



УДК 657.6:006.32

Підходи до стандартизації аудиту державних фінансів

Любенко Андрій Миколайович,
доцент, кандидат економічних наук,
доцент кафедри обліку і аудиту
Львівського інституту банківської справи
Університету банківської справи Національного банку України (м. Київ);
e-mail: andriy.lyubenko@gmail.com

Анотація. Розкриваються підходи до організації здійснення аудиту ефективності витрачання державних фінансів. За основу взято положення INTOSAI щодо контролю державних фінансів, на основі яких повинні розроблятися вітчизняні стандарти контролю. Обґрунтовано необхідність стандартизації основних етапів проведення фінансового аудиту державних фінансів з урахуванням зарубіжного досвіду.

Вважаємо, що запровадження стандартизації основних етапів здійснення контролю за державними фінансами сприятиме підвищенню ефективності управління державними активами, зокрема підприємствами державного сектору.

Ключові слова: державний фінансовий аудит, аудит ефективності, державний фінансовий контроль, державні / бюджетні кошти, стандартизація контролю.

Формул: 0; рис.: 0; табл.: 2; бібл.: 10.

Standardization of State Finance Audit

Lyubenko Andrii,
Ph. D. in Economics, Docent,
Department of Accounting and Auditing
Lviv Institute of Banking
of the University of Banking of the National Bank of Ukraine (city of Kyiv);
e-mail: andriy.lyubenko@gmail.com

Abstract. The national system of financial control in any country is complex of rules and regulations governing the relationship of the control body and controlled object features are determined by law. Audit Standardst reveal the essence of the system: it determine methods of control actions, based on the principles of justice, fairness and responsibility. It is very important to ensure the proper independence of the legislation to clearly define the relationship between standards developers and their users. Only an open system of standards can show how well built system of state financial control. Standards help to plan and conduct audits, and their usage provides for the professionalism and high quality of control results, sequence in presenting these results to society. At the same time, standards not only set the correct procedure of state financial control and audit, but also strengthen these functions in the system of democratic institutes of state administration.

The author analyzes the development of the state financial control in Ukraine according to the INTOSAI standards. The article presents the necessity to develop and implement the national standards of financial control in accordance with the INTOSAI standards.

Keywords: State financial audit, performance audit, public financial control, state / budget, standardization control.

Formulas: 0; fig.: 0; tabl.: 2; bibl.: 10.

Подходы к стандартизации аудита государственных финансов

Любенко Андрей Николаевич,
доцент, кандидат экономических наук,
доцент кафедры учета и аудита
Львовского института банковского дела
Университета банковского дела Национального банка Украины (г. Киев);
e-mail: andriy.lyubenko@gmail.com

Аннотация. Раскрываются подходы к организации осуществления аудита эффективности расходования государственных финансов. За основу взяты принципы INTOSAI по контролю государственных финансов, на основе которых должны разрабатываться отечественные стандарты контроля. Обоснована необходимость



стандартизації основних етапів проведення фінансового аудиту державних фінансів з урахування зарубіжного досвіду.

Считаємо, що стандартизація основних етапів здійснення контролю за державними фінансами буде сприяти підвищенню ефективності управління державними активами, в тому числі підприємствами державного сектора.

Ключевые слова: державний фінансовий аудит, аудит ефективності, державний фінансовий контроль, державні / бюджетні засоби, стандартизація контролю.

Формул: 0; рис.: 0; табл.: 2; библ.: 10.

Вступ. Аудит державних фінансів як форма державного фінансового контролю здійснюється в Україні від імені зовнішнього і внутрішнього органів контролю починаючи з 2000 року. Нормативна база почала формуватись з 2005-го, коли ця форма була визначена у Бюджетному кодексі України. Тому, зважаючи на достатньо обмежену в часі практику здійснення державного фінансового аудиту, важливим є необхідність формування основних положень здійснення. Ці положення повинні базуватись на стандартах Міжнародної організації вищих контрольних органів INTOSAI та враховувати особливості такого контролю на підприємствах державного сектору України.

Аналіз досліджень і постановка завдання. Вагомий внесок у розвиток нових форм контролю і аудиту в Україні внесли своїми дослідженнями відомі вітчизняні вчені, зокрема І. К. Дрозд, С. В. Бардаш, В. О. Шевчук, В. С. Рудницький, Ф. Ф. Бутинець, М. Т. Білуха.

Водночас питання стандартизації державного фінансового аудиту у вітчизняній економічній літературі не приділяється достатньої уваги.

