

УДК 657

К.С. ПРОЦУН, аспірант, Національний університет Державної податкової служби України

ОЦІНКА ТА АНАЛІЗ ЕФЕКТИВНОСТІ ВИКОРИСТАННЯ ДЕРЖАВНИХ РЕСУРСІВ ЯК ЕЛЕМЕНТИ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО АУДИТУ

Досліджено місце оцінки та аналізу як складових у проведенні державного фінансового аудиту ефективності використання державних ресурсів.

Проблема та її зв'язок з науковими та практичними завданнями. Глибока демократизація розвитку національної економіки, формування нових інститутів управління в умовах ринкового середовища передбачає наукову оцінку передумов, чинників та доцільності цих процесів, необхідності їх становлення та підтримки розвитку. Суттєвих змін зазнала система менеджменту і управління як в цілому, так і за їх функціональними підсистемами. Для таких змін сформувалися об'єктивні передумови та специфіка обраної національної моделі ринкового реформування.

Значні перетворення відбуваються в системі обліку і звітності, змінює свою функцію планування, ревізія, контроль, сформувалися нові інститути менеджменту, як маркетинг, логістика, аудит, контролінг та ін.

Особливої уваги у цьому процесі заслужив інститут аудиторства, який стосовно свого змісту, структури, цільового спрямування, організаційної форми є предметом тривалих теоретичних дискусій, особливої форми суспільного визнання та різноманітністю способів практичної реалізації. Головною причиною цього є, на наш погляд, некоректне тлумачення його функціональної ролі як зі сторони державної системи управління і регулювання аудиторською діяльністю, так і зі сторони замовників аудиторських послуг. Якщо перші намагаються сформувати інститут аудиторства відповідно до цивілізованих форм міжнародної стандартизації, то для других він має чисто прагматичне визнання в сьогочасному вимірі. Як правило, це визнання пов'язане із запобіганням покарань з боку контролюючих органів (ДПА, КРУ та ін.).

Практичне сприйняття чи намагання ігнорувати цей вид аудиту дасть поштовх до нової лавини наукових досліджень, появи нових курсів і навчальних програм, а також до формування нової парадигми державного фінансового контролю, зміни філософії роботи органів економічного контролю в Україні.

Аналіз досліджень та публікацій. Існуючий характер становлення і трансформації інституту аудиторства в Україні приводить до появи його нових форм і видів, однією з яких є державний фінансовий аудит, законодавчо визнаний в Україні на підставі введення змін та доповнення ряду законодавчих актів [1, с. 3-6].

Створення та розвиток державного фінансового аудиту в Україні є предметом дослідження таких вчених, як А.О. Асанов, М.В. Бариніна-Зарікова, О.В. Грибовський, Г.М. Давидов, С.О. Левицька, А.В. Мамишев, Н.І. Рубан, І.Б. Стефанюк [2-5].

Проблеми методології та організації аудиту були висвітлені у працях як вітчизняних учених, так і зарубіжних. Втім, необхідно відзначити, що сучасні умови ставлять нові завдання, вимагають комплексного підходу до розв'язання проблем зовнішнього контролю, пов'язаних зі зміною організаційних і методичних підходів управління державними фінансами в Україні.

Метою дослідження є визначення місця оцінки та аналізу ефективності використання державних ресурсів у складі методологічного забезпечення державного фінансового аудиту та виокремлення на цій основі головних тенденцій їх розвитку.

Викладення матеріалу та результати. Не вдаючись у теоретичні дискусії щодо глибинних перетворень змісту, форм і методів державного контролю при утвердженні концепції аудиторства чи до визнання чергової формальної зміни повноважень і компетентності цього інституту державного управління, відзначимо, що така його трансформація має абсолютно об'єктивні передумови, відповідає вимогам часу як з огляду на цивілізований поступ суспільного розвитку України, так і з причин її входження у світовий економічний простір. Становлення інституту державного фінансового аудиту є ознакою демократизації загальнонаціонального управління, зумовлює активну позицію контрольних органів в економічному зростанні та гарантуванні економічної безпеки країни, досягненні ефективності

використання державного майна та обґрунтованості управлінських рішень щодо раціонального розподілу бюджетних ресурсів тощо.

