

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ЖИТОМИРСЬКИЙ ДЕРЖАВНИЙ ТЕХНОЛОГІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ**

АБАСОВ ВІТАЛІЙ АкіМОВИЧ



УДК 657.6:336.148 (043.3)

**АУДИТ ЕФЕКТИВНОСТІ ВИКОРИСТАННЯ РЕСУРСІВ
ПІДПРИЄМСТВА**

Спеціальність 08.00.09 – Бухгалтерський облік, аналіз та аудит
(за видами економічної діяльності)

АВТОРЕФЕРАТ
дисертації на здобуття наукового ступеня
кандидата економічних наук

Житомир – 2018

Дисертацією є рукопис.

Робота виконана в ДВНЗ «Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана» Міністерства освіти і науки України.

Науковий керівник: доктор економічних наук, професор
Кузьмінський Юрій Анатолійович
ДВНЗ «Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана»,
завідувач кафедри бухгалтерського обліку

Офіційні опоненти: доктор економічних наук, доцент
Любенко Андрій Миколайович
Львівський навчально-науковий інститут
ДВНЗ «Університет банківської справи»,
професор кафедри обліку і оподаткування

кандидат економічних наук, доцент
Назаренко Тетяна Петрівна
Житомирський державний технологічний університет,
доцент кафедри обліку і аудиту

Захист відбудеться “19” вересня 2018 р. о 14⁰⁰ годині на засіданні спеціалізованої вченої ради Д 14.052.01 у Житомирському державному технологічному університеті за адресою: 10005, м. Житомир, вул. Чуднівська 103, конференц-зала (2 поверх).

З дисертацією можна ознайомитись у бібліотеці Житомирського державного технологічного університету за адресою: 10005, м. Житомир, вул. Чуднівська 103.

Автореферат розісланий “18” серпня 2018 р.

Учений секретар
спеціалізованої вченої ради,
д. е. н., проф.



О. А. Лаговська

ЗАГАЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА РОБОТИ

Актуальність теми. Механізм державного управління фінансовими ресурсами є складним та має значний ризик неефективного використання ресурсів держави. У таких умовах зростає значення аудиту ефективності використання ресурсів держави підприємствами, організаціями та установами. Сьогодні державний фінансовий аудит спрямований не лише на виявлення фінансових порушень, але й на забезпечення ефективного використання ресурсів. Відповідно до інформації, за результатами діяльності Держаудитслужби, її міжрегіональних територіальних органів та управлінь в областях, у січні-квітні 2018 р. було проведено 555 ревізій та перевірок, 98 державних фінансових аудитів на 486 підприємствах, в установах та організаціях різних форм власності. В результаті чого, виявлено втрату фінансових та матеріальних ресурсів, на загальну суму понад 659,9 млн гривень та – недоотримання доходів 202,1 млн грн.¹.

Аудит ефективності, як різновид державного аудиту, покликаний забезпечувати контроль за розпорядниками і одержувачами бюджетних коштів не лише з точки зору законності, але й визначення досягнення встановлених кінцевих соціально-економічних результатів у економний, продуктивний спосіб. Аудит ефективності за оцінками міжнародних експертів вважається найбільш дієвим інструментом державного аудиту результативності державних витрат. В Україні цей, відносно новий вид контролю, застосовується для оцінки ефективності використання бюджетних коштів і здійснюється в рамках подальшого аудиту. До сьогодні він не отримав вирішального впливу на державне управління, а результати оцінки якості формування та реалізації бюджетних витрат та досягнення встановлених показників – не забезпечують належної і своєчасної корекції дій відповідальних керівників, що перешкоджає досягненню оптимальних соціально-значущих ефектів державних програм та результативної діяльності міністерств, відомств, органів виконавчої влади. В умовах дефіциту бюджетних ресурсів роль аудиту ефективності значно зростає, адже він спрямований на контроль не тільки за фінансовими потоками, а й за економним, продуктивним і результативним використанням коштів державного бюджету. Необхідність подальшого вдосконалення методології та організації аудиту ефективності обумовлює актуальність теми цього дослідження.

Розвиток державного фінансового аудиту, як об'єкту наукових досліджень, в Україні має фрагментарний характер, що обумовлений обмеженістю об'єкту та предмету наукових досліджень, а також визначних мети та завдань. Характеризуючи розвиток теорії та методології розвитку державного фінансового аудиту, варто зазначити, що вагомий внесок в розвиток науки про господарський контроль здійснили вітчизняні вчені в своїх докторських дисертаціях, зокрема: Ю.Б. Слободяник, В.О. Шевчук, І.К. Дрозд, Т.А. Бутинець, Б.Ф. Усач, Є.В. Калюга, А.М. Любенко. Вагоме значення в розвитку процедурної сторони

¹ Про стан фінансово-бюджетної дисципліни при використанні бюджетних коштів, державного і комунального майна: Інформація за результатами діяльності Держаудитслужби, її міжрегіональних територіальних органів та управлінь в областях у січні - квітні 2018 року. URL: <http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/article/139470>

мають праці вчених, які розвивали аудит та аудиторську діяльність: Г.М. Давидов, Н.С. Шалімова, В.П. Бондар, О.Ю. Редько, О.А. Петрик, Н.І. Дорош, В.С. Рудницький, К.С. Сурніна, Н.М. Проскуріна, К.І. Редченко, С.В. Івахненко. Окремі наукові положення, які визначають розвиток організації та методології аудиту ефективності викладені в докторських дисертаціях з проблем внутрішнього аудиту та контролю: М.Д. Корінька, Т.А. Каменської, В.П. Пантелєєва, В.Ф. Максимової, С.М. Петренко. Розвиток організації та методики аудиту ефективності за окремими аспектами та об'єктами містяться в працях вітчизняних (Д.О. Грицишена, В.В. Євдокимова, С.О. Левицької, Т.П. Назаренко) та зарубіжних (А. Аренса, Р. Адамса, Ф. Дефліза, Р. Кьонінга, Дж. Робертсона, Маутца Р.) вчених.

Роботи зазначених авторів містять пропозиції щодо побудови концепцій державного аудиту, вдосконалення методології та організації різновидів та форм державного фінансового контролю. Разом з тим, в дослідженнях, не в повній мірі, розроблена методологічна основа аудиту ефективності з урахуванням інформаційних технологій та ризик-орієнтованого підходу, відсутні обґрунтування вибору найбільш дієвих аудиторських процедур та формування зрозумілої, релевантної звітної інформації за результатами перевірки. Назріла необхідність вдосконалення організації та методологічного забезпечення контрольної діяльності для підвищення її якості, результативності та ефективності при проведенні аудиту ефективності використання ресурсів підприємства.

Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами. Дисертаційна робота виконана відповідно до плану науково-дослідних робіт кафедри бухгалтерського обліку ДВНЗ «Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана» за темою «Удосконалення обліку, аналізу та аудиту в умовах інноваційного розвитку економіки» (державний реєстраційний номер 0113U004263). У межах дослідження дисертантом розроблено пропозиції з удосконалення методики аудиту ефективності використання ресурсів, спрямованих на функціонування ІТ-систем.

Мета і завдання дослідження. Метою дисертаційної роботи є поглиблення теоретичних засад аудиту ефективності використання ресурсів підприємства на основі комплексного вирішення пов'язаних з цим методологічних та організаційних складових на засадах норм Міжнародних стандартів вищих органів державного аудиту (ISSAI).