Метою статті є розроблення організаційно-методичних підходів до здійснення аудиту ефективності витрачання коштів на основі стандартизації. Завдання статті – аналіз досвіду у сфері аудиту ефективності з метою глибшого впровадження у практику діяльності підприємств державного сектору, органів контролю та управління.

Результати дослідження. Метою аудиту ефективності є аналіз використання активів підприємств та установ державного сектору економіки щодо ефективності управління і розроблення пропозицій про більш ефективне управління грошовими та майновими ресурсами.

Зокрема, стандарт ISSAI 40 «Контроль якості вищого органу фінансового контролю» пропонує загальне керівництво системою контролю якості, її організацією, яка стосується всіх аудитів. При проведенні аудиту ефективності повинні вирішуватись такі конкретні питання [1].

1. Аудит ефективності – це процес збирання командою аудиторів великої кількості специфічної аудиторської інформації і здійснення високопрофесійного судження й оцінки щодо відповідних питань. Це має братися до уваги при контролі якості. Доцільність створити робочу атмосферу взаємної довіри і відповідальності, забезпечити підтримку аудиторських груп слід розглядати як частину менеджменту якості. Це може спонукати до застосування відповідних процедур контролю якості, які дозволяють легко керувати і забезпечувати аудиторам їхню відкритість для зворотного зв'язку. Якщо думки між керівниками

і аудиторською групою різняться, повинні вжитися відповідні заходи для забезпечення того, щоб думки аудиторської команди приділилась достатня увага.

2. В аудиті ефективності, навіть якщо звіт складено на основі фактичних даних, добре документованих і точних, результат усе ще може бути недоречним або недостатньо продуктивним, якщо звіт не дає збалансованого й об'єктивного погляду, включає занадто мало відповідних думок або незадовільно вирішує аудиторські завдання. Таким чином, ці міркування повинні бути невід'ємною частиною заходів для забезпечення належної якості.

3. Якщо результат виконання завдання аудиту сильно різниться між аудиторською думкою і думкою відповідальних осіб підконтрольної установи, важливо чітко визначити, чи можна назвати звіт високоякісним у конкретному контексті мети аудиту ефективності. Процедури контролю якості на рівні окремого аудиту не можуть гарантувати високу якість аудиту ефективності, якщо їхні результати не повідомляються вищому керівництву органу контролю. Не менш важливо для аудиторів бути і залишатись компетентними і мотивованими. Тому механізми контролю повинні бути доповнені фаховою підтримкою (наприклад, програмами професійного навчання).

Критерій суттєвості став предметом дослідження сучасних науковців у зв'язку з проведенням незалежного аудиту приватного сектору і застосуванням Міжнародних стандартів аудиту. Оскільки йдеться про стандартизацію державного аудиту, слід скористатись нормами, які до сьогодні не описувались з такої позиції нормативними законодавчими документами. Пункт 33 ISSAI 300 зобов'язує аудиторів розглянути критерій суттєвості на всіх етапах процесу аудиту. Думки щодо критерію суттєвості повинні ґрунтуватись не тільки на фінансовому, а й соціальному і політичному аспектах предмета аудиту [2].

Тема аудиту повинна визначатись величиною проблеми і її наслідками. Вибір теми аудиту вважатиметься суттєвою, якщо тема важлива, а поліпшення чинитимуть значний вплив у суспільстві.

Менш суттєвими будуть ті теми, де діяльність має традиційний рутинний характер, і вплив поганої роботи буде обмежено невеликими можливостями витрачання коштів чи іншим обмеженням.

В аудиті ефективності суттєвість у грошовому вираженні може бути (але не обов'язково) першочерговим завданням. При визначенні суттєвості аудитор повинен уточнити і те, що є соціально або політично важливим, і мати на увазі, що це з часом змінюється, залежить від поглядів відповідальних користувачів і відповідальних сторін. Оскільки предмет аудитів



ефективності може змінюватися в широких межах і критерії часто не встановлено законодавством, у перспективі може варіюватись тематика одного аудиту на користь іншого. Аналізуючи суттєвість при виборі тем аудиту, потрібна ретельна оцінка з боку аудитора. Суттєвість стосується всіх аспектів проведення аудиту, таких як вибір тем, визначення критеріїв, оцінка доказів, документації та управління ризиками, формулювання релевантних ризиків і результативні звіти.

