

УДК 657.6:006.32

## АУДИТ ЕФЕКТИВНОСТІ ЯК СКЛАДОВА СИСТЕМИ КОНТРОЛЮ ЗА ДЕРЖАВНИМИ АКТИВАМИ

*А. Любенко, д. е. н., професор*

*Львівський навчально-науковий інститут ДВНЗ «Університет банківської справи», Львівський національний аграрний університет,*

*Ю. Кійко, аспірант*

*Львівський навчально-науковий інститут ДВНЗ «Університет банківської справи»*

© А. Любенко, Ю. Кійко, 2017

**Любенко А., Кійко Ю. Аудит ефективності як складова системи контролю за державними активами**

*Проведено детальний аналіз особливостей державного фінансового контролю та виділено основні етапи його розвитку. Досліджено зміст аудиту ефективності на основі міжнародних стандартів вищих органів фінансового контролю INTOSAI та проаналізовано положення стандарту ISSAI 300 «Основні принципи аудиту ефективності», обґрунтовано важливість та необхідність його імплементації у вітчизняну практику.*

*Виділено основну мету аудиту ефективності та обґрунтовано основні його завдання в межах державного контролю та використання бюджетних коштів установ сектору державного управління з погляду ефективності управління і розроблення механізму оцінювання надання державних послуг населенню. За результатами дослідження обґрунтовано необхідність використання в сучасних умовах аудиту ефективності як форми державного фінансового контролю. Проаналізовано схожість і відмінність аудиту ефективності та інших видів і форм економічного контролю. Виділено три підходи до здійснення аудиту ефективності. Державні підприємства показано як основний пріоритет у реалізації аудитів ефективності в сучасних умовах, передусім зважаючи на розпочату урядом масову приватизацію державної власності.*

*Аудит ефективності визначено як пріоритетну форму контролю державних активів, для успішної реалізації якої необхідно розробити національні стандарти контролю в державному секторі.*

**Ключові слова:** *аудит ефективності, державні активи, міжнародні стандарти контролю.*

**Lyubenko A., Kiyko Y. Performance audit as a component of the state control system**

*This article deals with a detailed analysis of features of state financial control and highlights the main stages of its development. The meaning of performance audit based on international standards of higher education institutions of financial control INTOSAI is investigated and the provisions of the ISSAI 300 standard «Fundamental Principles of Performance Auditing» are analyzed as well as the importance and necessity of its implementation in domestic practice are substantiated.*

*We highlighted the main purpose of the performance audit and substantiated its main tasks in the area of state control and use of budget funds of institutions of public administration in terms of management efficiency and mechanism for evaluating the provision of public services developing. According to research results the necessity of using audit as a form of public financial control in the present time is justified. The similarity and difference among performance audit and other types and forms of economic control is analyzed. Three main approaches to audit realization are identified. Audit is defined as a priority form of control of state assets, for successful implementation of which it is necessary to develop national standards of control in the public sector.*

**Key words:** *audit, state assets, international audit standards.*

*Любенко А., Кийко Ю. Аудит ефективності як складова системи контролю за державними активами*

*Проведен детальний аналіз особливостей державного фінансового контролю і виділені основні етапи його розвитку. Исследовано содержание аудита эффективности на основе международных стандартов высших органов финансового контроля INTOSAI и проанализированы положения стандарта ISSAI 300 «Основные принципы аудита эффективности», обоснована важность, необходимость его имплементации в отечественную практику.*

*Выделены основные цели аудита эффективности, обоснованы основные его задачи в рамках государственного контроля и использования бюджетных средств учреждений сектора государственного управления с точки зрения эффективности управления и разработки механизма оценки предоставления государственных услуг населению. По результатам исследования обоснована необходимость использования в современных условиях аудита эффективности как формы государственного финансового контроля. Проанализированы сходство и различие аудита эффективности, а также других видов и форм экономического контроля. Выделены три подхода к аудиту эффективности. Государственные предприятия показано как основной приоритет в реализации аудитов эффективности в современных условиях, в первую очередь учитывая начатую правительством массовую приватизацию государственной собственности.*

*Аудит эффективности определено в качестве приоритетной формы контроля государственных активов, для успешной реализации которой необходимо разработать национальные стандарты контроля в государственном секторе.*

*Ключевые слова:* аудит эффективности, государственные активы, международные стандарты контроля.