Виходячи із змістової характеристики аудиторства як виду управлінської діяльності, зауважимо, що його методичну структуру складає аналіз в широкому розумінні слова і, економічний аналіз, зокрема. Саме аналітичні процедури в аудиті дозволяють визначити мотиваційну основу прийнятих чи реалізованих управлінських рішень, обґрунтувати механізми запобігання зловживань, корупції, зловмисних дій у використанні ресурсів, забезпечити консультативну функцію роботи контролера тощо.

Проведений економічний аналіз на основі ідентифікованої інформаційної моделі економічної системи формує наукове забезпечення прийняття і реалізації економічних проектів, дає якісну діагностику стану і перспектив зміни економічної системи будь-якого рівня.

Аналітичні процедури в аудиті визначені Положенням про стандарти аудиту (Statements on Auditing Standards), зокрема SAS № 56, та за кодифікацією стандартів аудиту, яка прийнята Американським інститутом дипломованих громадських бухгалтерів (AICPA).

За визначенням стандарту аналітичні процедури складаються з оцінок фінансової звітності та іншої інформації, які виведені аудитором, враховуючи ймовірні та очікувані співвідношення між фінансовими та не фінансовими даними. Однак, аналітичне оцінювання під час проведення аудиту не варто розглядати як формальну ознаку цієї сфери діяльності, що підвищує її значимість і масштабність роботи. Навпаки, саме аналітичні доведення економічних відносин, в т.ч. і контрольних, відрізняють аудит від простої ревізії чи контролю. Державний фінансовий аудит зможе відбутися лише за тієї умови, коли опиратиметься на аналітичні доведення об'єктивності, реальності, доцільності контрольних дій будь-якого рівня і спрямованості.

За визначенням SAS № 56 процедури аналізу охоплюють різноманітні прийоми від простих зіставлень до складних моделей, які передбачають залучення великої кількості залежностей і даних. Основна передумова процедур аналізу полягає в тому, що визначені показники можна обґрунтовано вважати фактичними (реальними), а також і в тому, що можна чекати їх повторення, якщо немає доведення зворотнього. Цей стандарт передбачає такі аналітичні процедури як:

Розрахунок і аналіз відносних показників, що в практичному аудиті, який розвинувся в Україні, знайшов відображення у розрахунках показників фінансової стійкості, платоспроможності, оборотності активів тощо. Однак, лише декларування відносних показників та їх порівняльні оцінки до теоретичних значень не вичерпує можливостей якісного аналізу фінансового стану господарюючого суб'єкта чи ефективності використання державного майна. За ними можна оцінити тенденції чи закономірності еволюції економічних систем, вивести алгоритм системних змін виробничо-господарської, інвестиційної чи фінансової діяльності, що значно підвищує достовірність аудиторського висновку. В цьому випадку найчастіше можна виявити нестандартні або нелогічні значення показників, які не вписуються в алгоритм інформаційного взаємозв'язку.

Аналіз тенденцій, що передбачає оцінку стратегічної поведінки, яка є наслідком еволюційних змін (здійснених інвестицій чи інше) та результатом реалізації стратегічних планів. Оцінка тенденцій найпрагматичніша у прогнозуванні кризових явищ, визначенні стадій життєвого циклу державних програм фірми чи окремих видів діяльності. Проте цієї сфери аналітичних оцінок у практичному аудиті майже немає. Причина – складний механізм визначення коректних значень динамічного ряду багатьох показників як за обставин зміни методики їх обчислень, так і за значними коливаннями вартісної оцінки. Відомо, що для підвищення точності оцінки тренду динамічного ряду значень показника треба збільшувати цей ряд. Для сучасної економіки України таку еволюцію простежити дуже складно.

Варіантний аналіз найбільш бажаний в умовах ринкового середовища з причини нестабільності на зміни кон'юнктури останньою. Варіантний аналіз найдоцільніший в аудиті за критеріями кінцевої мети господарювання (максимізація чистого прибутку, мінімізація суми бюджетних видатків, мінімальне списання втрат тощо). Доцільно також давати варіантну оцінку за середньостатистичними значеннями показників, за варіантами поведінки конкурентів, за зарубіжними аналогами та ін.