Норми щодо ведення документації у вітчизняних нормативних документах детальніше описують конкретні вимоги щодо оформлення аудиту ефективності, ніж це сформульовано у стандарті ISSAI 300. Пункт 34 стандарту ISSAI 300 дає рекомендації щодо загального підходу до належного документування як процесу аудиту ефективності, так і його результатів [2]. Аудитори повинні задокументувати результати аудиту відповідно до конкретних обставин. Інформація повинна бути достатньо повною і детальною для того, щоб досвідчений аудитор, який не мав ніякого попереднього зв'язку з даним аудитом, згодом міг розібратися у проведеній роботі, яка була зроблена для отримання результатів аудиту, висновків і рекомендації.

Серед таких параметрів, важливих для діяльності організації, можуть розглядатися:

- 1) зміна параметрів попиту на послуги (наприклад, унаслідок змін демографічних і соціальних характеристик попиту);
- 2) зміна обсягів доходів установи;
- 3) зміна нормативно-правової бази;
- 4) інші події, ризики, можливості.

Ця інформація необхідна для аналізу всіх можливих результатів розвитку ситуації і вироблення рекомендацій щодо вжиття заходів, потрібних для уникнення негативних впливів змін зовнішнього і внутрішнього середовища.

Прогнози не можна повністю віднести до категорії інформації, потрібної для контролю ефективності діяльності та використання ресурсів. Ця інформація, перш за все, сприятиме виробленню відповідної політики надання послуг на майбутнє, коригування планів.

До змісту стандарту слід, на нашу думку, включити інформацію щодо особливості організації аудиту ефективності на кожному з трьох етапів.

На *першому етапі* здійснюється попереднє вивчення предмета і об'єктів для визначення цілей конкретного аудиту ефективності, питань перевірки та аналізу, вибору критеріїв і показників оцінки ефективності та способів його проведення, за результатами яких готують програму проведення аудиту ефективності.

На *другому етапі* аудиту ефективності проводять перевірку з визначення ефективності діяльності об'єкта перевірки за критеріями і показниками, встановленими програмою, а також виявлення порушень нормативних правових актів. Завершальним документом цього етапу є акт, у якому відображаються недоліки в роботі об'єкта і ефективність його діяльності.

На *третьому етапі* аудиту ефективності готують звіт, який містить вступ, основну частину, висновки і рекомендації, оформляють інші документи за його результатами (подання, інформаційні листи тощо).

Рекомендований порядок дій у процесі організації та проведення аудиту ефективності доцільно представити окремо, наприклад у додатках до проекту стандарту.

Організація аудиту ефективності за всіма основними параметрами контрольного заходу суттєво відрізняється від інших форм контрольних заходів, які обумовлені складнішою методологією його проведення, починаючи від попереднього вивчення предмета і об'єктів, які перевіряють, до оформлення звіту про результати аудиту ефективності.

Для успішного і якісного проведення аудиту ефективності може створюватися спеціальна експертна рада із залучених незалежних зовнішніх експертів (фахівців) необхідного профілю і співробітників органу контролю.

Незалежних зовнішніх експертів (спеціалістів) можуть залучати для виконання окремих завдань, підготовки аналітичних записок, експертних висновків та оцінок.

Конкретніше у стандарті описують зміст організації проведення аудиту ефективності за кожним з етапів.

Зміст підготовчого етапу доцільно розкрити через мету. Метою підготовчого етапу є визначення цілей, предмета і об'єкта аудиту ефективності, розроблення критеріїв і показників аудиту ефективності, розроблення програми і робочого плану перевірки.

При проведенні кожного конкретного аудиту ефективності проходить *етап попереднього вивчення* його предмета і об'єктів, які перевіряють. Він потрібний для підготовки до проведення перевірки та оцінювання результатів використання державних коштів.

У процесі попереднього вивчення здійснюється збір і проводиться аналіз потрібної інформації, яка стосується предмета аудиту ефективності і діяльності об'єктів, які перевіряють (нормативні правові акти, експертні висновки, відповіді на запити, довідки, статистичні дані, інформаційні матеріали зі ЗМІ та мережі «Інтернет» тощо), виявляють і аналізують наявні ризики неефективного використання державних коштів, проводять консультації з незалежними організаціями і зовнішніми експертами (фахівцями).

Цілі і питання аудиту ефективності залежать від особливостей підконтрольного об'єкта. Для здійснення конкретного аудиту ефективності потрібно обирати, зазвичай, кілька цілей, які визначають межі змісту предмета, сформульованого в його найменуванні. Формулювання цих цілей повинні вказувати, на які основні питання, що стосуються оцінювання ефективності використання державних коштів у рамках аудиту ефективності та діяльності об'єктів, які перевіряють, відповідь його проведення.

