

Київський національний торговельно-економічний університет

Кафедра фінансового аналізу та аудиту

ВИПУСКНА КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА

на тему:

«Організація та методика контролю ефективності господарської діяльності державного підприємства»

Студентки 2 курсу, 6м групи
спеціальності 071 «Облік і оподаткування»
спеціалізації «Фінансовий контроль» _____

Вишневської Анастасії
Валентинівни

Науковий керівник
к.е.н. _____

Копотієнко Тетяна
Юріївна

Гарант освітньої програми
д.е.н., проф. _____

Симоненко Валентин
Костянтинович

Київ 2018

ЗМІСТ

Вступ.....	7
Розділ 1. Теоретичні засади контролю ефективності господарської діяльності державного підприємства.....	10
1.1. Стан та перспективи розвитку лісового господарства України	10
...	
1.2. Особливості фінансування господарської діяльності підприємства лісового господарства та передумови забезпечення її ефективності....	20
1.3. Змістова характеристика контролю ефективності господарської діяльності державного підприємства.....	30
Висновки до розділу 1.....	39
Розділ 2. Інформаційне забезпечення контролю ефективності господарської діяльності державного підприємства.....	40
2.1. Організаційно-економічна характеристика ДП «Шосткинське лісове господарство»	40
2.2. Інформаційне забезпечення контролю ефективності господарської діяльності державного підприємства	51
2.3. Аналітичне забезпечення контролю ефективності господарської діяльності державного підприємства.....	59
Висновки до розділу 2.....	65
Розділ 3. Організація та методика контролю ефективності господарської діяльності державного підприємства.....	66
3.1. Організація контролю ефективності господарської діяльності державного підприємства.....	66
3.2. Методика контролю ефективності господарської діяльності державного підприємства.....	75
3.3. Удосконалення контролю ефективності господарської діяльності державного підприємства в умовах інформаційних технологій.....	84
Висновки до розділу 3.....	95
Висновки та пропозиції.....	96
Список використаних джерел.....	101
Додатки	

ВСТУП

Актуальність теми роботи. В сучасній економічній теорії є положення про безмежне зростання потреб та обмеженість ресурсів для їх задоволення, що призводить до необхідності розвитку ефективності системи управління господарською діяльністю. Ефективність є ключовим індикатором оцінки раціонального господарювання, ступеня досягнення цілей підприємством, виконання покладених на нього функцій. Особливо актуальним питання ефективності є для підприємств лісового господарства України, які наразі потерпають від нестачі фінансових ресурсів.

На макроекономічному рівні ефективне господарювання та зростання ступеня задоволення суспільних потреб значною мірою досягається за рахунок діяльності держави, зокрема, через здійснення функції контролю за діяльністю державних підприємств, що реалізується у формі аудиту ефективності. Враховуючи об'єктивну потребу у проведенні контролю ефективності господарської діяльності підприємств державної форми власності слід констатувати наявність низки проблем державного контролю, після вирішення яких підвищиться ефективність та результативність господарської діяльності державних підприємств та якість аудиту в Україні.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Окремі аспекти організації та методики контролю (аудиту) ефективності господарської діяльності державних підприємств досліджуються у працях таких вітчизняних і зарубіжних вчених як: М. Бариніна, М. Білуха, В. Бурцев, Е. Ведунг, А. Мамишев, Є. Мних, К. Назарова, С. Рябухін, А. Саунін, В. Симоненко, Ю. Слободяник, Л. Сухарева, С. Степашин, І. Стефанюк, Б. Усач, Т. Федченко, І. Чумакова та інші. Проте, зміни в нормативно-правових актах, що регулюють здійснення державного фінансового контролю в Україні, а також європейський курс розвитку нашої держави обумовлюють те, що теоретичні засади контролю ефективності господарської діяльності державного підприємства, його

інформаційне, організаційне та методичне забезпечення потребує подальшого дослідження.

Метою дослідження є вивчення та обґрунтування теоретичних, організаційних та методичних аспектів контролю ефективності господарської діяльності державного підприємства, визначення причин виникнення наявних проблем та оцінка їх впливу на якість контролю, пошук шляхів усунення виявлених недоліків через співставлення національної практики державного фінансового аудиту з міжнародними вимогами та досвідом інших країн.

Для досягнення визначеної мети поставлено такі **завдання**:

- охарактеризувати стан та перспективи розвитку лісового господарства України;
- дослідити особливості фінансування господарської діяльності підприємства лісового господарства та передумови забезпечення її ефективності;
- надати змістову характеристику контролю ефективності господарської діяльності державного підприємства;
- представити організаційно-економічну характеристику ДП «Шосткинське лісове господарство»;
- розкрити зміст елементів інформаційного забезпечення контролю ефективності господарської діяльності;
- розглянути аналітичне забезпечення контролю ефективності господарської діяльності державного підприємства;
- дослідити організацію контролю ефективності господарської діяльності державного підприємства;
- розкрити процедури методики контролю ефективності господарської діяльності державного підприємства;
- представити пропозиції щодо удосконалення контролю ефективності господарської діяльності державного підприємства в умовах застосування інформаційних технологій.

Об'єктом дослідження є процес контролю ефективності господарської діяльності державного підприємства.

Предметом дослідження є теоретичні, організаційні, методичні та практичні засади контролю ефективності господарської діяльності ДП «Шосткинське лісове господарство».

Методи дослідження. Основою проведення дослідження є діалектичний метод пізнання економічних явищ і процесів у безперервному їх розвитку і взаємозв'язку. При вирішенні поставлених завдань застосовувались загальнонаукові та спеціальні методи дослідження: логічного аналізу, експертних оцінок і контрольних запитань, статистичних порівнянь, наукової абстракції, індукції, дедукції, абстрагування, синтез, групування, узагальнення, індукція, метод причинно-наслідкового зв'язку та абстрактно-логічний метод.