Відповідно до мети дослідження було поставлено та вирішено основні завдання:

- дослідити еволюцію розвитку аудиту ефективності для визначення його сутності та значення в системі державного аудиту;
- обґрунтувати особливості аудиту ефективності на основі аналізу вимог Міжнародних стандартів вищих органів державного аудиту (ISSAI);
- проаналізувати нормативне забезпечення аудиту ефективності в Україні та сформулювати передумови його поліпшення;

- проаналізувати особливості аудиту ефективності планування з урахуванням зарубіжної практики;
- вивчити зарубіжний та вітчизняний досвід виконання аудитів ефективності та запропонувати рекомендації щодо удосконалення методології аудиту ефективності використання ресурсів підприємств;
- удосконалити інструментарій аудиторських процедур і доказів, поліпшити звітування за результатами аудиту ефективності на засадах стандартизації;
- розвинути положення організації аудиту ефективності використання ресурсів підприємства в умовах інформаційних технологій;
- удосконалити основні параметри звітності та алгоритм оприлюднення результатів аудиту ефективності та реалізації його результатів на засадах ризик-орієнтованого підходу до його виконання.

Об'єктом дослідження є процес аудиту ефективності використання ресурсів підприємства, як різновиду державного аудиту, що спрямований на підвищення результативності та економності їх використання.

Предметом дослідження є сукупність теоретичних, методичних та організаційних засад аудиту ефективності використання ресурсів підприємства.

Методи дослідження. Методологічною основою дослідження є загальнофілософські, загальнонаукові та спеціальні методи пізнання явищ та процесів у системі економічних наук, зокрема аудиту, господарського та внутрішньогосподарського контролю. Вивчення термінологічної бази та еволюції розвитку аудиту ефективності здійснено на основі використання методів групування, теоретичного узагальнення, спостереження, аналогії та абстрагування (*параграф 1.1*). Для формування концептуальних основ розвитку аудиту ефективності за міжнародними стандартами аудиту використано методи узагальнення, аналізу та синтезу, моделювання (*параграф 1.2*). Методи статичного спостереження, групування та абстрагування використовувалися для оцінки сучасного стану аудиту ефективності в Україні та розвитку його нормативно-правового регулювання (*параграф 1.3*). Розробка організаційно-методичних положень аудиту ефективності в контексті планування використання ресурсів (*параграф 2.1*); ефективності використання ресурсів (*параграф 2.2*); формування аудиторських доказів та звітування (*параграф 2.3*) ґрунтуються на використанні наступних методів: порівняння, групування, аналогія, аналіз та синтез, індукція та дедукція, моделювання. Для обґрунтування напрямів удосконалення процесу організації аудиту ефективності та методики в умовах інформаційних систем (*параграф 3.1 та 3.2*) використано методи групування, узагальнення, порівняння, а для реалізації стандартизованого підходу в процесі підготовки висновків (*параграф 3.3*) – групування, абстрагування, моделювання.

Інформаційною базою дослідження є наукові джерела (праці вітчизняних і зарубіжних вчених у галузі теорії, методології і організації державного аудиту), законодавчі і нормативно-правові акти органів державної влади України, Міжнародні стандарти вищих органів державного аудиту (ISSAI), статистичні дані Державної служби статистики України, звіти і методичні

матеріали Рахункової палати та Державної аудиторської служби України, звітність розпорядників бюджетних коштів та підприємств.

Наукова новизна одержаних результатів полягає у вирішенні завдання удосконалення теоретико-методологічних і організаційних засад та практичних рекомендацій щодо розвитку аудиту ефективності використання ресурсів підприємства. Найбільш вагомими науковими результатами дослідження полягають у наступному:

удосконалено:

– методичний інструментарій формування надійної доказової бази аудиту ефективності, яка згенерована у відповідь на цілі і питання аудиту та пов'язана з процесом формування висновків і надання рекомендацій у вигляді «Шаблону генерації результатів аудиту ефективності на основі отриманих аудиторських доказів», що сприятиме підвищенню якості управління процесом підготовки аудиторського звіту;

– методичне забезпечення аудиту ефективності використання ресурсів підприємства на безпеку інформаційних технологій, яке, на відміну від існуючих, передбачає застосування методу низхідної покрокової деталізації, що виконує якісні оцінки ризиків можливих загроз і їх наслідків. Документування результатів аудиту ефективності ІТ систем запропоновано проводити з використанням типових форм «Повідомлення про уразливість інформації і визначення категорії захисту», «Оцінка наслідків і загроз для діяльності», що сприятиме поліпшенню якості доказової бази при формуванні висновків та пропозицій за результатами контрольного заходу;

– методичний підхід до стандартизації взаємодії внутрішніх і зовнішніх державних аудиторів під час аудиту ефективності шляхом розроблених критеріїв оцінки об'єктивності діяльності внутрішнього аудиту та факторів, які враховують вплив ризиків на результати використання роботи внутрішніх аудиторів під час аудиту ефективності, що сприятиме посиленню відповідальності державних аудиторів та результативності їх співпраці;

– стандартизовані положення структури та змістовного наповнення звіту за результатами аудиту ефективності, в якому, на відміну від існуючих підходів подання звітної інформації, запропоновано наводити професійні стандарти, якими б керувались державні аудитори в ході перевірки та виділяти опис невиконання функціональних обов'язків та порушення повноважень керівників підприємства, що перевірялось, в частині посилення їх відповідальності за використання ресурсів підприємства;

– організаційна структура управління процесом аудиту ефективності шляхом надання функціональних повноважень працівникам підрозділів органу державного аудиту на основі стандартизації їх професійної участі в цьому процесі, розроблено організаційні положення для кожної з посад управління процесом аудиту та регламентовано проведення аналітичних процедур документами «Стандарт аналітичних досліджень» та «Положення до професійних стандартів щодо підготовки звітної інформації про результати аналітичних досліджень», що забезпечить контроль якості аудиторської перевірки;

набуло подальшого розвитку:

– визначення поняття аудиту ефективності ресурсів підприємства, яке, на відміну від існуючих тлумачень, пропонується доповнити складовими, що характеризують кінцеві результати такої перевірки та викласти і наступному формулюванні: систематична, цілеспрямована і об'єктивна перевірка діяльності підприємств сектору державного управління, що організована відповідно до норм ISSAI, наслідком якої є оцінка ефективності, економності використання їх ресурсів в процесі виконання повноважень та функцій з наступним інформуванням парламенту щодо висновків та рекомендацій, спрямованих на подальше підвищення відповідальності, відкритості та результативності в роботі підприємств сектору державного управління;

– документальне забезпечення організації роботи з підготовки та оприлюднення звіту аудиту ефективності шляхом застосування розробленого алгоритму дій, відповідно до якого органом державного аудиту дається оцінка результатів роботи з урахуванням цілей, поставлених в рамках даного аудиту ефективності, стосовно оцінки використання ресурсів підприємства та критеріїв якості звіту, підготовки проекту звіту та узгодження змісту звіту аудиту ефективності з підконтрольними підприємствами;

– організаційний інструментарій реалізації керівних принципів аудиту ефективності, принципів прозорості та підзвітності, шляхом його доповнення розробленою стандартизованою формою «Оцінка дотримання керівних принципів державного аудиту» з наступним відображенням у звітності з аудиту ефективності такої інформації, що гарантуватиме збалансованість, надійність і об'єктивність висновків державних аудиторів;

– методичний підхід до визначення стану відповідності чинного законодавства в сфері порядку, вимог виконання аудиту ефективності нормам ISSAI 4-го рівня «Керівні принципи аудиту», який полягає у визначених ключових положеннях в процесі стандартизації аудиту ефективності (з посиланням на пункт відповідного стандарту ISSAI 4-го рівня) в умовах імплементації стандартів ISSAI, що сприятиме підвищенню контролю якості діяльності державних аудиторських органів.