Цілі аудиту ефективності визначаються виходячи зі змісту цілей і завдань сфери використання державних коштів або діяльності об'єктів, які перевіряють, а також запланованих результатів їхнього досягнення і виконання.

Цілі аудиту ефективності повинні бути чітко сформульовані і містити сукупне визначення економічності та результативності використання державних кош-



тів або їхнє оцінювання порізно, відповідно до чого формуються відповідні висновки і рекомендації за результатами аудиту ефективності.

Питання аудиту ефективності визначають за кожною метою і повинні їй відповідати. Перелік і зміст питань повинні бути такими, щоб результати їхньої перевірки та аналізу, надані у формі отриманих доказів, забезпечували досягнення поставленої мети аудиту ефективності.

Кількість питань за кожною метою аудиту ефективності має бути порівняно невеликою, але вони повинні бути істотними і важливими для визначення ефективності використання державних коштів у сфері, яку перевіряють.

Показники оцінки ефективності використання державних коштів є якісними і кількісними характеристиками організації, процесів і результатів використання державних коштів та / або діяльності об'єктів перевірки, що показують, якими мають бути організація і процеси, які результати є свідченням ефективного використання державних коштів.

Показники оцінки ефективності обирають для кожної встановленої мети аудиту ефективності. Вони повинні відповідати меті аудиту ефективності і слугувати основою для висновків про ефективність (економічність і результативність) використання державних коштів, які формуються шляхом порівняння фактичних даних про результати використання державних коштів, отриманих у процесі перевірки та аналізу, з установленими показниками.

Вибір показників оцінки ефективності здійснюється у процесі попереднього вивчення предмета аудиту ефективності та діяльності об'єктів, які перевіряють, після визначення його цілей на основі аналізу таких джерел:

- законодавчих та інших нормативних правових актів, а також документів, що стосуються предмета аудиту ефективності або діяльності об'єктів, які перевіряють, і встановлюють правила, вимоги, процедури організації та заплановані показники результатів використання державних коштів;
- державних статистичних даних;
- матеріали попередніх перевірок.

Якість результатів аудиту ефективності значно залежить від точного визначення показників оцінки ефективності, які повинні бути об'єктивними, чіткими, порівнянними, достатніми.

Показники є об'єктивними в тому разі, якщо вони обрані в результаті всебічного аналізу сфери використання державних коштів і діяльності об'єктів перевірки, відображають їхні особливості та відповідають цілям аудиту ефективності.

Чіткість показників полягає в тому, що вони повинні бути сформульованими так, щоб не виникало двозначності і різних інтерпретацій ні з боку перевіряльників, ні з боку майбутніх користувачів звіту про результати даного аудиту ефективності.

Порівнянність показників полягає в тому, щоб вони узгоджувалися з показниками оцінки ефективності, використаними при проведенні аналогічного

аудиту ефективності в даній сфері використання державних коштів чи на подібних об'єктах, а також самі могли застосовуватися при проведенні аналогічного аудиту ефективності.

Показники є достатніми в тому разі, коли на основі їхньої сукупності роблять обґрунтовані висновки про ефективність використання державних коштів відповідно з поставленими цілями аудиту ефективності.

Кількість показників оцінки ефективності в кожному аудиті ефективності може різнитися залежно від особливостей предмета аудиту ефективності та діяльності об'єктів, які перевіряють. Потрібно, щоб склад показників був достатнім для формування обґрунтованих висновків за результатами аудиту ефективності відповідно з поставленими цілями.

У процесі вибору показників доцільно обговорити й узгодити з керівництвом об'єктів перевірки та інших зацікавлених осіб перелік показників, що включаються у програму аудиту ефективності, який буде застосовуватися для оцінювання ефективності використання державних коштів.

У разі відмови керівників об'єктів перевірки та інших зацікавлених осіб узгодити зазначений перелік показників або окремі показники, аудитор вносить питання на розгляд колегії органу контролю.

За результатами попереднього вивчення готують програму аудиту ефективності. У програмі проведення аудиту ефективності вказуються цілі його проведення, підстава, об'єкт і предмет перевірки, терміни проведення і період, що підлягає аудиту, склад виконавців, наводиться перелік встановлених критеріїв і показників оцінки ефективності.

Контрольний етап, під час якого здійснюються всі основні процедури контролю, також доцільно розкривати через формулювання його мети. Метою контрольного етапу є визначення ефективності діяльності об'єкта аудиту ефективності за критеріями і показниками, встановленими програмою.