Інформаційну базу роботи склали законодавчі та нормативні акти Верховної Ради України, Кабінету Міністрів України та інші нормативні документи, які регламентують питання контролю (аудиту) ефективності господарської діяльності державного підприємства, науково-методична література із досліджуваної теми, а також дані бухгалтерського обліку та фінансової звітності ДП «Шосткинське лісове господарство».

Наукова новизна одержаних результатів полягає у розробленні науково-обґрунтованих рекомендацій щодо організації та методики контролю (аудиту) ефективності господарської діяльності державного підприємства.

Практичне значення одержаних результатів полягає у представлених у роботі практичних рекомендаціях з удосконалення контролю (аудиту) ефективності господарської діяльності ДП «Шосткинське лісове господарство».

Апробація результатів дослідження відбулася шляхом виступу та обговорення на студентській науково-практичній конференції (КНТЕУ-2018).

Публікації за результатами дослідження. Основні положення дослідження опубліковано у науковій статті «Організаційні засади контролю ефективності господарської діяльності державного підприємства» у збірнику наукових статей студентів «Контроль та аудит», 2018 рік.

Характеристика роботи. Випускна кваліфікаційна робота складається із вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел та додатків.

РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ КОНТРОЛЮ ЕФЕКТИВНОСТІ ГОСПОДАРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ДЕРЖАВНОГО ПІДПРИЄМСТВА

1.1. Стан та перспективи розвитку лісового господарства України

Лісове господарство належить до господарських комплексів, що мають стратегічне значення для національної економіки, оскільки охоплює всі процеси, що пов'язані з відтворенням та використанням стратегічного ресурсу – лісу, але при цьому, він займає порівняно незначне місце у промисловому виробництві України. Підприємства лісового господарства виробляють близько 2,4% загального обсягу промислової продукції і товарів народного споживання, на них зайнято близько 4,5% чисельності промислово-виробничого персоналу [4, с. 14].

Згідно зі ст. 1 Лісового кодексу України, ліси України є її національним багатством і за своїм призначенням та розташуванням виконують переважно водоохоронні, захисні, санітарногігієнічні, оздоровчі, рекреаційні, естетичні, виховні, інші функції та є джерелом для задоволення потреб суспільства в лісових ресурсах [55]. Ліс є єдиним і незамінним джерелом деревини, яка використовується переважно для виготовлення засобів виробництва, зокрема предметів праці та предметів споживання. Незважаючи на те, що з'явилося багато замінників деревини – пластмас, синтетики, металів, проте її значення не зменшується, а, навпаки, зростає, сфера застосування розширюється.

Ліси є джерелом сировини для деревообробної, целюлозо-паперової, хімічної, харчової й фармацевтичної промисловості, меблевого виробництва й майстрів народних промислів тощо, вони є територією для здійснення господарської діяльності, яка передбачає створення робочих місць і виготовлення продукції, а отже, формування ВВП [66, с. 99].

Лісове господарство має суттєве значення для розвитку агропромислового комплексу, а також для продовольчої та енергетичної

безпеки країни, адже територія України становить 603 549 км², тобто 17,6% покривають ліси. Для порівняння, територія Білорусії складає 207 600 км², а на 39,8% покривають ліси.

Загальна площа лісового фонду країни становить 10,4 млн га. Майже половина лісів України є штучно створеними, які потребують посиленого догляду. Програмою «Ліси України» передбачалося насадження 430 тис. га нових лісів та захисних смуг впродовж 2010–2015 рр. Ці завдання та багато інших (зокрема, інвентаризація лісових смуг та закріплення їх за землекористувачами, відновлення агролісомеліоративних служб, створення захисних насаджень на еродованих землях приватної та комунальної власності тощо) не було виконано у визначені терміни [67, с. 92].

Основні показники діяльності лісового господарства України за 2017 рік згідно з публічним звітом Державного агентства лісових ресурсів України такі:

- обсяги садіння, висівання та природного відновлення лісів – 53,2 тис. га (у тому числі, нових (лісорозведення) – 1,7 тис. га), що на 0,6 тис. га більше, ніж у 2016 році;
- заготовлено 15,95 млн куб. м ліквідної деревини від усіх видів рубок, що на 412 тис. куб. м (2,5%) менше, ніж у 2016 році;
- чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) – 13691,3 млн грн, що на більше 1339,1 млн грн більше, ніж за 2016 рік;
- випуск продукції переробки склав 2600 млн грн, що на 672 млн грн більше, ніж за відповідний період минулого року;
- обсяг реалізації на 1 працюючого складає 277,4 тис. грн і зріс на 9%;
- приріст середньомісячної заробітної плати працівників галузі на 1853 грн або 27% (середньомісячна заробітна плата складає 8631 грн);
- сплачено податків і зборів до бюджетів усіх рівнів та Єдиного соціального внеску в сумі 5026,5 млн грн (на 19% або 818,6 млн грн більше відповідного періоду 2016 року) [78].

Одним з основних завдань Держлісагентства є відтворення лісів. У минулому році завдання з лісовідновлення лісогосподарськими підприємствами виконі в повному обсязі.

Висівання і садіння проведено на площі 34,7 тис. га, у тому числі створено 1,7 тис. га нових лісів, а також до лісовідновлення зараховано 18,5 тис. га природного поновлення. Загалом у 2017 р. відновлено 53,2 тис. га лісу (рис. 1.1).