**Постановка проблеми.** Підписання Угоди про асоціацію між Україною та Європейським Союзом у 2014 р. визначило необхідність адаптації контролю в державному секторі економіки до міжнародних стандартів. Зокрема Угода регламентує забезпечення розвитку бюджетної політики і надійних систем внутрішнього контролю та зовнішнього аудиту, що базуються на міжнародних стандартах і відповідають основоположним принципам підзвітності, прозорості, економності, ефективності та результативності. Одним із кроків на шляху реалізації цієї реформи стала Постанова Кабінету Міністрів України № 868 від 28.10.2015 р. «Про утворення Державної аудиторської служби України». Незважаючи на створення нового урядового органу фінансового контролю в країні надалі гострим залишається питання забезпечення дієвого контролю за ефективним використанням державних ресурсів і збереженням майна. Отож, проблемою є недостатність сучасного рівня досконалості методики аудиту ефективності саме як складової системи контролю за державними активами і розподілом та використанням бюджетних коштів.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Проблеми розвитку контролю, а також теоретичні й практичні аспекти методології та організації контрольної діяльності, аудиту ефективності зокрема, висвітлені у працях О. І. Барановського, С. В. Бардаша, В. А. Де-

рія, І. К. Дрозд, З. В. Задорожного, Є. В. Калюги, В. С. Рудницького, Ю. Б. Слободяника, І. Б. Стефанюк, В. О. Шевчука, О. А. Шевчука. Зокрема З. В. Задорожний (2009) та В. С. Рудницький (2015) зробили вагомий внесок у дослідження взаємозв'язку облікових процесів та форм і видів контролю, які слід застосовувати.

На думку Ю. Б. Слободяник (2013), загальна стратегія аудиту є центральним елементом будь-якої перевірки й визначає характер усіх контрольних дій та оцінок, які повинні бути зроблені. Вона також визначає знання, інформацію і дані, аудиторські процедури, необхідні для вивчення й аналізу під час аудиту ефективності у державному секторі.

У свою чергу І. Б. Стефанюк (2011) здійснив аналіз концепцій аудиту ефективності державних фінансів, у межах якого виділив перелік етапів його проведення.

Праці цих учених формують основу розвитку теорії й практики здійснення контролю в державному і приватному секторах. Незважаючи на проведені вітчизняними науковцями дослідження форм і видів контролю в державному секторі, продовжує існувати низка проблем, які впливають на ефективність контрольної діяльності, про що свідчить зростання кількості порушень у фінансово-бюджетній сфері, і адекватну відповідь на які має дати комплексніше проведення поряд з інспектуванням аудитів ефективності.

**Постановка завдання.** Ми ставили завдання дослідити аудит ефективності як форму державного фінансового контролю та необхідність уніфікації контрольних процедур у відповідності з міжнародними стандартами на основі розробки вітчизняних стандартів контролю в державному секторі економіки.

*Методика дослідження та матеріали.* Для дослідження використано низку загальнонаукових та спеціальних методів і прийомів: аналізу і синтезу – для опрацювання інформаційних джерел та оцінки розроблених методик аудиту ефективності; абстрактно-логічний – для теоретичних узагальнень та формування висновків; індукції та дедукції – для формування цілісного розуміння умов функціонування системи контролю за державними активами. Методи порівняння та узагальнення дали змогу проаналізувати і підсумувати визначення поняття аудиту ефективності, запропоновані як вітчизняними, так і зарубіжними науковцями, а це у свою чергу допомогло сформулювати консолідоване визначення цього терміна і визначити його роль у системі контролю за державними активами.

Теоретичною базою для дослідження стали наукові праці і публікації вітчизняних та іноземних учених, законодавчі та нормативні акти, а також статистичні матеріали (статистичні збірники, щорічники), результати власних досліджень.

**Виклад основного матеріалу.** Спроби реформування системи державного фінансового контролю були ще до підписання Угоди про асоціацію (Постанова Кабінету Міністрів України № 765 від 20.07.2011 р. «Про утворення територіальних органів Державної фі-нансової інспекції», Закон України № 5463-VI від 16.10.2012 р. «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні» на основі Закону України №2939-12 від 26.01.1993 р. «Про державну контрольно-ревізійну службу в Україні»). Незабаром, а саме 28 жовтня 2015 року, Кабінет Міністрів України ще раз спробував вдосконалити вітчизняний контроль, прийнявши постанову № 868 «Про утворення Державної аудиторської служби України». Водночас, якщо проаналізувати, то повноваження та організаційно-методичний інструментарій усіх цих органів не зазнали істот-

них змін, що ставить під сумнів доцільність подібних реорганізаційних процесів урядового органу державного фінансового контролю.