Фактичні дані та інформацію про результати використання державних коштів збирають за допомогою проведення перевірки діяльності об'єктів аудиту ефективності, а також вивчення документів і матеріалів, що їх стосуються, у тому числі отриманих з інших джерел.

На основі аналізу цих даних формуються докази, які використовуються:

- щоб визначити, чи відповідають результати використання державних коштів та діяльності об'єктів, які перевіряють, установленим критеріям і показникам оцінки ефективності;
- обґрунтувати висновки про виявлені недоліки і зробити висновки за результатами аудиту ефективності;
- виявити можливості для вдосконалення діяльності об'єктів, які перевіряють, і підвищення їхньої ефективності використання державних коштів, а також сформулювати відповідні рекомендації.

До складу доказів також повинні входити фактичні дані та інформація, зібрані у процесі попереднього вивчення предмета аудиту ефективності та об'єктів, які перевіряють, отриманих на етапі проведення перевірки.



Для того, щоб докази, які використовуються для обґрунтування висновків за результатами аудиту ефективності, були переконливими, треба, щоб вони були отримані з різних джерел (фінансової і статистичної звітності, первинних бухгалтерських та інших документів) і представлені в різноманітних формах, сукупність яких включає матеріальні, документальні та аналітичні докази.

Фактичні дані та інформація, отримані за результатами перевірки на об'єктах, відображаються в актах. Інформація, зібрана і складена за результатами аналізу документів і матеріалів, отриманих з інших джерел, фіксується в робочих документах, якими можуть бути відповіді на запити, довідки, зведені й аналітичні таблиці, зведені матеріали за результатами попередніх перевірок, складені за матеріалами статистик і сайтів мережі «Інтернет», інші документи.

Завершальний етап більш традиційний за змістом у контексті вітчизняних підходів (табл. 1). На завершальному етапі готують звіт, який включає опис результатів, висновки і рекомендації [2].

Таблиця 1

Принципи, пов'язані з процесом аудиту згідно зі стандартом ISSAI 300

Параграф стандарту	Етап	Зміст
§ 35, п. 36	Планування	Вибір тем дослідження і аудиту
§ 35, п. 37	Проведення	Збір і аналіз даних та інформації
§ 35, п. 38	Звітність	Складання аудиторського звіту, відповіді на питання аудиту, висновки і рекомендації для користувачів
		Дії, спрямовані на визначення чи розв'язання проблеми підконтрольної установи відповідно до висновків і рекомендацій, підтвердження виправлень недоліків державної установи

Етап планування передбачає вибір теми аудиту ефективності через процес стратегічного планування вищого органу фінансового контролю щодо аналізу потенційних тем і проведення досліджень для виявлення ризиків і проблем суспільства, на які спрямовувались державні кошти.

Визначення того, які перевірки будуть здійснюватися, зазвичай, є частиною процесу стратегічного планування органу контролю.

За потреби аудиторі повинні сприяти цьому процесові у своїх галузях знань. Вони можуть обмінюватися знаннями з попередніх перевірок та інформацією від стратегічного планування. Процес може стосуватися й подальшої роботи аудитора. У цьому процесі аудиторі повинні враховувати, що тема аудиту повинні бути досить значними. Процес відбору теми повинен враховувати максимізований очікуваний вплив аудиту, а також враховувати його можливості (наприклад, людські ресурси і професійні навички).

Формальні методи для підготовки процесу стратегічного планування, такі як аналіз ризиків або проблеми оцінювання, можуть допомогти структурувати процес, але їх потрібно доповнити професійним судженням, щоб уникнути односторонніх оцінок.

Підготовка до аудиту як контрольного заходу, згідно з пунктом 37 ISSAI 300, зобов'язує державних аудиторів планувати аудит так, щоб це сприяло високій якості аудиту [2]. Згідно з Лімською декларацією це означає, що контрольний захід здійснюватиметься в економічний спосіб, ефективно, дієво і своєчасно, відповідно до принципів фахового управління проектами [3].

Методи збору даних і відбору сукупності повинні бути ретельно підібрані. Етап планування повинен також включати аналітичну роботу, спрямовану на формування знань, тестування різних конструкцій аудиту і перевірки того, чи є всі дані, що необхідні для перевірки, а також чи доступні вони для державних аудиторів.