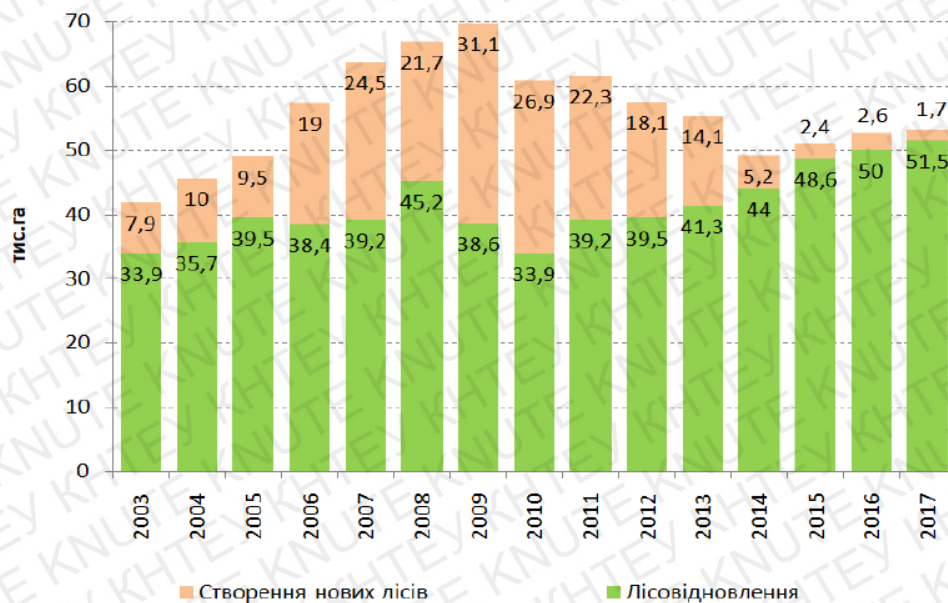


Рис.1.1. Динаміка робіт з відтворення лісів в Україні у 2003-2017 рр. [78]

Через відсутність бюджетного фінансування роботи з лісорозведення виконані на 95%. Зокрема, обсяги робіт з лісорозведення лісогосподарськими підприємствами Луганського ОУЛМГ виконані на 85,5%, Херсонського ОУЛМГ на 53%. Крім проблеми фінансового забезпечення, щорічне скорочення обсягів лісорозведення викликане ускладненою процедурою отримання земель для проведення цих робіт. Разом з цим, необхідно зазначити щорічне збільшення обсягів природного відновлення лісів внаслідок прийнятого курсу на поетапний перехід від суцільних до поступових та вибіркового рубок у відповідних лісорослинних умовах [78].

Заплановані заходи з поліпшення якісного складу та оздоровлення лісів у 2017 р. перевиконано. Заходи з формування молодняків проведені на площі понад 45 тис. га (104% до завдання). Під час проведення рубок формування і

оздоровлення лісів заготовлено 8,7 млн куб. м ліквідної деревини (130% до завдання).

У 2017 році було зроблено кроки щодо відкритості інформації про проведення рубок і видачу лісорубних квитків для удосконалення якості представлення відповідної інформації та зручності її використання. На офіційному веб-сайті Державного агентства лісових ресурсів України представлено реєстри лісорубних квитків, які видаються для здійснення рубок у лісах, інформація щодо сертифікованих лісів, плани лісонасаджень лісогосподарських підприємств, які належать до сфери управління Держлісагентства.

Лісова сертифікація, як оцінка ведення лісового господарства, запроваджена з метою забезпечення виконання лісами на засадах сталого розвитку економічних, екологічних і соціальних функцій [80, с. 22].

В Україні достатньо високий процент сертифікованих лісів за міжнародною схемою Лісової опікунської ради. На сьогодні сертифіковано більше 3,9 млн га лісів або 38%. Наявність сертифікату підтверджує високий рівень ведення лісового господарства. Процес сертифікації є добровільним і досить коштовним, але роботи у цьому напрямку будуть продовжені.

Площа сертифікованих лісів зросла у 2017 році на 0,7 млн га (дод. Ж).

У лісах, що належать до сфери управління Держлісагентства, створено майже 3,3 тис. територій та об'єктів природно-заповідного фонду (далі - ПЗФ) загальною площею близько 1,3 млн га. Заповідність підпорядкованих лісів становить 16,4%. Практично у всіх регіонах заповідність в лісах вища ніж загальнодержавна.

До сфери управління Держлісагентства належать 13 природоохоронних установ (на площі 0,2 млн. га), серед яких: 6 природних заповідників, 6 національних природних парків і один господарство-парк.

Охорона та утримання установ ПЗФ забезпечується спеціальними адміністраціями за рахунок коштів державного бюджету, а на решті територій ПЗФ (заказники, заповідні урочища тощо – на площі 1,1 млн. га) охорона та

збереження природних комплексів покладається на підприємства, у віданні яких вони перебувають [80, с. 23].

У 2017 році в лісах підвідомчих підприємств ліквідовано 2371 пожежу на площі 5474 га, в тому числі верхових – 1060 га. Це в 2,5 рази більше за кількістю та в 5 разів за площею у порівнянні з 2016 роком. Середня площа однієї пожежі зросла вдвічі та склала 2,3 га. Збитки від лісових пожеж склали 43,8 млн гривень.

У 2017 році сталося 92 лісові пожежі з площею понад 5 га, що в значній мірі викликано зменшенням профілактичних протипожежних заходів через відсутність бюджетного фінансування лісогосподарських підприємств (дод. 3).

Кількість та площа лісових пожеж в 2017 році представлено у дод. К. Основні причини виникнення пожеж (82%) це людський фактор. Якщо в попередні роки лісові пожежі в основному ліквідовувались в початковій стадії силами відомчої пожежної охорони (80%), то в цьому році гасіння пожеж в основному здійснюється із залученням значних сил і засобів ДСНС, що в свою чергу збільшило витрати на їх ліквідацію [78].