Практичне значення одержаних результатів полягає у пропозиції використання отриманих результатів з метою подальшого розвитку теоретико-методичних засад аудиту ефективності на основі імплементації зарубіжного досвіду, а також – при розробці та вдосконаленні національних стандартів здійснення контрольної діяльності та впровадженню норм стандартів ISSAI.

Практична спрямованість наукових результатів, теоретичних положень та висновків дослідження підтверджується наступними довідками:

– щодо розробки методичного забезпечення організації та проведення аудиту ефективності, окремих форм робочих документів аудитора в процесі взаємодії зовнішніх та внутрішніх аудиторів – в діяльності Державної казначейської служби України (довідка Науково-експертної ради ДКСУ № 07/0216-р від 14 лютого 2016 р.);

– щодо методики аудиту ефективності використання фінансових ресурсів, спрямованих на впровадження інформаційних технологій у практичній діяльності ГО «Асоціація інноваційної та цифрової освіти» (довідка № 17-10 від 26.10.2017 р.);

– щодо рекомендацій з організації контролю якості процесу аудиту ефективності та вжиття заходів за його наслідками щодо підвищення ефективного використання фінансових ресурсів в діяльність ДП «Вуглесинтезгаз України» НАК «Нафтогаз України» (довідка № 11-04/5 від 31.10.2017 р.);

Матеріали дисертаційної роботи використовуються у навчальному процесі Інституту післядипломної освіти Київського національного університету імені Тараса Шевченка при викладанні дисципліни «Правове забезпечення процесу аудиту: національний та зарубіжний досвід» (довідка №234/н31 від 19.06.2017 р.).

Особистий внесок дисертанта. Усі наукові результати, викладені у дисертації, виконані автором самостійно. Опубліковані наукові праці відображають положення та результати, що є наслідком особистих напрацювань здобувача.

Апробація результатів дисертації. Основні положення і результати виконаного наукового дослідження доповідались і були схвалені на 4 вітчизняних і міжнародних наукових, науково-практичних конференціях [8-11].

Публікації. За результатами дослідження опубліковано 11 наукових праць загальним обсягом 4,66 друк. арк. (усі належать особисто автору), з яких: 1 стаття – у науковому періодичному виданні іншої держави загальним обсягом 0,64 друк. арк.; 3 статті – у фахових виданнях України, які входять до міжнародних наукометричних баз загальним обсягом 1,78 друк. арк.; 3 статті – у наукових фахових виданнях України загальним обсягом 1,8 друк. арк.; 4 тези доповідей та матеріалів міжнародних та всеукраїнських наукових та науково-практичних конференцій загальним обсягом 0,44 друк. арк.

Структура і зміст дисертації. Робота складається із вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел та додатків. Основний зміст дисертації становить 174 сторінки друкованого тексту, у тому числі 20 таблиць на 9 сторінках і 8 рисунків на 6 сторінках. Список використаних джерел містить 162 найменування на 15 сторінках. У дисертації вміщено 3 додатки на 11 сторінках.

ОСНОВНИЙ ЗМІСТ РОБОТИ

У вступі дисертаційної роботи розкрито актуальність теми дослідження, сформульовано його мету та завдання, визначено об'єкт та предмет, наукову новизну і практичне значення одержаних результатів дослідження, характер їх апробації.

У розділі 1 «Концепція аудиту ефективності на сучасному етапі розвитку системи фінансового контролю» розкрито теоретико-методологічні засади аудиту ефективності, як різновиду державного аудиту, узагальнено та систематизовано досвід здійснення аудиту ефективності в країнах із розвинутою та трансформаційною економікою на основні засади міжнародних стандартів державного аудиту ISSAI, імплементацію яких розпочато в Україні.

Модернізація державного управління, спрямована на досягнення соціально-економічного розвитку країни, потребує нових форм аудиту. Розвиток аудиту ефективності відповідає запитам суспільства на інформацію щодо ефективності та прозорості використання бюджетних коштів і майна. У дослідженні визначено передумови закономірного виникнення аудиту ефективності та виокремлено фактори, які визначають необхідність продовжувати застосування аудиту ефективності в контексті загального розвитку системи державного фінансового контролю в Україні.

Дослідження сутності ключових понять здійснення аудиту ефективності витрачання бюджетних коштів дозволило обґрунтувати твердження щодо цілей визначення методологічних та організаційних засад його здійснення. Проаналізовано та визначено місце аудиту ефективності використання державних коштів в єдиній термінологічній системі державного аудиту.

Концепція економічного наповнення стосовно складових державного фінансового контролю визначає двоїсту сутність аудиту ефективності як різновиду контролю. Спершу, за суттю, – це контрольні заходи, що дозволяють оцінити результативність, дієвість та економічність використання об'єктом аудиту державних коштів і управління державної власністю. Також під час перевірки встановлюється виконання розпорядником бюджетних коштів, що перевіряється, законів та інших нормативних правових актів, інструкцій і правил, що визначають порядок витрачання державних коштів, виявляються порушення і відхилення у їх діяльності (рис. 1).

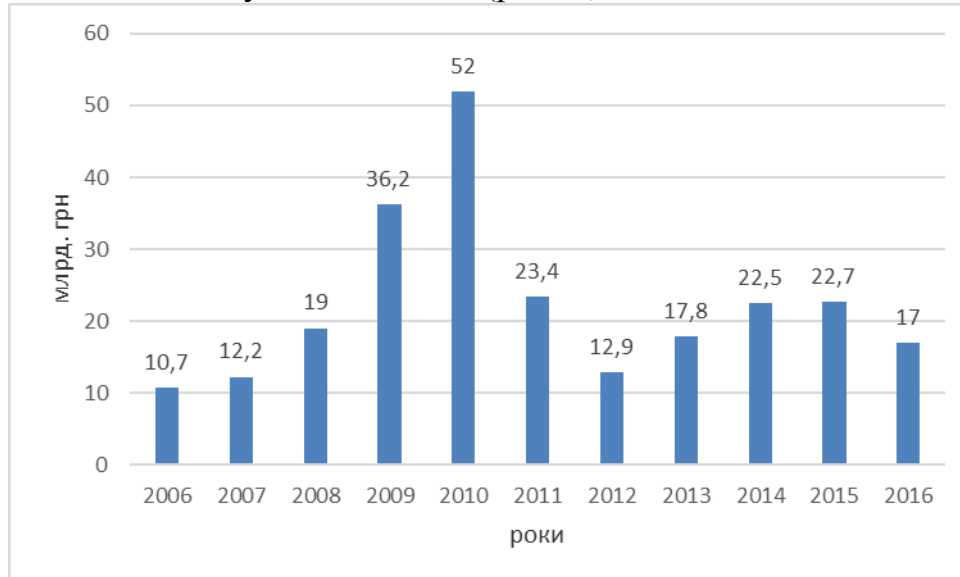


Рис. 1. Динаміка, виявлених Рахунковою палатою, порушень бюджетного законодавства та неефективного використання бюджетних коштів, порушень та недоліків адміністрування доходів державного бюджету

За наслідками аудиту ефективності формуються висновки про те, чи витрачалися кошти з належною економією, раціональністю та ефективністю, на цілі, передбачені відповідним рішеннями про бюджет, чи дотримувалися заходи щодо забезпечення збереження державного майна. Висновки супроводжуються розрахунками або оцінками експертів щодо наслідків такого відхилення.