Планування має забезпечити гнучкість, що дозволить аудиторам сформулювати попередні гіпотези і висновки, які можуть виникати уже в процесі аудиту. Методи аудиту повинні бути такими, які ефективніше і дієвіше дозволяють збирати інформацію для аудиту.

Якщо інструкцією або іншим вітчизняним нормативним документом регламентовано перелік методів, які слід використовувати під час контрольного заходу, то стандарт ISSAI 300 пропонує не лише перелік методів аудиту, а й настанови щодо кращого їх вибору. Тому бажано, щоб методи в цьому плані були гнучкими і прагматичними. Процедури аудиту ефективності не слід надмірно стандартизувати, бо це, на думку укладачів стандарту, може перешкодити гнучкості їх застосування, професійному судженню і застосуванню аналітичних навичок, які необхідні аудиту ефективності.

При плануванні аудиторі також повинні оцінювати ризик шахрайства. Якщо це важливо в контексті цілей аудиту, аудиторі повинні мати уявлення про відповідну систему внутрішнього контролю і вивчити, чи є ознаки порушень, що перешкоджають її продуктивності.

Під час третього етапу звітності, схематично відображеного в табл. 2, аудиторі повинні отримати достатні аудиторські докази, щоб встановити результати, досягнення аудиту ефективності відповідно до цілей і завдань аудиту, сформулювати висновки і рекомендації.

Таблиця 2

Зміст третього етапу аудиту ефективності згідно зі стандартом ISSAI 300

Елементи	Пункти стандарту	Зміст
Обґрунтованість результатів	п. 38	Достатність аудиторських доказів. Аудиторське оцінювання доказів на основі професійного судження. Формулювання висновків
Звіт	п. 39	Відображає досягнення мети і завдань аудиту, містить релевантну об'єктивну інформацію, структурований
Конструктивні рекомендації	п. 40	Спрямовані на збільшення вартості установи, обґрунтовані, чіткі, логічні, вмотивовані
Оприлюднення результатів	п. 41	Широке, спрямоване на підвищення довіри до органу контролю
Контроль за виконанням рекомендацій	п. 42	Об'єктивний і незалежний підхід до оцінки виконання рекомендацій



Аудит ефективності включає виконання аналітичних процесів, які розкривають питання аудиту поступово, через взаємовплив, дозволяючи застосовувати широкомасштабні методи. Це може включати не лише застосування середніх і відносних величин, порівняння релевантних даних з різних джерел, а й побудову гіпотез, які перевіряють у процесі аудиту.

Пункт 39 ISSAI 300 визначає тільки специфічні підходи до аудиторського звіту аудиту ефективності, оскільки всі вимоги щодо звітування сформовані в окремих стандартах ISSAI. Аудитори, складаючи аудиторські звіти, повинні прагнути до подання інформації в переконливий, своєчасний, зручний для користувача спосіб. Комплексність подання інформації досягається повнотою інформації, необхідної для вирішення аудиторських завдань і об'єктивних відповідей. Переконливість звіту досягається логічним структуруванням і чітким взаємозв'язком між метою аудиту, критеріями, результатами, висновками і рекомендаціями. Усі відповідні аргументи повинні бути надані.

Підготовку результатів аудиту ефективності варто розпочинати зі всебічного аналізу і порівняння зібраних фактичних даних та інформації (доказів), які зафіксовані у складених у ході перевірки актах і робочих документах, за затвердженими критеріями і показниками оцінки ефективності. За результатами цього порівняння можуть готувати міркування, в яких вказується, якою мірою результати використання державних коштів у сфері, яку перевіряють, або діяльності об'єктів перевірки відповідають критеріям і показникам оцінки ефективності. Якщо результати використання державних коштів відповідають установленим критеріям і показникам, це означає, що державні кошти використовуються досить ефективно. У свою чергу, невідповідність може свідчити про наявність недоліків і потребу поліпшення організації діяльності об'єктів перевірки щодо використання державних коштів. У разі виявлення недоліків у висновок включають конкретні факти, що свідчать про неефективне використання державних коштів у сфері, яку перевіряють, або об'єктами перевірки.

При проведенні порівняльного аналізу слід виходити тільки з отриманих і зібраних фактичних даних, що виступають надійними доказами зроблених висновків. Висновки, які формулюються з кожної цілі аудиту ефективності, повинні:

- а) містити характеристику і значущість виявлених відхилень фактичних результатів використання державних коштів у сфері, яку перевіряють, або діяльності об'єктів перевірки від критеріїв оцінки ефективності, встановлених у програмі аудиту ефективності;
- б) визначати причини (фактори) виявлених недоліків, які призвели до неефективного використання державних коштів, і наслідки, до яких ці недоліки призводять або можуть спричинити;
- в) виходячи з цілей аудиту ефективності містити загальну оцінку ступеня ефективності використання державних коштів.