Важливим напрямком діяльності лісового господарства країни є охорона лісів від незаконних рубок. Ключову роль в забезпеченні охорони лісів від лісопорушень відіграє робота 289 постійно діючих рейдових бригад, які створені в кожному державному лісогосподарському підприємстві. Рейдовими бригадами в 2017 році під час проведення 37 тис. рейдів було притягнуто до адміністративної відповідальності 6,5 тис. лісопорушників. Крім того, проводилась повсякденна лісоохоронна робота на рівні лісництв їх працівниками. Незважаючи на заходи, що вживаються працівниками державної лісової охорони, за оперативними даними обсяг незаконних рубок за 2017 рік склав понад 26 тис. куб. метрів. Однак, варто зазначити, що у порівнянні з 2016 роком, обсяг незаконних рубок зменшився на 1,7 тис. куб. метрів.

Однією із об'єктивних причин ослаблення охорони лісів стало скорочення чисельності нижньої ланки працівників державної лісової охорони у зв'язку із скороченням, а потім і відсутністю бюджетного фінансування.

Наприклад, середня площа лісового обходу, що знаходиться під охороною одного лісника (майстра лісу), збільшилась з 591 га у 2007 р. до 1000 га в 2017 р. За звітний період було передано 2552 справи щодо незаконних рубок до правоохоронних органів та судів. До дисциплінарної відповідальності притягнуто 792 посадові особи державної лісової охорони, звільнено – 104, порушено 4 кримінальні справи.

Для лісогосподарських підприємств одним із основних завдань є посилення оперативної роботи відомчих рейдових бригад з охорони лісів за участю працівників правоохоронних та природоохоронних органів. З метою підвищення ефективності проведення рейдів з охорони та захисту лісів Держлісагентство доручило відновити у 2018 році контроль за діяльністю рейдових бригад. Зокрема, шляхом встановлення GPS-трекерів на транспортні засоби держлісоохорони з метою відстеження їх пересування [87, с. 96].

Площа мисливських угідь в Україні, які надані в користування 1113 підприємствам, установам, організаціям, становить 39,5 млн га, із них надано: 339 організаціям УТМР – 24 млн га або 60,8% від загальної площі, 191 підприємствам Держлісагентства – 4,2 млн га або (10,6%) від загальної площі, 583 користувачам іншої форми власності (клуби, громадські організації) – 11,3 млн га або (28,6%) від загальної площі (дод. Л).

За 2017 рік підприємствами галузі від усіх видів рубок заготовлено 15 млн 950 тис. куб. м деревини, що на 412 тис. куб. м, або на 2,5% менше в порівнянні з 2016 роком. Загальний обсяг реалізації деревини у круглому вигляді на внутрішній ринок у 2017 році становить 12632 тис. куб. м на загальну суму 10,1 млрд грн, що у порівняння з 2016 роком відповідно на 958 тис. куб. м та 2 млрд грн більше. На зовнішній ринок реалізовано 883 тис. куб. м дров на загальну суму 0,7 млрд грн, що у порівняння з 2016 роком відповідно на 1655 тис. куб. м та 2 млрд грн менше.

Станом на 01.01.2018 на складах підприємств галузі знаходиться 1049 тис. куб. м лісопродукції, що в порівнянні із залишками на початок 2017 року на 130 тис. куб. м більше, або на 14%.

Найбільші обсяги лісопродукції знаходяться на складах підприємств Житомирського управління – 188 тис. куб. м, Київського – 100 тис. куб. м, Закарпатського – 100 тис. куб. м., Луганського – 70 тис. куб. м, Харківського – 69 тис. куб. м. [87, с. 97].

У 2017 році розпочато роботи щодо співпраці з бізнесом, адже в країнах Європи заготівлею деревини займається приватний сектор, який спеціалізується на цих питаннях. Так, в лісах Держлісагентства майже 10,4 млн куб. м або 66% деревини заготовлено найманими бригадами. Найбільший відсоток заготівлі деревини на умовах підряду в Київському облуправлінні – 92%, Миколаївському – 92%, Одеському – 89%, Харківському – 86%.

Слід зазначити, що для лісового господарства є характерною наявність вагомих проблем, які потребують вирішення (рис. 1.2).

Проблеми лісового господарства



Рис. 1.2. Основні проблеми лісового господарства України [власна розробка]

Для подолання зазначених вище проблем існує необхідність розробки конкретної стратегії розвитку лісового господарства, яка б забезпечувала стабільний розвиток лісового господарства шляхом підвищення ефективності управління, багатоцільового використання лісових ресурсів та корисних властивостей лісу.

Основними завданнями такої стратегії повинні стати:

- удосконалення нормативно-правової бази в галузі лісового господарства та її гармонізація з міжнародними принципами сталого розвитку та управління лісами;

- оптимізація структури лісогосподарських підприємств та організацій;
- збільшення лісистості території до обґрунтованого оптимального рівня;
- нарощування ресурсного і екологічного потенціалу лісів;
- збереження біологічного різноманіття лісових екосистем;
- посилення стійкості лісових екосистем до негативних факторів навколишнього середовища, антропогенного навантаження, змін клімату;
- вирішення лісничо-екологічних проблем регіонів;
- ефективне використання лісових ресурсів на ринкових засадах;
- удосконалення економічно-фінансового механізму;
- підвищення прибутковості ведення лісового господарства в лісозабезпечених регіонах, забезпечення самоокупності і прибутковості підприємств лісового господарства;
- сприяння вирішенню соціально-економічних проблем місцевих громад;
- посилення правового захисту працівників лісової охорони;
- розвиток лісогосподарської науки і освіти;
- розширення міжнародного співробітництва;
- інформування громадськості про стан лісового господарства, залучення до прийняття рішень щодо використання природного потенціалу лісів, екологічне виховання;
- направленість вітчизняних деревообробних підприємств до нарощування виробництва товарів глибокої переробки деревини;

Шляхи та засоби розв'язання проблем полягають у проведенні реформування лісового господарства з використанням позитивного вітчизняного та міжнародного досвіду, поєднанні заходів державної підтримки та впровадження ринкових механізмів у лісовому господарстві, збереженні переважно державної власності на ліси (табл. 1.1).