Державний фінансовий аудит як форму державного фінансового контролю здійснюють в Україні від імені зовнішнього і внутрішнього органів контролю починаючи з 2000 року. Його нормативну базу почали формувати з 2005 року, коли ця форма була визначена у Бюджетному кодексі України. Зважаючи на досить обмежену у часі практику державного фінансового аудиту (зокрема аудиту ефективності), виникла необхідність сформулювати основні положення його здійснення. Ці положення повинні базуватися на стандартах INTOSAI, що призначені для цієї мети, і враховувати специфіку проведення такого контролю в Україні.

Аудит ефективності в державному секторі традиційно здійснювали за трьома напрямками: ефективності виконання місцевих бюджетів; виконання бюджетних програм; ефективності діяльності суб'єктів господарювання (державних і комунальних підприємств). З огляду на проведену бюджетну децентралізацію, яка передбачала розширення повноважень органів місцевого самоврядування, вважаємо, що централізований фінансовий контроль у формі аудитів ефективності місцевих бюджетів не повинен посилюватися, а навпаки, давати змогу місцевим радам самостійно контролювати виконання місцевих бюджетів, що, зокрема, й передбачає стаття 143 Конституції України.

У свою чергу органи державного фінансового контролю, зокрема Державна аудиторська служба, повинні сприяти створенню й ефективному функціонуванню підрозділів внутрішнього контролю і аудиту органів місцевого самоврядування, надаючи відповідну методичну допомогу. А основним пріоритетом у реалізації аудитів ефективності в сучасних умовах мають стати державні підприємства, передусім зважаючи на розпочату урядом масову приватизацію державної власності.

Метою аудиту ефективності є аналіз використання бюджетних коштів установ сектору державного управління з погляду ефективності управління і розроблення механізму оцінювання надання державних послуг населенню.

Згідно зі стандартом ISSAI 300 «Основні принципи аудиту ефективності» аудит ефективності є формою зовнішнього контролю вищого органу державного фінансового контролю, незалежною, об'єктивною і надійною експертизою уряду щодо діяльності установи відповідно до принципів економії, ефективності її системи управління, операцій, програм, заходів та можливостей для їхнього покращання (INTOSAI, 2013).

Аудит ефективності надає нову інформацію, аналіз і, в разі потреби, рекомендації щодо поліпшення. Новою інформацією згідно зі стандартом ISSAI 300 «Основні принципи аудиту ефективності» є: надання нових аналітичних розумінь (ширший або глибший аналіз, нові перспективи); доступніше подання існуючої інформації для різних зацікавлених сторін; забезпечення незалежного та авторитетного висновку на основі аудиторських доказів; надання рекомендацій, заснованих на аналізі результатів аудиту.

Принцип економії згідно зі стандартом ISSAI 300 «Основні принципи аудиту ефективності» – це зведення до мінімуму витрат на ресурси. Ресурси, які використовують в аудиті ефективності, повинні бути доступні, з відповідною кількістю, якістю та за кращою ціною.

Принцип ефективності згідно зі стандартом ISSAI 300 полягає в отриманні максимальної віддачі від наявних ресурсів, співвідношенні між витраченими ресурсами й отриманою віддачею товарів, робіт, послуг за кількістю, якістю і в потрібний термін.

Принцип результативності стандарт ISSAI 300 трактує як досягнення поставлених цілей і отримання очікуваних результатів у найефективніший спосіб.

Цілі аудиту ефективності, сформульовані п. 12 стандарту ISSAI 300 «Основні принципи аудиту ефективності», визначають аудит як форму контролю, котра повинна конструктивно сприяти економічному, ефективному і результативному управлінню. Це також забезпечує підзвітність і прозорість, тобто аудит ефективності сприяє підвищенню відповідальності. Для цього вивчають рішення законодавчих органів або виконавчої влади і порівнюють з результатом, який отримали платники податків або громадяни у вигляді спожитих послуг, товарів з урахуванням співвідношення ціни і якості. При цьому

наміри та рішення законодавчої влади не ставлять під сумнів, а розглядають будь-які недоліки в законах і правилах або їхній спосіб реалізації, причини, які завадили досягти вказані цілі.