Якщо у процесі перевірки отримані будь-які фактичні дані або виявлено проблеми, які не можуть бути оцінені з погляду затверджених критеріїв оцінки

ефективності, слід провести додаткове вивчення питання, у процесі якого:

- а) визначити, чи мають ці дані випадковий характер або ж вони свідчать про наявність загальної чи системної проблеми у сфері, яку перевіряють, або діяльності об'єктів перевірки;
- б) оцінити фактичний або можливий вплив даної проблеми на результати використання державних коштів у сфері, яку перевіряють, або в діяльності об'єктів перевірки;
- в) встановити причини наявності такої проблеми з метою підготовки відповідних рекомендацій щодо її розв'язання;
- г) проаналізувати можливості усунення виявленої проблеми самим об'єктом перевірки, оскільки ця проблема може бути результатом дій або подій, які від нього не залежать;
- г) обговорити проблему з експертами і керівництвом об'єкта перевірки;
- д) за потреби зібрати додаткові фактичні матеріали.

На основі аналізу зібраного додаткового матеріалу визначають характер, значущість і причини виявлених проблем, які формулюються за результатами перевірки у висновках.

Підготовка рекомендацій є завершальною процедурою формування результатів аудиту ефективності. У разі, якщо в ході перевірки виявлено недоліки, а зроблені висновки вказують на можливість істотно підвищити якість і результати роботи об'єктів перевірки, потрібно підготувати відповідні рекомендації для вжиття заходів щодо усунення цих недоліків. Ці рекомендації включають до звіту про результати аудиту ефективності.

Якщо результати використання державних коштів у сфері, яку перевіряють, або об'єктами перевірки відповідають установленим критеріям і можуть бути визнані задовільними, це ще не означає, що використані всі наявні можливості для ефективнішого використання державних коштів. Ґрунтуючись на професійному судженні і висновках, зроблених за результатами аудиту ефективності, треба знаходити ці можливості і розробляти відповідні рекомендації щодо вдосконалення діяльності об'єктів перевірки з метою підвищення ефективності використання державних коштів.

Зміст рекомендацій має відповідати поставленим цілям аудиту ефективності й ґрунтуватися на судженні і висновках, зроблених за результатами аудиту ефективності. Рекомендації потрібно формулювати так, щоб вони були:

- а) спрямовані на усунення причин існування виявленого недоліку або проблеми;
- б) звернені на адресу об'єктів перевірки, організацій і посадових осіб, у компетенцію і повноваження яких входить їх виконання;
- в) орієнтовані на вжиття об'єктами контролю конкретних заходів щодо усунення виявлених недоліків;
- г) економічно ефективними (тобто витрати, пов'язані з їхнім виконанням, не повинні перевищувати вигоду);



- г) спрямовані на отримання результатів від їхнього впровадження, які можна оцінити або виміряти;
- д) чіткими і простими за формою.

Висновки. У сучасних умовах аудит діяльності підприємств державного сектору економіки виконує надзвичайно важливу функцію підтримання на належному рівні якості управління державною власністю фінансовими ресурсами. Ураховуючи це, потрібно

поступово формувати інший підхід до здійснення державного контролю, за якого державний аудитор не тільки виявлятиме факти порушень чинного законодавства, а й співпрацюватиме з керівництвом державних установ, допомагатиме налагодити таку систему внутрішнього контролю, яка б унеможливила слабке управління і сприяла зростанню ефективності діяльності підприємств державного сектору економіки України.