Таблиця 1.1

Шляхи та засоби вирішення проблем лісового господарства

№ пор.	Шляхи	Засоби вирішення проблеми
1	Підвищення ефективності	– передачу лісів, що знаходяться у державній власності, до сфери управління спеціально уповноваженого центрального органу

	управління лісовим господарством	виконавчої влади у галузі лісового господарства – Держлісагенства, та посилення його функцій; – підтримку комунальної власності на ліси в межах населених пунктів; – підтримку приватної власності на ліси, які створюються на землях, що знаходяться у приватній власності; – посилення повноважень Державної інспекції з контролю за охороною, захистом, використанням та відтворенням лісів з метою підвищення ефективності ведення лісового господарства всіма лісокористувачами
2	Реформування економічної та фінансової системи ведення лісового господарства	– створення конкурентних засад формування послуг лісовому господарству приватними підприємствами і підприємцями; – вдосконалення плати за лісові ресурси через заміну поденної плати на лісовий податок в залежності від площі лісового фонду та ринкової вартості заготовленої деревини; – направлення місцевим громадам частини лісового податку; – розробку методики розрахунку рівня плати за використання земель лісового фонду для потреб рекреації, мисливства, промислової заготівлі грибів, ягід, лікарської сировини тощо
3	Вдосконалення ведення лісового господарства	– забезпечення екологічно орієнтованого ведення лісового господарства та комплексного використання лісових ресурсів, з врахуванням ландшафтно-водозбірних принципів ведення лісового господарства, перегляд принципів розподілу лісів за екологічним і господарським значенням та залежно від переваг виконуваних ними функцій, розробка кадастрової оцінки лісів, зменшення обсягів суцільних рубок, заміна їх на поступові і вибіркові, особливо в лісах зелених зон навколо населених пунктів; – забезпечення збереження біологічного різноманіття лісів; – інвентаризацію та оптимізацію мережі лісових природно-заповідних територій та об'єктів
4	Ефективне використання лісових ресурсів	– запровадження реалізації заготовленої деревини на конкурсних засадах через аукціони і торги для формування прозорого ринку деревини; – створення конкурентних засад формування послуг лісовому господарству приватними підприємствами і підприємцями
5	Міжнародне співробітництво	Приєднання України до європейського процесу щодо збереження і захисту лісів передбачає: – забезпечення виконання міжнародних зобов'язань України щодо лісів; – участь у роботі міжнародних лісівничих організацій; – вивчення нових технологій і методів організації та ведення лісового господарства; – розширення співпраці між науковими і освітніми організаціями, проведення спільних наукових досліджень

Реалізація положень стратегії сприятиме забезпеченню розвитку і управління лісовим господарством, збільшенню площі лісів держави, збереженню біорізноманіття та невиснажливого лісокористування, задоволенню потреб суспільства в лісових ресурсах, створенню більш сприятливих умов для розвитку підприємництва, створенню нових робочих місць, зменшенню загрози деградації земель, зростанню частки продукції лісового господарства у ВВП, забезпеченню зайнятості та соціальної

захищеності працівників лісового сектора; зростанню інвестицій в лісову галузь, а також гармонізації норм ведення лісового господарства України до відповідних критеріїв Європейського Союзу.

Підсумовуючи вищевикладене, можна говорити про те, що лісова галузь України розвиваються нестабільно, особливо в період економічного спаду у державі. Якщо аналізувати ситуацію щодо лісового господарства в цілому по Україні, слід зазначити, що сучасний стан лісів України, який є результатом низки змін нормативного регулювання та економічних меж діяльності лісового господарства, протягом останніх десятиріч не може характеризуватись як задовільний. Це доводить нижчий на запас деревини у віці головного користування порівняно із запасом цільових еталонних насаджень, значна частка насаджень з недопустимо низькою участю головних порід у складі мішаних насаджень та незадовільна товарна структура насаджень. В економічному плані показники лісового господарства є невисокими. Незважаючи на значний потенціал лісового сектора, його управління та використання не є ефективним, не відповідає сучасним вимогам і потребує вдосконалення.

Різке зниження обсягів виробництва продукції потребує застосування дієвих стратегій для продуктивного функціонування лісогосподарських підприємств. Напрямами такої стратегії мають бути: удосконалення нормативно-правової бази; оптимізація структури лісогосподарських підприємств та організацій; збільшення лісистості території до обґрунтованого оптимального рівня; нарощування ресурсного і екологічного потенціалу лісів; удосконалення економічно-фінансового механізму та інші заходи.

1.2. Особливості фінансування господарської діяльності підприємства лісового господарства та передумови забезпечення її ефективності

Центральним органом виконавчої влади, який реалізує державну політику у сфері лісового та мисливського господарства та, відповідно, регулює господарську діяльність підприємств лісового господарства є Державне агентство лісових ресурсів України. Це орган координується Кабінетом Міністрів України через Міністра аграрної політики та продовольства.

Основними завданнями Держлісагентства є:

- забезпечення реалізації державної політики у сфері лісового й мисливського господарства, а також охорони, захисту, раціонального використання й відтворення ресурсів лісу, мисливської фауни, підвищення ефективності лісового та мисливського господарства;
- здійснення державного управління в галузі ведення лісового і мисливського господарства, а також державного контролю за дотриманням вимог нормативно-правових актів щодо ведення лісового господарства (крім державного контролю з карантину рослин та у сфері захисту рослин);
- розробка та організація виконання загальнодержавних, міждержавних і регіональних програм у сфері захисту, підвищення продуктивності, раціонального використання та відтворення лісів, а також участь у розробці та виконанні таких програм із питань використання та відтворення мисливської фауни, розвитку мисливського господарства, організація лісовпорядкування.

Система Держлісагентства складається з підприємств, установ та організацій державної форми власності [78].