Із вищезначеного випливає, що аудит ефективності за змістом значно перевищує свої потенційні можливості в якості методу контролю, оскільки він є самодостатньою складовою діяльності контрольної установи і в ході такого контрольного заходу здійснюється оцінка ефективності використання державних фінансових ресурсів і майна, контроль за законністю і цільовим їх призначенням, що в сукупності характеризується як окремий вид державного аудиту.

Виходячи з подвійної природи аудиту ефективності, запропоновано наступне визначення: систематична, цілеспрямована і об'єктивна перевірка діяльності підприємств сектору державного управління, що організована відповідно до норм ISSAI, наслідком якої є оцінка ефективності, економності використання їх ресурсів в процесі виконання повноважень та функцій з наступним інформуванням парламенту щодо висновків та рекомендацій, спрямованих на подальше підвищення відповідальності, відкритості та результативності в роботі підприємств сектору державного управління.

Аналіз нормативної бази та практики аудиту ефективності Рахункової палати дозволив виокремити основні напрямки його виконання спільно з критеріями досягнення результату шляхом аналізу співвідношення результатів аудиту ефективності за напрямками його здійснення (табл. 1).

Таблиця 1

Співвідношення результату аудиту ефективності
за напрямками його здійснення

<i>Напрямок аудиту ефективності</i>	<i>Критерій досягнення результату</i>
Ефективність виконання державних функцій розпорядником бюджетних коштів	критерій - повнота і результативність виконання державних функцій і стан сфери його відповідальності
Виконання державних замовлень (послуг) тієї чи іншої установи	критерій - своєчасність, повнота і економічність виконання державного замовлення
Виконання державних програм	показники економічності та результативності
Використання коштів державного бюджету	співвідношення бюджетних витрат і результатів від їх використання

Встановлено наявність в контрольній практиці України ендегенних обмежень на реалізацію результатів аудиту ефективності, пов'язаних або з недостатньою реалізацією верховенства закону (відсутність норми про визначення Рахункової палати вищим органом державного аудиту), або з перешкоджанням розширенню кращої міжнародної практики у вигляді адаптації стандартів державного аудиту ISSAI, або з обома явищами одночасно. Аналіз міжнародної практики застосування аудиту ефективності та стандартизації державного аудиту INTOSAI дозволив сформулювати основні методологічні засади його виконання, визначити переваги стандартизації, до яких віднесено спрощення процесів і процедур, посилення ефективності перевірки, збільшення надійності, що ґрунтується на однаковості розуміння правил і норм, дотримання встановлених процедур, високій якості, що ґрунтується на єдиному підході в питаннях відповідальності і накладенні санкцій за можливі порушення.

Проведений аналіз зв'язку між загальними принципами аудиту і специфічними вимогами до аудиту ефективності дозволив виокремити основні

положення, які забезпечать належне відображення процесу аудиту ефективності під час стандартизованого підходу. Виконано регламентацію визначення сфери аудиту ефективності за ISSAI 3100 «Керівні принципи аудиту ефективності: основні положення» за наступними показниками: предмет, критерії оцінювання, забезпечення чи огляд, аудиторські висновки. Проведено узгодження норм стандартів ISSAI 4-го рівня в процесі розробки стандарту з аудиту ефективності та узгодження норм стандартів ISSAI 4-го рівня, на які відсутні прямі посилання ISSAI 3100 «Керівні принципи аудиту ефективності: основні положення». Це дозволило створити методичні передумови для формування стандарту аудиту ефективності використання ресурсів підприємства (рис. 2).

Виявлено основні відмінності між фінансовим аудитом, аудитом ефективності та аудитом відповідності за наступними складовими: об'єкт дослідження, наукова база, методи, критерії оцінки, звіти, що дозволило сформуванню організаційне підґрунтя для проведення заходів щодо належного виконання аудитів ефективності.

Другий розділ «Методика та організація аудиту ефективності використання ресурсів підприємств» присвячений визначенню особливостей проведення аудиту ефективності ресурсів підприємства, здійснено оцінку результативності контрольних дій та звітування за його результатами.

Аналіз звітів за результатами аудиту ефективності з 47 країн світу дозволив з'ясувати завдання цього різновиду контролю за використанням державних коштів на макро- та мікро- рівнях. Аналіз проводився у два етапи: перший етап присвячено дослідженню аудиторської оцінки управління ефективністю розподілу фінансових ресурсів, на другому етапі проводилась оцінка послідовності та обґрунтованості бюджетного планування використання ресурсів на всіх рівнях. Встановлено, що предметом аудиту ефективності на макрорівні виступає система ключових національних показників, які визначають розвиток країни для підвищення добробуту громадян з точки зору вимірів економічної, екологічної та соціальної стійкості. Проведене (за матеріалами зарубіжної практики) групування об'єктів аудиту ефективності бюджетного планування розподілу ресурсів дозволило обґрунтувати висновок про доцільність поширення такої практики у вітчизняному аудиті.

Встановлено, що для оцінки ефективності використання ресурсів підприємств сектору державного управління (мікрорівень) визначаються відповідні критерії та показники, які розраховуються і є релевантними для кожного конкретного аудиту окремо, залежно від поставлених цілей. Критерії повинні враховувати дієвість систем внутрішнього контролю підприємства та чинні, в сфері аудиторського дослідження, норми, стандарти і регламенти, а також базуватись на результатах попередніх аудитів.

Анкетування та експертна оцінка впливу ризиків на результати використання роботи внутрішніх аудиторів під час аудиту ефективності, дозволили виявити можливі негативні наслідки ризиків та фактори, що сприятливо відображатимуться на результатах такої співпраці (табл. 2).