Аналізуючи положення стандарту ISSAI 300 «Основні принципи аудиту ефективності», визначимо ті норми, які доцільно використати під час формування вітчизняного стандарту для виконання аудиту ефективності. Пунктом 20 стандарту ISSAI 300 встановлено, що в рамках аудиту ефективності державний аудитор бере участь у розробці або виборі критеріїв, які стосуються цього процесу. У пункті 27 цього самого стандарту описано, які конкретні вимоги висунуто до аудитора, а саме:

1. Довіра і впевненість в аудиті ефективності. Як і в усіх інших перевірках, користувачі аудиторських звітів прагнуть бути впевненими у достовірності інформації, яку вони використовують для прийняття рішень. Тому чекають достовірних повідомлень, які викладені на основі фактичних даних позицій органу контролю з питання, котре розглядали під час аудиту. Отже, аудитори повинні за будь-яких обставин забезпечити формування висновків, заснованих на достатньо релевантних і ґрунтовних доказах, і активно управляти ризиками невідповідності, які можуть виникати щодо звітів.

2. Рівень забезпечення аудиту ефективності означає, що дані повинні бути представлені у прозорий спосіб. Ступінь економічності, ефективності та результативності може бути переданий у звіті аудиту ефективності по-різному: через загальний погляд на аспекти економічності, ефективності та результативності, де мета аудиту, предмет, докази, отримані та досягнуті висновки дають змогу дійти такого загального висновку; через надання конкретної інформації з цілої низки пунктів, зокрема про цілі аудиту, питання, докази, критерії, які використовували, досягнуті результати і конкретні висновки (Стефанюк І. Б., 2011). Аудиторські звіти мають містити тільки висновки, підкріплені досить вагомими доказами. Рішення, прийняті під час складання збалансованого звіту, покладені в основу висновкам і виробленим рекомендаціям, потребують належного забезпечення і достатньої інформації. Перевірляники повинні спеціально описати, які

саме результати привели до сформульованих висновків і, якщо можливо, скласти один загальний висновок. Це пояснення для користувачів щодо того, які саме критерії були розроблені і використані і чому, а також свідчення того, що всі відповідні погляди були враховані і збалансований звіт може бути представлений.

Під час аудиту ефективності потрібно не тільки виміряти ступінь досягнення поставлених цілей, а й оцінити конкретність обраних механізмів для цього, зовнішні впливи і відповідність обсягу використаних ресурсів кількості та якості наданих державних послуг установами, котрі перевіряють. Отож, аудит ефективності орієнтований на оцінювання економічних і соціальних наслідків прийняття рішень керівництвом установи, котра використовує державні ресурси та майно.

В аудиті ефективності можна виділити два основні напрями: аудит ефективності використання державних ресурсів, об'єктом

якого є вся сфера державних ресурсів, у тому числі майно і бюджет, та аудит ефективності витрачання бюджетних коштів.

Виконання аудиту ефективності стандартом ISSAI 300 «Основні принципи аудиту ефективності» регламентовано відповідно до загальних принципів, кожний з яких детально відображено в цьому документі.

Важливо оцінити з погляду вітчизняної практики і міжнародного підходу відмінності, що визначають напрями імплементації норм здійснення аудиту ефективності у вітчизняні стандарти контролю.

Згідно з пунктом 25 ISSAI 300 аудиторів встановлюють чітко визначені завдання аудиту, які стосуються підтвердження принципів економічності, ефективності і результативності витрачання бюджетних коштів установою, яку перевіряють.

Аудит ефективності, як і всі інші види економічного контролю, складається з планування, організації, звітування та аналізу врахування пропозицій (див. рис.).

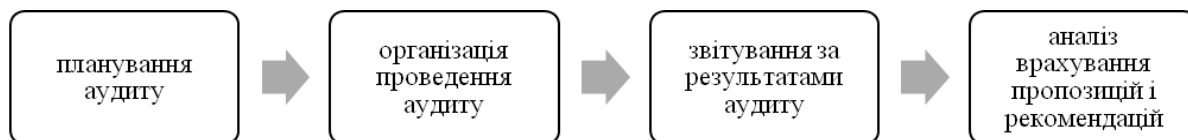


Рис. Етапи проведення аудиту ефективності.\*

\*Джерело: побудовано авторами за (Слободяник, 2013).