Господарська діяльність лісового господарства в Україні складається з діяльності окремих лісгосподарських підприємств і спрямована на ведення лісового господарства згідно існуючих законодавчих вимог, у процесі якої підприємства отримують та реалізують продукти лісу.

Відповідно до Постанови Кабінету Міністрів України від 26 квітня 2007 року № 678 "Питання удосконалення управління лісовим та мисливським господарством" в Україні діють обласні управління лісового та мисливського господарства – всього 24 територіальні органи Держлісагентства.

Управління сприяють забезпеченню формування і реалізації державної політики в сфері лісових відносин та ведення лісового і мисливського господарства та полювання на території відповідної області.

Ведення лісового господарства на місцевому рівні здійснюють державні підприємства, які входять до сфери управління Держлісагентства та координуються його відповідним територіальним органом.

Лісове господарство в Україні згідно «Класифікатора видів економічної діяльності» включає в себе 4 групи: лісівництво та іншу діяльність у лісовому господарстві (група 02.1), лісозаготівлі (02.2), збирання дикорослих недревних продуктів (02.3) та надання допоміжних послуг у лісовому господарстві (02.4).

Господарська діяльність підприємств лісового господарства передбачає надання послуг у низці інших важливих галузей: мисливство, первинна перероблення деревини, харчова галузь та інші.

Підприємства лісового господарства є важливою складовою економіки України, оскільки забезпечують державу сировиною для багатьох галузей промисловості та є основою для здійснення господарської діяльності, яка передбачає створення робочих місць і виготовлення продукції, а отже, формування ВВП країни. Державні підприємства лісового господарства відповідальні за весь комплекс лісогосподарських робіт – від садіння лісу до проведення рубок головного користування. Крім того, окремі підприємства мають потужності по первинній обробці деревини. Окрім державних підприємств в підпорядкуванні Держлісагентства знаходяться наукові, навчальні організації, природні заповідники і національні парки, та інші підприємства, установи, організації безпосереднього підпорядкування [90, с. 53].

Лісогосподарські підприємства є незалежними суб'єктами економічної діяльності у сфері лісового та мисливського господарства. Лісове господарство на 99,9% лісових земель України ведеться спеціалізованими державними та комунальними лісовими підприємствами підпорядкованими великій кількості міністерств та відомств, проте більшість продукції і послуг лісового

господарства виробляється підприємствами Державного агентства лісових ресурсів України (Держлісагентства).

Варто зазначити, що у 2017 році було здійснено суттєві кроки щодо автоматизації продажу деревини на аукціонних торгах, що тепер здійснюється в електронній формі. Для цього ДП «ЛІАЦ» було розроблено програмне забезпечення для проведення торгів. У 2018 році завдання збільшити обсяги продажу деревини через електронну торгову площадку.

У господарську діяльність усіх лісогосподарських підприємств Держлісагентства впроваджено і налагоджено функціонування системи електронного обліку деревини.

Система забезпечує облік лісових ресурсів в online режимі за рахунок:

- маркування деревини спеціальними бирками зі штрих-кодом;
- застосування мобільних електронних пристроїв при здійсненні облікових операцій в лісових умовах.

На сьогодні ЕОД застосовується для 73% лісів України, а в 27% лісів деревина не обліковується [90, с. 54].

На сьогодні лісове господарство в основному критикують за відсутність чіткого розподілу функцій та звинувачують Держлісагентство, що лісогосподарські підприємства поєднують функцію господарювання та функцію контролю. Насправді це не так. У своїй більшості законодавчо всі функції управління розділені – Мінагрополітики формує лісову політику (і навіть якщо Держлісагентство, відповідно до повноважень, готує проекти документів, їх остаточна версія залежить від Міністерства), Мінприроди відповідає за контроль за дотриманням природоохоронного законодавства в усіх лісах держави та погоджує ліміти використання лісових ресурсів і плани ведення лісового господарства, а підприємства ведуть лісове господарство. Роль Держлісагентства, як центрального органу виконавчої влади, що реалізує політику у галузі лісового господарства та є органом управління майном, у цьому плані полягає у здійсненні відомчого контролю та координації діяльності державних лісогосподарських підприємств.

Єдине місце в якому дійсно є поєднання функцій, це виконання повноважень державної лісової охорони окремими посадовими особами державних лісогосподарських підприємств системи Держлісагентства. Тому, доцільно, по-перше, здійснити передачу функцій державної лісової охорони від державних лісогосподарських підприємств на рівень територіальних органів Держлісагентства з метою повного відокремлення функції державної лісової охорони від господарської діяльності. По-друге, має відбутися відокремлення господарської функції шляхом створення об'єднань державних лісогосподарських підприємств на обласному рівні з делегуванням їм частини повноважень лісогосподарських підприємств. Створення таких об'єднань допоможе у координації діяльності підприємств та знизить ризик втручання у господарську діяльність. Делегування повноважень включатиме, серед іншого, організацію лісовпорядних робіт, інвентаризації та моніторингу лісів, розроблення та реалізації проектів будівництва, в тому числі лісових доріг; координацію діяльності підприємств, зокрема щодо проведення лісогосподарських заходів (створення розсадників, запобігання великим пожежам, боротьби з вітровалами тощо), охорони та захисту лісів, реалізації деревини; впровадження інвестиційних проектів.

Для стабільного розвитку та належного здійснення господарської діяльності підприємств лісової галузі потрібне відповідне фінансування.

Проблема фінансування діяльності підприємств лісового господарства тісно пов'язана з своєрідними особливостями – довготривалістю періоду лісовирощування та поєднання у цьому процесі факторів природи і праці.

На думку багатьох вчених та практиків в галузі лісового господарства, реформування галузі потребує вдосконалення механізму фінансування лісового господарства з урахуванням регіональних особливостей, вдосконалення системи оподаткування, оновлення системи продажу необробленої деревини тощо.