Формування та механізм застосування принципів аудиту ефективності



Початкові вимірювання	
<ul style="list-style-type: none"> - мета та сфера аудиту ефективності - принципи, що мають етичне значення (наприклад, незалежність та об'єктивність) - процедури контролю якості на місці проведення 	
Планування аудиту	
Організаційні заходи:	Методичні заходи:
<ul style="list-style-type: none"> Визначення залучених сторін / правових підстав Оцінка інформаційного середовища Визначення повноважень аудиту ефективності Розробка стратегії аудиту ефективності та плану 	<ul style="list-style-type: none"> Визначення предмету та критеріїв Встановлення суттєвості для планування Оцінка ризику та інформаційного середовища Планування процедури аудиту
Проведення аудиту та збору доказів	
<ul style="list-style-type: none"> Проводити процедури для підтвердження достовірності за допомогою різних засобів Постійно оновлювати планування та оцінку ризиків Поточна документація, зв'язок та контроль якості. Розгляд невідповіднісданних, що може свідчити про підозри в незаконних діях та шахрайстві 	
Оцінка доказів та формування висновків	
<ul style="list-style-type: none"> Оцініть наявність достатньої відповідної інформації Розглянемо суттєвість для звітності Форма звіту, прийнятна для користувачів за визначеними ризиками Отримайте письмові заяви відповідальних осіб 	
Звітність	

Рис. 2. Теоретико-методичні положення аудиту ефективності

Таблиця 2

Оцінка ризиків залучення до аудиту ефективності внутрішніх аудиторів

№	Ризик	Ймовірність	Вплив	Оцінка
1	Компрометує дотримання принципів конфіденційності, незалежності і об'єктивності	низька	високий	середній
2	Можливі конфлікти інтересів	високий	високий	високий
3	Відсутність розуміння меж відповідальності	низька	високий	середній
4	Використання різних професійних стандартів	висока	низький	середній
5	Проблеми що відносяться до незалежності внутрішнього аудиту	висока	середній	вище середнього
6	Неправильна інтерпретація висновків при використанні результатів роботи один одного	середній	середній	середній
7	Можливі відмінності у висновках або заключних думок по суті справи	середня	високий	вище середнього
8	Передчасне повідомлення інформації зовнішній стороні	низький	низький	низький
9	Обмеження або заборони, що накладаються на іншого аудитора (внутрішнього аудитора) щодо визначення ступеня координації та співробітництва	низький	середній	вище низького

Доведено, що управління ризиками, в ході взаємодії зовнішніх і внутрішніх аудиторів під час аудиту ефективності, можливе за умов її стандартизації на основі стандарту ISSAI 1610 «Використання роботи внутрішніх аудиторів». Автор визначає необхідною умовою ефективності співпраці – визначення відповідальності зовнішнього аудитора в ході використання результатів внутрішнього аудиту.

У роботі доведено, що посилення доказової бази для формування висновків і надання рекомендацій за результатами аудиту ефективності потребує отримання достатнього обсягу релевантної інформації. Для підтвердження критерію достатності інформації, автором розроблено робочий документ «Шаблон генерації результатів аудиту ефективності на основі отриманих аудиторських доказів», складання якого узгоджується з положеннями ISSAI 300 «Основоположні принципи аудиту ефективності». Даний робочий документ запропоновано застосовувати для кожного завдання аудиту, адже він слугуватиме інструментом для підтримки і управління процесом підготовки звіту про аудит ефективності та дозволить структурувати інформацію на етапі підготовки доказів.

Аналіз практики відображення результатів аудитів ефективності органів державного аудиту зарубіжних країн дозволив синтезувати загальні підходи до структури та змістовного наповнення аудиторського звіту. За змістовним значенням запропоновано відмовитись від формулювання гіпотези аудиту під час його планування, обов'язково наводити в звіті посилання на професійні стандарти, якими керувались державні аудитори в ході перевірки, та виділяти опис функціональних обов'язків та повноважень керівників аудированих підприємств, в частині посилення їх відповідальності за наслідки неефективного використання ресурсів, якщо такі були виявлені. Автором, на підставі критичної оцінки організації роботи Рахункової

палати з підготовки та оприлюднення звітів з аудиту ефективності, запропоновано стандартизований (відповідно до положень ISSAI) алгоритм дій, відповідно до якого органом державного аудиту дається оцінка результатів використання бюджетних коштів та ресурсів в розрізі цілей, поставлених в рамках даного аудиту. Пропонується проводити оцінку якості звіту на всіх етапах його підготовки – проектування звіту, узгодження з аудированими підприємствами змісту звіту, висновків та пропозицій, оприлюднення прес-релізу та звіту.

У третьому розділі «Удосконалення управління процесом організації і проведення аудиту ефективності» визначено пріоритети розвитку аудиту ефективності та розвинуто організаційні засади його проведення відповідно до реалізації принципів прозорості і підзвітності за стандартами ISSAI.

Дослідження організаційних положень порядку здійснення аудиту ефективності підтвердило доцільність розширення структури управління процесом аудиту шляхом надання функціональних повноважень працівникам підрозділів органу державного аудиту на основі стандартизації їх професійної діяльності.

Розроблено організаційні положення в розрізі керівника аудиторських перевірок (який очолює групу аудиторів); провідного аудитора, члена групи аудиторів; заступника керівника органу державного аудиту (головного аудитора), відповідального за даний напрямок; заступника керівника органу державного аудиту, відповідального за інші напрямки аудиту. Визначено функції та обов'язки, які виконуються зазначеними посадовцями при проведенні типового аудиту ефективності. Виконання державними аудиторами цих посадових інструкцій у раціональний спосіб забезпечать якісну підготовку Звіту з аудиту ефективності.

Зважаючи на суттєву частку аналітичних процедур, що виконуються під час аудиту ефективності порівняно з іншими видами аудиту, автором було виокремлено аналітичні процедури в складі інших аудиторських процедур та аналітичні дослідження як окремий напрямок діяльності згідно завдань в рамках аудиту ефективності. Запропоновано зміст Стандарту аналітичних досліджень, в якому розмежовано два, відмінні між собою, організаційні підходи до аналітичних досліджень. Перший описує організацію збору та аналізу фактичних даних в рамках аудиту ефективності, другий – аналітичних досліджень, які проводяться як окремий захід. Розроблено Положення до професійних стандартів, що стосуються підготовки звітної інформації про результати аналітичних процедур і досліджень.

Дослідження показало, що практика аудиту ефективності використання ресурсів підприємства на впровадження та безпеку інформаційних технологій потребує удосконалення методично-організаційних положень аудиту та імплементації норм ISSAI 5310 «Методика перевірки безпеки інформаційних систем». Запропоновано, під час аудиту ефективності ІТ-систем, застосовувати один із двох методів перевірки безпеки ІТ-систем – низхідний метод перевірки забезпечення безпеки інформації. Доведено, що другий метод – метод деталізації – потребує суттєвих фінансових інвестицій на розробку автоматизованих програм аудиту. Результати дослідження теорії і практики використання ризик-орієнтованого підходу в контролі дозволили розглядати методіку аудиту ефективності ІТ-систем з точки зору оцінки ризиків та управління ними.

Запропоновано типові форми для документування результатів аудиту ефективності ІТ-систем, серед яких найважливіші «Повідомлення про уразливість інформації і визначення категорії захисту», «Оцінка наслідків і загроз для діяльності». Заповнені форми стають невід’ємною частиною робочої та звітної документації аудиту безпеки даних систем.

Автором розроблено алгоритм підготовки висновків та рекомендацій, згрупованих залежно від напрямків їх реалізації. Даний алгоритм включає послідовність критеріїв і міркувань, яким слід керуватися при формуванні висновків та пропозицій у Звіті з аудиту ефективності. Аналіз міжнародної практики реалізації принципу підзвітності в процесі аудитів ефективності дав змогу сформулювати висновки та рекомендації для посилення громадської підзвітності через співпрацю органів державного аудиту та громадян (табл. 3).