Мета аудиту визначає підхід і спосіб взаємодії. Це може бути просто опис ситуації. Проте нормативні й аналітичні аудиторські завдання (тобто пояснення того, чому є відхилення від норм) досить суттєво різняться. Аудитори обов'язково повинні розглянути всі питання, пов'язані з предметом аудиту: які організації та органи беруть участь, для кого подають у звіті остаточні рекомендації.

Більшість завдань аудиту можна оформити як загальні питання, які у свою чергу поділити на уточнені підпункти. Вони повинні бути тематично пов'язані між собою, доповнювати один одного, не дублювати і бути вичерпними у досягненні загальної мети аудиту. Усі терміни виконання завдань належить чітко визначити. Замість єдиної

об'єктивної або загальної цілі аудиторів можуть розробити кілька цілей аудиту, які не потрібно розбивати на підпитання.

Пунктом 26 ISSAI 300 регламентовано обов'язковий вибір державними аудиторів загальної стратегії проблемного або системного підходу або їхні комбінації, щоб забезпечити стійкість і надійність доказової бази аудиту.

Слободяник Ю. Б. (2013) зазначає, що загальна стратегія аудиту є центральним елементом будь-якої перевірки. Це визначає характер усіх контрольних дій та оцінок, які повинні бути зроблені. Вона також визначає знання, інформацію і дані, аудиторські процедури, необхідні для вивчення й аналізу. Загалом можна виділити три підходи до здійснення аудиту ефективності (див. табл.).

Підходи до здійснення аудиту ефективності\*

Підхід 1	Підхід 2	Підхід 3
Системно-орієнтований підхід, в процесі якого розглядають належне функціонування управління системи (наприклад, системи фінансового управління)	Підхід, орієнтований на результат, процедурами якого оцінюють, чи є у мети діяльності установи результат або що саме було досягнуто у зв'язку з витрачанням бюджетних коштів за призначенням або бюджетною програмою	Проблемно-орієнтований підхід, за якого розглядають, перевіряють та аналізують причини, конкретні проблеми або відхилення від критеріїв

\*Джерело: систематизовано авторами за (Стефанюк, 2011).

Усі три підходи можуть здійснюватися «зверху вниз» або «знизу вгору». У першому варіанті аудит зосереджується головню на вимогах, намірах, цілях та очікуваннях законодавчої влади й уряду, у другому – фокусується на проблемах людей і суспільства.

Якщо доцільність і системність як принципи загалом відповідають вітчизняній практиці, то критерії лише частково відображені у вітчизняних положеннях та інструкціях. Аудитори самостійно не виробляли критерії до кожної перевірки, вони зазвичай виявляли відхилення норм від фактів і на цій підставі визначали порушення.

Ефективність діяльності підконтрольного органу, ефективність використання фінансових ресурсів і державної власності створюють узагальнену сукупність показників, що відображають результати діяльності підконтрольного об'єкта або/й використання державних коштів і ресурсів. Ці показники й критерії аудиту ефективності важливо врахувати у відповідному вітчизняному стандарті.

**Висновки та перспективи подальших наукових пошуків**

1. В умовах триваючої кризи контроль за державними фінансами залишається важливою функцією, яка повинна забезпечувати ефективне управління.

2. Зважаючи на досить обмежену у часі практику здійснення державного фінансового аудиту, а особливо аудиту ефективності, виникла необхідність сформулювати основні положення його здійснення. Ці положення повинні базуватися на стандартах INTOSAI, що призначені для цієї мети, і враховувати

специфіку проведення такого контролю в Україні. Отже, подальший розвиток державного фінансового контролю і аудиту ефективності зокрема можливий за умови імплементації загальноприйнятих міжнародних стандартів контролю та етичних принципів.

3. Метою аудиту ефективності є аналіз використання бюджетних коштів установ сектору державного управління з погляду ефективності управління і розроблення механізму оцінювання надання державних послуг населенню. Отже, аудит ефективності орієнтований на оцінювання економічних і соціальних наслідків прийняття рішень керівництвом установи, котра використовує державні ресурси та майно.