Суттєвим викликом для підприємств лісового господарства було припинення з 2016 року фінансування завдань та заходів з ведення лісового і

мисливського господарства з державного бюджету. Частково витрати на створення лісових насаджень, їх догляд, охорону та захист від шкідників та хвороб покриваються за рахунок власних обігових коштів підприємств (рис. 1.3).

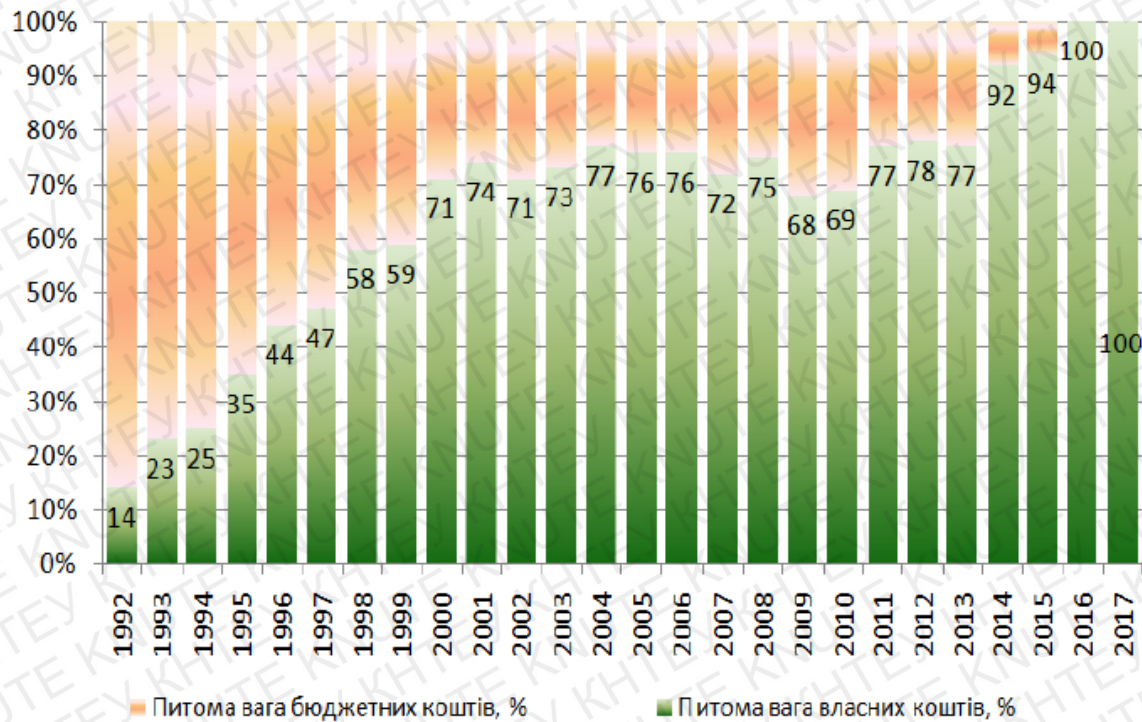


Рис. 1.3. Динаміка обсягу бюджетних та власних коштів у забезпеченні фінансування господарської діяльності підприємств лісового господарства

Через постійне недофінансування господарська діяльність підприємств лісової галузі відзначається наразі наступними негативними наслідками:

- роботи зі створення нових насаджень на малопродуктивних і деградованих землях, у тому числі, полезахисних лісових смуг, проводяться в недостатніх обсягах;
- своєчасне гасіння та попередження лісових пожеж не забезпечено, адже потужностей та можливостей Державної служби надзвичайних ситуацій (далі – ДСНС) недостатньо для цього;
- не здійснюється на належному рівні охорона лісу від незаконних рубок;
- відмічено різке збільшення шкідників та хвороб лісу;
- припинено вирощування посадкового матеріалу на Півдні та Сході, що унеможливить у подальшому створення лісових насаджень.

Без державної підтримки лісогосподарські підприємства не ресурсних областей не можуть забезпечити ведення лісового та мисливського господарства в повному обсязі. З початку 2016 року і на сьогодні звільнилося понад 3000 висококваліфікованих фахівців галузі.

Бюджетне фінансування у 2017 році виділялось лише за наступними бюджетними програмами:

- програма 2805020 «Дослідження, прикладні розробки та підготовка наукових кадрів у сфері лісового господарства (7142,6 млн грн);
- програма 2805010 «Керівництво та управління у сфері лісового господарства» (88551,4 млн грн.);
- програма 2805060 «Ведення лісового та мисливського господарства, охорона і захист лісів в лісовому фонді» - на функціонування бюджетних установ та установ природно-заповідного фонду (98949,6 млн грн.) [78].

Граничні обсяги, доведені Мінфіном, задовольняють потребу в коштах, необхідних для утримання центрального апарату та обласних управлінь лісового та мисливського господарства на 84,2%. Постійне скорочення інших видатків на утримання органів управління суттєво впливає на якість виконання центральним апаратом та обласними управліннями покладених на них функцій, унеможливорює направлення фахівців у відрядження, виконання Національної програми інформатизації, ведення належної системи документообігу тощо.

На фінансування заходів з ведення лісового і мисливського господарства коштів не було передбачено. Проте, в кінці 2017 року Уряд затвердив Порядок використання коштів, передбачених у державному бюджеті для фінансування заходів з ведення лісового і мисливського господарства, охорони і захисту лісів у лісовому фонді, створення захисних лісових насаджень та полезахисних лісових смуг (Постанова Кабінету Міністрів України від 20 грудня 2017 р. № 1016), що дає можливість, при виділенні фінансування, використовувати бюджетні кошти для забезпечення діяльності лісогосподарських підприємств у наступних роках.

Досягненням 2017 року є внесення змін до статті 98 Лісового кодексу України щодо порядку фінансування заходів з ведення лісового і мисливського господарства, охорони і захисту лісів. Зокрема, вилучено норму, де фінансування зазначених заходів прив'язувалося до наявності державної цільової програми.