Таблиця 3

Оцінка зарубіжної та вітчизняної практики подання звітної інформації
за результатами аудиту ефективності

№	Зміст звіту за матеріалами зарубіжних практик аудиту ефективності	Оцінка і завдання щодо впровадження
1	Цілі та характер аудиту, період часу, який він охоплює, і масштаби та їх обмеження	Відображається у звітах
2	Професійні стандарти, що застосовувалися в ході даної перевірки	Відсутні, необхідно розробити
3	Програми або напрями діяльності, які були об’єктом перевірки, із зазначенням обов’язків і функцій відповідних керівників	Зазначається
4	Критерії для цілей даної перевірки, і будь-які розбіжності з думкою керівництва перевіреного об’єкта, що стосуються прийнятності цих критеріїв	Критерії відображаються в звіті окрім розбіжностей щодо поглядів керівництва перевіреного об’єкта
5	Висновки, зроблені за підсумками перевірки	Відображаються
6	Рекомендації щодо усунення виявлених недоліків	Відображаються
7	Зауваження керівництва об’єкта перевірки (якщо вони представлені), включно із запланованими витратами на їх проведення, заходи щодо усунення недоліків, виявлених в результаті перевірки, і будь-які розбіжності	Не відображається, доцільно зазначати у вигляді письмових відповідей керівництва підприємства
8	Висновки, зроблені за результатами перевірки в розрізі кожної з цілей, які були поставлені	Висновки на структурують відповідно до цілей аудиту ефективності

Вони (алгоритм?????) включають конкретні практичні пропозиції щодо реалізації принципів прозорості і підзвітності в процесі державного аудиту, розширення меж комунікації та просування цінностей і переваг органів державного аудиту для підвищення їх авторитету та поліпшення життя громадян, підвищення рівня знань громадськості про результати аудитів ефективності, сприяння участі громадян шляхом розробки механізмів отримання та моніторингу скарг на невідповідність та неправильне використання державних коштів, а також пропозицій щодо вдосконалення державного управління.

Ці рекомендації сприятимуть посиленню ефективності державного управління витратами через реалізацію принципу державної підзвітності внаслідок співпраці між органами аудиту та громадянами.

ВИСНОВКИ

У дисертації наведено теоретичне узагальнення і вирішення наукового завдання, що полягає в удосконаленні теоретичних, методичних та організаційних засад аудиту ефективності використання ресурсів підприємства в Україні на основі імплементації Міжнародних стандартів вищих органів державного аудиту ISSAI.

Основні висновки дисертаційної роботи полягають у наступному:

1. Проведено аналіз еволюції сутності аудиту ефективності. Доведено, що аудит ефективності є систематична, цілеспрямована і об'єктивна перевірка діяльності підприємств сектору державного управління, що організована відповідно до норм ISSAI, наслідком якої є оцінка ефективності, економності використання їх ресурсів в процесі виконання повноважень та функцій з наступним інформуванням парламенту щодо висновків та рекомендацій, спрямованих на подальше підвищення відповідальності, відкритості та результативності в роботі підприємств сектору державного управління.

2. Аналіз нормативної бази та практики аудиту ефективності Рахункової палати дозволив виокремити основні напрямки його виконання спільно з критеріями досягнення результату шляхом аналізу співвідношення результатів аудиту ефективності за напрямками його здійснення. Доведено, що аудит ефективності не може виступати формою державного аудиту, оскільки його можна проводити як в процесі реалізації заходів контролю (попереднього і наступного), так і реалізації просторових його форм (зовнішнього чи внутрішнього). Це дало змогу обґрунтувати висновок про віднесення аудиту ефективності до різновидів державного аудиту.

3. Аналіз міжнародної практики застосування аудиту ефективності та стандартизації державного аудиту INTOSAI дозволив сформулювати основні методологічні засади його виконання, визначити переваги стандартизації. Виявлено позитивні, для розвитку аудиту ефективності, наслідки впровадження стандартів державного аудиту, такі як: підвищення якості процесів стандартизованої діяльності, раціоналізація та оптимізація контрольних процедур і процесів, забезпечення досягнення заданих параметрів перевірки, сприяння поширенню єдиних правил і загальних підходів, уникнення розбіжностей в тлумаченні одних і тих самих фактів, сприяння прозорості управління, забезпечення доступності звітної інформації.

4. Здійснено порівняльну характеристику нормативного забезпечення різновидів державного фінансового аудиту відповідно до підконтрольних об'єктів - використання бюджетних коштів установами, виконання бюджетних програм, виконання місцевих бюджетів, що здійснюється Держаудитслужбою України, що дозволило зробити висновки щодо неузгодженості окремих положень методичного забезпечення в частині подання матеріалів аудиту та підготовки звітів. Це підтверджує відсутність належного контролю якості та неефективної роботи державних аудиторів та засвідчує необхідність удосконалення методичної та організаційної складових аудиту ефективності.

5. Аналіз практики аудиту ефективності в країнах світу дозволив з'ясувати, що питання оцінки загальнонаціонального документу державного планування є

важливою тематикою державного аудиту. Показники ефективності для різних рівнів влади, включених у документи державного планування та цільові орієнтири, які викладені в цих документах, узгоджуються з європейськими та світовими критеріями розвитку країни та ефективним використанням ресурсів. Проведене групування об'єктів аудиту ефективності бюджетного планування розподілу ресурсів, дозволило обґрунтувати висновок про доцільність поширення такої практики у вітчизняному аудиті. У роботі було доведено, що аудит ефективності планується, виконується та звітує відповідно до чинної законодавчої бази, яка має формуватися під впливом і з урахуванням не лише вітчизняних реалій, але й професійних стандартів аудиту ISSAI та прийнятих INTOSAI.

6. Встановлено, що для оцінки ефективності державних витрат визначаються відповідні критерії та показники, які для кожного контрольного заходу розраховують окремо, залежно від поставлених цілей, що вирішуються в ході аудиту ефективності. Критерії повинні враховувати чинні в сфері дослідження норми, стандарти і регламенти, базуватись на результатах попереднього дослідження проблематики аудиту, системи внутрішнього контролю та державного управління.

7. Емпіричні дослідження взаємодії зовнішніх та внутрішніх аудиторів та оцінка якісних характеристик можливого використання результатів роботи внутрішніх аудиторів зовнішніми аудиторами дозволила обґрунтувати висновок про доцільність та визначити переваги такої співпраці.

Запропоновано для реалізації сприятливих та подолання негативних факторів впливу на результати роботи внутрішніх аудиторів використовувати стандартизований підхід, що ґрунтується на співпраці між зовнішніми і внутрішніми аудитором в процесі аудиту ефективності.

8. Проведена оцінка зарубіжної та вітчизняної практики щодо подання звітної інформації за результатами аудиту ефективності. Встановлена концептуальна відмінність звітів про результати аудитів ефективності зарубіжних органів державного аудиту та звітів, складених вітчизняними державними аудитором. Визначені вимоги щодо подання інформації у звітах. Дослідження достатності обсягу аудиторських доказів для отримання результатів та зв'язку з формуванням висновків у відповідь на цілі і питання аудиту дозволили розробити шаблон генерації результатів аудиту ефективності на основі отриманих аудиторських доказів. Такий робочий документ слугуватиме інструментом для підтримки і управління процесом підготовки Звіту про аудит ефективності, оскільки дозволяє структурувати його складові на етапі підготовки доказів.