Список використаної літератури

1. ISSAI 40 – Quality Control for SAIs. Available at : http://www.issai.org/media/12938/issai_40_e_.pdf.
2. ISSAI 300 Fundamental Principles of Performance Auditing [Electronic resource]. – Available from : <http://www.issai.org/media/69911/issai-300-english.pdf>.
3. Лімська декларація керівних принципів аудиту державних фінансів [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.ac-rada.gov.ua/control/main/uk/publish/article/140217?cat_id=32836.
4. Синявська О. Застосування теорії моделей життєвих циклів при визначенні стилю управління / О. Синявська // Європейські перспективи. – 2012. – № 3, ч. 3. – С. 192.
5. Козырева О. А. Основные аспекты отечественных и зарубежных концепций профессионального развития [Электронный ресурс] / О. А. Козырева. – Режим доступа : http://ifets.ieee.org/russian/depository/v10_i4/html/7.htm.
6. Игумнов О. А. Теоретические аспекты генезиса концепции корпоративной социальной ответственности / О. А. Игумнов // Научные ведомости Белгородского государственного университета. – 2012. – Вып. № 7-1, т. 22. – (Серия : История. Политология. Экономика. Информатика).
7. Постанова Кабінету Міністрів України «Про затвердження порядку проведення органами контролюючої служби державного фінансового аудиту виконання місцевих бюджетів» від 12.05.2007 № 698 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/698-2007>.
8. Державний фінансовий контроль: ревізія та аудит / [П. К. Германчук, І. Б. Стефанік, Н. І. Рубан та ін.]. – К. : НВП «АВТ», 2004. – 424 с.
9. Концепція розвитку державного внутрішнього фінансового контролю на період до 2017 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/1347-2008>.
10. Аудит фінансових результатів : теоретико-методологічний аспект : монографія / І. К. Дрозд, В. М. Іванков, Г. Б. Назарова, Н. С. Шалімова. – К. : Сова, 2013. – 208 с.

References

1. ISSAI 40 – Quality Control for SAIs. Available at : http://www.issai.org/media/12938/issai_40_e_.pdf.
2. ISSAI 300 – Fundamental Principles of Performance Auditing. Available at: <http://www.issai.org/media/69911/issai-300-english.pdf>.
3. The Lima Declaration. (2012). Available at : http://www.issai.org/media/12901/issai_1_e_.pdf.
4. Sinjav's'ka O. Zastosuvannja teorii modelej zhittevih cikliv pri viznachenni stilju upravlinnja. Evropejs'ki perspektivi № 3 ch. 3, 2012 S. 192. (Synyavs'ka O. The application of the model theory of life cycles in determining management style. The European perspective № 3 ch. 3, 2012 p. 192 p.).
5. Kozyreva O. A. Osnovnye aspekty otechestvennyh i zarubezhnyh koncepcij professional'nogo razvitija. Rezhim dostupa http://ifets.ieee.org/russian/depository/v10_i4/html/7.htm. (Kozyreva O. A. The main aspects of domestic and foreign concepts of professional development [Electronic resource]. – Available from http://ifets.ieee.org/russian/depository/v10_i4/html/7.htm).
6. Igumnov O. A. Teoreticheskie aspekty genезиса koncepcii korporativnoj social'noj otvetstvennosti // Nauchnye vedomosti Belgorodskogo gosudarstvennogo universiteta. Serija: Istorija. Politologija. Jekonomika. Informatika Vypusk № 7–1 / tom 22 / 2012. (Igumnov O. A. Theoretical aspects of the genesis of the concept of corporate social responsibility // Issue of Belgorod State University: History. Politology. Economics. Informatics. 7–1 / t 22 / 2012).
7. Postanova Kabinetu Ministriv Ukraїni «Pro zatverdzhennja porjadku provedennja organami kontrol'no-revizijnoi sluzhbi derzhavnogo finansovogo auditu vikonannja miscevih bjudzhetiv» vid 12.05.2007 № 698 [Elektronnij resurs]. – Rezhim dostupu : <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/698-2007>. (The Cabinet of Ministers of Ukraine «On approval of the authorities of control and auditing service of the state financial audit of local budgets» 12.05.2007 № 698 [Electronic resource]. Available at: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/698-2007>).
8. Derzhavnij finansovij kontrol': revizija ta audit / [P. K. Germanchuk, I. B. Stefanyuk, N. I. Ruban ta in.]. – K. : NVP «AVT», 2004. – 424 s. (State financial control: inspection and audit / [P. K. Germanchuk, I. B. Stefanyuk, N. I. Ruban]. – K. : NVP «AVT», 2004. – 424 p.).



9. Konceptija rozvitku derzhavnogo vnutrishnogo finansovogo kontrolju na period do 2017 roku [Elektronnij resurs]. – Rezhim dostupu : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/1347-2008>. (The concept of public internal financial control until 2017 [Electronic resource] Available from – <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/1347-2008>).
10. Audit finansovih rezul'tativ : teoretiko-metodologichnij aspekt : [monografija] / I. K. Drozd. (Audit of financial results: theoretical and methodological aspects : [monograph] / I. K. Drozd, V. M. Ivankov, G. B. Nazarova, N. S. Shalimova. – K.: Sova, 2013. – 208 p.).