Говорячи про аналітичні процедури в аудиті, варто зауважити, що вони не обмежують і не підміняють зміст комплексного економічного аналізу з його абсолютно іншою цільовою орієнтацією. За міжнародними стандартами аудиту (МНА 12) застосування аналітичних проце-

дур зумовлене взаємозв'язками та взаємообумовленістю показників економічної системи. Аналітичне оцінювання цих зв'язків забезпечує повноту аудиторських свідчень, точність і законність даних, взятих з обліку. Експертні оцінки свідчать, що більше третини аудиторських помилок можуть бути виявлені під час виконання аналітичних процедур.

У державному фінансовому аудиті слід відмітити три основні напрями аналітичних досліджень:

Аналіз нормативно-правової бази регулювання економічних відносин з точки зору повноти, коректності, ефективності впливу на реалізацію бюджетної політики держави, раціональне використання її економічного потенціалу, економічне зростання як господарюючих суб'єктів, так і національної економіки в цілому. Саме досконалість правового забезпечення розвитку національної економіки зменшує можливості формування її тіньового сектору, є активним регулятором ефективності використання державного майна, стимулює розвиток конкуренції та ефективний перелив капіталів. Від якості правового поля залежить справедливість в оподаткуванні будь-якого учасника ринку. В ході державного аудиту слід встановити як позитивні, так і негативні сторони діючого законодавства, різноманітність у тлумаченнях статей за різними правовими актами, можливості уникнення впливу правового поля та загрози бізнесу, які виникають при зміні діючого законодавства. З цієї причини та з причини нестійкого законодавства створюються умови зменшення впливу системи державного регулювання і нівелювання впливу правових норм. Через різне тлумачення одних і тих же статей Законів і інструкцій до них більше третини актів, складених податковими та контрольно-ревізійними комісіями, оскаржується суб'єктами господарювання та державними установами і організаціями. Такі аудиторські процедури дадуть можливість сформувати досконалу нормативно-правову базу бюджетних відносин на всіх ієрархічних рівнях бюджетної системи та діяльності контролюючих органів.

Аналіз доцільності та обґрунтованості бюджетних проектів і програм як стосовно сформованої структури інститутів бюджетного фінансування, так і створення нових, що декларується умовами ринкового середовища, світової економічної інтеграції, гарантіями національної безпеки тощо. Слід мати на увазі, що критерії доцільності багатьох державних видатків втрачають свою значимість з утвердженням ринкових відносин, проте не переглядаються і тим самим створюються передумови для використання державного майна у корпоративних інтересах. До цього спонукає і хронічне недофінансування бюджетних проектів або відсутність гарантії своєчасного і в повному обсязі надходження коштів з бюджетів різного рівня. Аналітичні процедури державного фінансового аудиту спрямовуються на оцінку обґрунтованості функціонування об'єктів бюджетного фінансування у вирішенні, а не декларуванні всього спектру соціально-економічних, політичних та екологічних задач за конкретними критеріями, які розробляються і регламентуються у законодавчому полі. Ці критерії не є стабільними і можуть переглядатися залежно від суттєвості якісних змін у розвитку національної економіки та прогресу у міжнародних відносинах. До кола аналітичних процедур слід також включити питання рейтингової оцінки бюджетних проектів і програм, яка визначається як за принципами максимальної віддачі при лімітованих ресурсних можливостях, так і інтегрованості стратегічного та тактичного поступу суспільного прогресу. Так, лише індикативна діагностика свідчить про значні втрати держави від неефективного використання транспортних магістралей та всієї їх інфраструктури транзитної території України; на державному забезпеченні знаходяться майнові комплекси соціально-економічного та оборонного призначення, третина з яких не дає ніякої віддачі; безпідставно забезпечується бюджетне фінансування у так званих депресивних зонах, статус яких часто обумовлено елементарною безгосподарністю і непрофесійністю державних органів управління.

Головну проблему для аналізу обґрунтованості бюджетного фінансування за кожним об'єктом складає відсутність специфікованої нормативної бази витрат. Порівняння із зарубіжними аналогами не має під собою економічного підґрунтя.

Аналіз наслідків виконання бюджетних програм і проектів та оцінка ефективності використання майна. Методологічне забезпечення проведення аналітичних процедур за цим спрямуванням є достатньо напрацьоване. Проте, в заключеннях про отримані результати слід оцінювати не лише прямий і комплексний результат поточного періоду, а і втрату потенційних можливостей, що визначатиме перспективність подальшої реалізації таких бюджетних про-

грам. Аналіз результатів використання державного майна слід проводити в ув'язці до сформованих центрів відповідальності за наслідки його нецільової та неефективної експлуатації. В переліку аналітичних процедур слід передбачати напрацювання механізмів морального і матеріального стимулювання за досягнуті якісні результати такої діяльності.