9. Аналіз практики відображення результатів аудитів ефективності органів державного аудиту зарубіжних країн дозволив синтезувати загальні підходи до структури та змістовного наповнення аудиторського звіту, сформував перелік критеріїв і міркувань щодо розробки висновків і рекомендацій за наслідками аудиту ефективності. Запропоновано, за підсумками критичної оцінки організації роботи з підготовки та оприлюднення звіту, алгоритм дій, відповідно до якого, органом державного аудиту дається оцінка результатів роботи з урахуванням цілей,

поставлених в рамках даного аудиту, та оцінки якості звіту, підготовка проекту звіту та узгодження з третьою стороною змісту звіту.

10. Узагальнено організаційні положення щодо порядку здійснення аудиту ефективності та необхідні аспекти для побудови стандартів професійної діяльності. Розроблено функціональні повноваження для керівників аудиторських перевірок та членів групи аудиторів, які сприятимуть найбільш повній реалізації функцій і обов'язків при проведенні типового аудиту ефективності. Для цілей поліпшення управління організацією аудиторським процесом запропоновано формалізувати, на основі норм стандартів ISSAI, аналітичні процедури у «Стандарті аналітичних досліджень» та Положенні до професійних стандартів, що стосуються збору та аналізу фактичних даних, підготовки звітної інформації про результати аналітичних процедур і досліджень.

11. Встановлено особливості аудиту ефективності використання ресурсів на забезпечення функціонування та безпеки інформаційних технологій. Запропоновано два методи в процесі аудиту безпеки ІТ-систем – низхідний метод перевірки забезпечення безпеки інформації та метод деталізації забезпечення безпеки інформаційних систем. Теорія і практика використання ризик орієнтованого підходу в контролі дозволяє розглядати методіку аудиту ІТ-систем, з точки зору оцінки ризиків та управління ними. Запропоновано проводити документування результатів аудиту ефективності ІТ-систем з використанням типових форм.

12. Запропоновано, в межах реалізації принципу підзвітності в процесі аудитів ефективності, розширити межі комунікації та просування цінностей і переваг органів державного аудиту для підвищення їх авторитету та поліпшення життя громадян; підвищити рівень знань громадськості про результати аудитів ефективності та внесок органів державного аудиту через висвітлення у медіа-просторі, соціальних мережах; сприяти участі громадян шляхом розробки механізмів отримання та моніторингу скарг на невідповідність та неправильне використання державних коштів, а також пропозицій щодо вдосконалення державного управління. Ці рекомендації сприятимуть посиленню ефективності державного управління витратами через реалізацію принципу державної підзвітності внаслідок співпраці між органами аудиту та громадянами.

СПИСОК ОПУБЛІКОВАНИХ ПРАЦЬ ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ **Статті у фахових виданнях України, які включені до** **наукометричних баз:**

1. Абасов В.А. Використання результатів внутрішнього аудиту в процесі аудиту ефективності. *Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету*. Серія: Економіка і менеджмент. 2016. № 22 С.152-155 (0,54 друк. арк.) (включено до: Index Copernicus, WorldCat, Google Scholar, Open Academic Journals Index).

2. Абасов В.А. Аудит ефективності ІТ - систем стратегічних об'єктів державного управління. *Вісник ЖДТУ*. Серія: Економічні науки. 2017. № 2(80). С.60-65 (0,59 друк. арк.) (включено до: GoogleScholar, Index Copernicus, DOAJ).

3. Абасов В.А. Організація аудиту ефективності витрат державного бюджету в енергетичній галузі. *Інтелект ХХІ: науковий економічний журнал*. 2017. Випуск № 6. С. 24-28. (0,65 друк. арк.) (включено до: Index Copernicus).

Статті у наукових фахових виданнях України:

4. Абасов В.А. Доказова база для висновків та пропозицій під час аудиту ефективності. *Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету*. Серія: Економічні науки. 2016. № 30 С. 198-204 (0,53 друк. арк.).

5. Абасов В.А. Міжнародний досвід аудиту ефективності бюджетного планування. *Науковий вісник Одеського національного економічного університету*. Науки: економіка, політологія, історія. 2017. № 4 (57). Т. 22. С.114-118 (0,63 друк. арк.).

6. Абасов В.А. Генезис принципу підзвітності в аудиті ефективності бюджетних витрат. *Науковий вісник Херсонського державного університету*. Серія: Економічні науки. 2017. № 25 (ч. 2). С.165-168 (0,64 друк. арк.).

Стаття у науковому періодичному виданні іншої держави:

7. Абасов В.А. Еволюція концептуальних засад аудиту ефективності. *Scientific Journal «Innovative Solutions in Modern Science»* (Dubai). 2017. №4 (13). С. 4-20. (0,64 друк. арк.).

Матеріали конференцій:

8. Абасов В.А. Адаптація міжнародних стандартів державного аудиту щодо взаємодії з внутрішніми аудиторами установ державного сектору економіки. *Китайсько-українське гуманітарне співробітництво в рамках концепції «Один пояс – один шлях»*: матеріали Міжнар. наук.-практ. конф. (м. Тяньцзинь, КНР, 15-17 декабря 2016 р.). КНР: Тяньцзиньський університет іноземних мов. 2016/17. С. 96-98 (0,12 друк. арк.).

9. Абасов В.А. Особливості організації процесу аудиту ефективності. *Інтеграція України у європейський та світовий фінансовий простір*: матеріали XII Міжнар. наук.-практ. конф. (м. Львів, 25-26 травня 2017 р.). Львів: ДВНЗ «Університет банківської справи». 2017. С. 3-4 (0,1 друк. арк.).

10. Абасов В.А. Реформування обліково-інформаційної бази для цілей державного аудиту. *Проблеми та перспективи розвитку підприємництва в Україні*: матеріали IX Міжнар.наук.-практ. конф. (м. Київ, 23-24 травня 2017 р.). Київ : Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2017. С. 15-17 (0,12 друк. арк.).

11. Абасов В.А. Державний аудит кібербезпеки установ сектору державного управління. *Перспективи управлінської діяльності суб'єктів господарювання в контексті економічної безпеки*: матеріали Міжнародного форуму з безпеки (м. Черкаси, 25-27 травня 2017 р.). Черкаси: вид-во ПП Чабаненко Ю.А., 2017. С. 278-279 (0,1 друк. арк.).

АНОТАЦІЯ

Абасов В.А. Аудит ефективності використання ресурсів підприємства. – Рукопис.

Дисертація на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук за спеціальністю 08.00.09 – Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності). – Житомирський державний технологічний університет. – Житомир, 2018.

Дисертація присвячена поглибленню теоретичних положень та розробці рекомендацій з удосконалення аудиту ефективності використання ресурсів підприємства з урахуванням положень міжнародних стандартів державного аудиту ISSAI, імплементація яких відбувається в сфері державного фінансового контролю. Запропоновано організаційний інструментарій реалізації принципів підзвітності та прозорості аудиту ефективності на підставі проведеної комплексної оцінки результатів контрольного заходу у звітності. Уточнено поняття аудиту ефективності, як різновиду державного аудиту з урахуванням специфіки положень стандартів ISSAI. Обґрунтовано склад функціональних положень для комплексного забезпечення процесу аудиту ефективності. Удосконалено методичне забезпечення аудиту ефективності використання ресурсів на безпечне функціонування ІТ систем. Запропоновано алгоритм опрацювання звітних даних на основі сформованого переліку критеріїв і міркувань щодо підготовки висновків і рекомендацій за наслідками аудиту ефективності.