4. Органи державного фінансового контролю, зокрема Державна аудиторська служба, повинні сприяти створенню й ефективного функціонування підрозділів внутрішнього контролю і аудиту органів місцевого самоврядування, надаючи відповідну методичну допомогу. А основним пріоритетом у реалізації аудитів ефективності в сучасних умовах мають стати державні підприємства, передусім зважаючи на розпочату урядом масову приватизацію державної власності.

Пріоритетом у діяльності органів зовнішнього і внутрішнього фінансового контролю повинні бути визначені сектори національної безпеки і оборони, діяльність державних і комунальних підприємств, а також посилення контролю за державними закупівлями, які, незважаючи на функціонування публічного порталу Prozorro, містять високі ризики зловживань із бюджетними фінансовими ресурсами.

**СПИСОК ПОСИЛАНЬ**

Задорожний, З. В., 2009. Проблеми законодавчого регулювання бухгалтерського обліку в Україні. *Економічний аналіз: зб. наук. праць каф. екон. аналізу Терноп. нац. екон. ун-ту*, 4, с. 350–353.

Верховна Рада України, 2012. *Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні: Закон України від 16.10.2012 р. №5463-VI*. [online] База даних «Законодавство України». Доступ: <<http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/2939-12>> [Дата звернення 17 жовтня 2017 р.].

Кабінет Міністрів України, 2015. *Про утворення Державної аудиторської служби України: Постанова КМУ від 28.10.2015 р. №868* [online] База даних «Законодавство України». Доступно: <<http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/868-2015-п>> [Дата звернення 17 жовтня 2017 р.].

Кабінет Міністрів України, 2011. *Про утворення територіальних органів Державної - фінансової інспекції: Постанова КМУ від 20.07.2011 р. №765* [online] База даних «Законодавство України» Доступно: <<http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/765-2011-п>> [Дата звернення 17 жовтня 2017 р.].

Рудницький, В. С., Давидюк, Т. В., Деньга, С. М. та ін., 2015. *Управлінські інформаційні системи в обліку, аналізі та аудиті: навчальний посібник*. Київ: УБС НБУ.

Слободяник, Ю. Б., 2013. *Система державного аудиту: монографія*. Суми.

Стефанюк, І. Б., 2011. Аналіз концепцій аудиту ефективності державних фінансів. *Наукові праці НДФІ*, 1, с. 148–154.

*Угода про асоціацію між Україною та Європейським Союзом* [online] Доступно: <[http://www.kmu.gov.ua/control/uk/publish/article?art\\_id=248387631](http://www.kmu.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=248387631)> [Дата звернення 17 жовтня 2017 р.].

INTOSAI, 2013. *ISSAI 300 - Fundamental Principles of Performance Auditing* [online] Available at: <<http://www.issai.org/media/69911/issai-300-english.pdf>> [Accessed 17 October 2017].



JEL Q 320

УДК 659.149.3(100):631.11

**INTERNATIONAL TRANSFER OF TECHNOLOGIES AS A FACTOR OF TECHNICAL UPGRADE AND MODERNIZATION OF AGRICULTURAL ENTERPRISES**

*H. Cherevko, Prof. Dr Sc.  
Lviv National Agrarian University,  
Zheshow University*

© H. Cherevko, 2017

***Черевко Г. Міжнародний трансфер технологій як фактор технічного оновлення і модернізації сільськогосподарських підприємств***

*В умовах розвитку процесів глобалізації та інтернаціоналізації, зокрема у сфері економіки, особливої ваги набуває досягнутий рівень інноваційності підприємств, оскільки від нього залежить можливість виходу останніх на зовнішній ринок та ефективність функціонування на ньому. З огляду на це особливе значення має трансфер технічних і технологічних знань, а також методів і способів їх використання. Фактичний рівень інноваційності українських підприємств, особливо сільськогосподарських, надзвичайно низький. В Україні практично відсутня національна система трансферу технологій. У статті висвітлено основні результати дослідження проблеми технічного оновлення і модернізації сільськогосподарських підприємств на основі міжнародного трансферу технологій як методів підвищення рівня їх інноваційності. Викладено теоретичну суть технологій, їх трансферу, міжнародної форми як*