Висновки та напрямок подальших досліджень. Якість здійснення аналітичних процедур в аудиті ефективності використання державних ресурсів повною мірою визначається достовірністю інформації про їх стан, підпорядкованість, розподіл за видами діяльності тощо. Як показують експертні оцінки на теперішній час таких точних даних немає. Слід провести суцільну прозору інвентаризацію державних ресурсів, визначити їх наявний стан і перспективу цільового використання, чітко розподілити центри відповідальності відповідно до структури прав власності та прав користування.

Орієнтуючи державний фінансовий аудит на максимальне використання всього комплексу аналітичних процедур можна досягти його утвердження як нового прогресивного виду аудиторської діяльності в цілому.

Список літератури

1. Закон України "Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо запобігання фінансовим правопорушенням, забезпечення ефективного використання бюджетних коштів, державного і комунального майна. - Ж., Фінансовий контроль. - № 1, 2006. - С. 3-6.
2. Давидов Г.М. Теоретичні засади формування системи незалежного фінансового контролю - аудиту в Україні / Г.М. Давидов // Фінанси, облік і аудит: зб. наук, праць; [відп. ред. В.Г. Лінник]. - К. : КНЕУ, 2006.-С. 135-143.
3. Левицька С.О. Аудиторський ризик при проведенні аудиту ефективності / С.О. Левицька // Вісник Київського національно-торговельно-економічного університету. - 2005. - № 2. - С. 79-88.
4. Рубан Н. І. Аудит ефективності: успіхи і недоліки перших кроків / Н.І. Рубан // Фінансовий контроль. - 2004. - № 1 (18). - С. 4-6.
5. Стефанюк І. Б. Для України - над актуально / І.Б. Стефанюк // Фінансовий контроль. - 2004. -№3 (20). - С. 6-9.

Рукопис подано до редакції 16.12.11

УДК 338.47: 339.133

Л.Ф. ЩЕНКО, канд. екон. наук, ДВНЗ "Криворізький національний університет",
Н.П. СПІЛЬНА, Ю.О. ЖАДАНОВА, кандидати екон. наук, доц.
Одеська національна академія зв'язку ім.О.С. Попова

АНАЛІЗ СКЛАДУ ТА ШЛЯХИ ЗНИЖЕННЯ СОБІВАРТОСТІ НА ПРИЛАДОБУДІВНИХ ПІДПРИЄМСТВАХ

У роботі проаналізовано діяльність одеського підприємства ТОВ «Телекарт-прилад» з 2007 по 2011 рр. Проведено калькуляцію собівартості та визначено витрати на 1 грн. товарної продукції на основі чого зроблено математичне моделювання даного показника. У результаті проведених операцій визначено шляхи зниження собівартості продукції на прикладі приладобудівного підприємства.

Проблема та її зв'язок з науковими та практичними завданнями. Найважливішою умовою зростання ефективності промислового виробництва є економія живої і минулої праці при виготовленні продукції, тобто зменшення собівартості, як фундаменту для зниження оптових і роздрібних цін, підвищення конкурентоспроможності продукції, підвищення реальної заробітної платні та життєвого рівня населення.

Галузь зв'язку є однією з провідних галузей економіки. Темпи її розвитку свідчать про економічну ситуацію яка склалася в країні. Основна діяльність галузі - це не тільки надання послуг та оренда каналів зв'язку, третьою складовою є вироблення обладнання для потреб галузі. Про те на більшості підприємств зв'язку, в наш час застосовується зарубіжне обладнання. На противагу зарубіжним аналогам в Україні діє один з провідних вітчизняних постачальників обладнання для галузі зв'язку ТОВ «Телекарт-прилад». На сьогодні для більшості вітчизняних приладобудівних підприємств, виготовлення продукції яких носить енерго-, трудо- емний характер, важливими чинниками впливу на їх функціонування є неоправдана податкова політика, конкуренція, коливання попиту і цін, що в свою чергу впливає на собівартість продукції. Тому тема статті є досить актуальною, враховуючи виняткове значення собівартості промислової