Ключові слова: аудит ефективності, використання ресурсів, принципи державного аудиту, аудиторський звіт, аудиторські докази, аудиторські процедури.

АННОТАЦИЯ

Абасов В.А. Аудит эффективности использования ресурсов предприятия. – Рукопись.

Диссертация на соискание ученой степени кандидата экономических наук по специальности 08.00.09 – Бухгалтерский учет, анализ и аудит (по видам экономической деятельности). – Житомирский государственный технологический университет. – Житомир, 2018.

Диссертация посвящена углублению теоретических положений и разработке рекомендаций по совершенствованию аудита эффективности использования ресурсов предприятия с учетом положений международных стандартов государственного аудита ISSAI, имплементация которых происходит в сфере государственного финансового контроля. Предложено организационный инструментариум реализации принципов подотчетности и прозрачности аудита эффективности на основании проведенной комплексной оценки результатов контрольного мероприятия в отчетности. Уточнено понятие аудита эффективности, как разновидности государственного аудита с учетом специфики положений стандартов ISSAI. Обоснован состав функциональных положений для комплексного обеспечения процесса аудита эффективности. Усовершенствована методическое обеспечение аудита эффективности использования ресурсов на безопасное функционирование ИТ систем. Предложен алгоритм обработки отчетных данных на основе сформированного перечня критериев и соображений по подготовке выводов и рекомендаций по результатам аудита эффективности.

Ключевые слова: аудит эффективности, использование ресурсов, принципы государственного аудита, аудиторский отчет, аудиторские доказательства, аудиторские процедуры.

ANNOTATION

Abasov V.A. Audit of efficiency of using enterprise resources. - Manuscript.

Thesis for obtaining the scientific degree of Candidate of Economic Sciences on specialty 08.00.09 – Accounting, Analysis and Auditing (by the types of economic activity). – Zhytomyr State Technological University of Ministry of Education and Science of Ukraine, Zhytomyr, 2018.

An analysis of the evolution of the performance audit essence has been carried out. It has been proved that the performance audit refers to a systematic, purposeful and objective examination of the enterprises' activities of the public administration sector, organized in accordance with the ISSAI norms, which results in an assessment of the efficiency, economy of the use of their resources in the process of exercising their powers and functions, with subsequent informing the Parliament on the conclusions as well as recommendations, aimed at further increasing the responsibility, openness and effectiveness of the enterprises of the public administration sector.

The analysis of the regulatory framework as well as the performance audit practice of the Accounting Chamber made it possible to distinguish the main directions of its implementation in conjunction with the criteria for achieving the result by analyzing the relationship between the results of the performance audit in the areas of its implementation. It has been proved that the performance audit can not act as a form of state audit, as it can be carried out both in the process of implementing control measures (previous and next), as well as the implementation of its spatial forms (external or internal).

The analysis of the international practice of performance audit as well as standardization of the state audit INTOSAI allowed to form the main methodological principles of its implementation, to determine the advantages of standardization. They are as follows: improving the quality of standardized activities, rationalization and optimization of control procedures as well as processes, ensuring the achievement of the given examination parameters, promoting the dissemination of uniform rules and common approaches, avoiding differences in the interpretation of the same facts, promoting transparency in management, ensuring the availability of reporting information.

The comparative characteristic of normative provision of different types of the state financial audit in accordance with controlled objects, such as use of budget funds by institutions, execution of budget programs, implementation of local budgets carried out by the State Audit Service of Ukraine has been made. This results in the lack of proper quality control and ineffective work of state auditors and confirms the necessity to improve the methodical and organizational components of the performance audit.

The analysis of the practice of performance audit in the countries of the world made it possible to find out that the issue of evaluation of the national document of state planning is an important subject of the state audit. It was proved in the paper that the performance audit is planned, executed and reported in accordance with the current legislative framework, which should be shaped under the influence and taking into account not only national realities, but also the professional auditing standards ISSAI adopted by INTOSAI.

An estimation of foreign and national practices regarding submission of accounting information based on results of performance audit has been conducted. Investigating the adequacy of the amount of audit evidence for obtaining results and linking with the

formation of conclusions in response to audit objectives and issues allowed to develop a template for generating results of performance audit based on obtained audit evidence. Such a working document will serve as a tool to support and manage the process of preparing the report on performance audit, since it allows to structure the components of the report at the stage of preparing evidence.

An analysis of the practice of reflection the results of performance audits of the state audit bodies of foreign countries allowed to synthesize general approaches to the structure and content of the audit report, to formulate a list of criteria and considerations regarding the development of conclusions and recommendations on the effects of an performance audit. Based on the results of the critical evaluation of the organization of work on the preparation and publication of the report, an algorithm of actions, according to which the state audit body evaluates the results of work, taking into account the goals set in the framework of this audit and assessment of the quality of the report, preparation of the draft report and agreement with the third party concerning content of the report has been suggested.

Organizational provisions on the procedure for conducting the performance audit and the necessary aspects for building standards of professional activity have been generalized. Functional powers for managers of audit examinations and members of a group of auditors have been developed, which, in turn, will facilitate the fullest implementation of the functions and responsibilities that are performed during a typical performance audit. For the purpose of improving the management of the organization of the audit process it was suggested to formalize, based on ISSAI standards, analytical procedures in the Standard of Analytical Studies and the Provision to Professional Standards concerning the collection and analysis of factual data, the preparation of reporting information on the results of analytical procedures and studies.

The peculiarities of the performance audit of the use of resources for ensuring the functioning and security of information technologies have been established. Two methods in the process of IT safety audit are suggested. They are as follows: a downward method of checking information security and a method of detailing of information systems' security. It has been suggested to conduct the documentation of the results of performance audit of IT systems with the use of standard forms.

Within the implementation of the principle of accountability in the process of performance audits, it is suggested to expand the boundaries of communication and advancement of the values and advantages of the state audit bodies in order to increase their authority as well as to improve the lives of citizens, to raise public awareness about the results of performance audits and the contribution of state audit bodies through coverage in the media space, social networks, to promote citizen participation by developing mechanisms for receiving and monitoring complaints of inconsistency and misuse of state's funds as well as suggestions concerning the improvement of public administration. These recommendations will enhance the effectiveness of public expenditure management through the implementation of the principle of state accountability as a result of cooperation between audit bodies and citizens.

Keywords: audit of efficiency, use of resources, principles of state audit, audit report, audit evidence, audit procedures.

Підписано до друку 16.08.2018 р. Формат 60x90 1/16.

Папір друкарський. Друк офсетний.

Гарнітура Times new Roman. Ум. друк. арк. 0,9.

Тираж 120. Зам. № 56.

Віддруковано з готових оригіналів-макетів автора
у Житомирському державному технологічному університеті
вул. Чуднівська, 103, Житомир, 10005

Свідоцтво про внесення до Державного реєстру суб'єктів видавничої справи
ЖТ № 08 від 26.03.2004 р.