической и организационной базы.

Поступила в редакцию 12.05.2009 г.