Для вирішення питання фінансування господарської діяльності державних підприємств Держлісагентством активно проводиться робота з утворення Державного фонду розвитку лісового господарства (п. 1 Указу Президента «Про додаткові заходи щодо розвитку лісового господарства, раціонального природокористування та збереження об'єктів природно-заповідного фонду» від 21.11.2017 № 381/2017).

З метою мінімізації втрат бюджету для утворення Державного фонду розвитку лісового господарства Держлісагентством запропоновано збільшення рентної плати за спеціальне використання лісових ресурсів в частині деревини, заготовленої від рубок головного користування на 65% проти 2017 року. Крім того, запропоновано наповнення фонду за рахунок частини чистого прибутку (доходу) державних лісгосподарських підприємств до спеціального фонду державного бюджету (рис. 1.4).

Джерела формування Фонду	Використання коштів Фонду
• 30 % від рентної плати за спеціальне використання лісових ресурсів • 25 % від частини чистого прибутку (доходу) державних лісгосподарських підприємств • добровільні внески юридичних та фізичних осіб • міжнародна технічна допомога • інші надходження	• відтворення лісів • охорона і захист лісів, придбання протипожежної та лісгосподарської техніки і обладнання • поліпшення якісного складу лісів та збереження біорізноманіття в лісах • лісовпорядкування та інші проектно-вишукувальні роботи, ведення державного лісового кадастру, обліку та моніторингу лісів

Рис. 1.4. Джерела формування та напрямки використання коштів Державного фонду розвитку лісового господарства

Розглянемо окремі фінансові характеристики діяльності підприємств лісового господарства за підсумками 2017 року.

За результатами господарсько-фінансової діяльності підприємств галузі у 2017 році отримано 13691,3 млн грн чистого доходу від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), що на 1339,1 млн грн більше, ніж у 2016 році.

За оперативними даними у 2017 році підприємствами галузі ресурсних областей отримано 471,9 млн грн чистого прибутку, з якого 354 млн грн (75%) відраховано до державного бюджету.

На ведення лісового господарства у 2017 році ресурсних областей було спрямовано власних коштів у сумі майже 5 млрд грн, що майже на 0,7 млрд грн більше, ніж за 2016 рік.

За 2017 рік підприємствами галузі сплачено до бюджету 3904,2 млн грн податків, зборів та обов'язкових платежів, що на 604,7 млн грн (18%) більше, ніж за 2016 рік. З них до Державного бюджету сплачено 2554,4 млн грн (65%), до місцевого – 1349,8 млн грн або 35% (табл. 1.2).

Таблиця 1.2

Сплата податків та платежів державними підприємствами

Держлісагентства (млн грн)

Показники	2016 р.	2017 р.	Відхилення
Внесено до бюджету всього, з них:	3299,5	3904,2	604,7
до державного бюджету, в тому числі:	2055,2	2554,4	499,2
рентна плата за спеціальне використання лісових ресурсів;	461,9	464	2,1
до місцевих бюджетів, в тому числі:	1244,3	1349,8	105,5
рентна плата за спеціальне використання лісових ресурсів;	456	362	-94
Сплачено Єдиного соціального внеску	908,4	1122,3	213,9
Разом сплачено податків та ЄСВ	4207,9	5026,5	818,6

Найбільшу частку в сумі сплачених податків та зборів становить податок на додану вартість – 38% (1484,7 млн грн), податок на доходи фізичних осіб – 24% (936,4 млн грн) та рентна плата за спеціальне використання лісових ресурсів – 21,2% (826 млн грн).

Крім податків, підприємствами галузі за звітний період сплачено 1122,3 млн грн єдиного соціального внеску, що на 23,5% (213,9 млн грн) більше, ніж

за 2016 рік. Разом сплачено податків та ЄСВ – 5026,5 млн грн, що на 19,5% (818,6 млн. грн) більше, ніж за 2016 рік.

З метою стабілізації ситуації в південно-східному регіоні підприємствами ресурсних областей надано посильну фінансову допомогу підприємствам Півдня та Сходу – на суму майже 80 млн гривень. Завдяки цьому була погашена заборгованість із заробітної плати в цих областях. Надання посильної допомоги підприємствами ресурсних областей не може вирішити проблему забезпечення виконання лісогосподарських заходів у повному обсязі. Тому, лісогосподарські підприємства Сходу та Півдня України вкрай потребують підтримки Уряду у питанні перерозподілу видатків, які передбачені Мінагрополітики держбюджетом на 2018 рік на потреби лісового господарства.

Інформацію щодо фінансування видатків Держлісагентства з державного бюджету представлено у табл. 1.3.

Таблиця 1.3

Фінансування видатків Держлісагентства з державного бюджету, тис грн

№ пор .	Найменування бюджетної програми	2016 р.	2017 р.	Відхилення
1	Керівництво та управління у сфері лісового господарства	49489,0	88551,4	39062,4
2	Дослідження, прикладні розробки та підготовка наукових кадрів у сфері лісового господарства	5122,1	7142,6	2020,5
3	Ведення лісового і мисливського господарства, охорона і захист лісів в лісовому фонді	66247,3	98949,6	32702,3
4	Разом	120858,4	194643,6	73785,2

Таким чином, державними підприємствами лісової галузі на 1 гривню отриманих бюджетних коштів на ведення лісового та мисливського господарства, охорону і захист лісів сплачено 23 грн у 2017 році податків та платежів.

Держлісагентством в проекті Стратегії пропонується створення Державного фонду розвитку лісового господарства та збереження державної підтримки на виконання завдань, передбачених Лісовим кодексом України і внесення відповідних змін до Бюджетного та Податкового кодексів України. Створення Фонду також передбачено Указом Президента України від 34 21.11.2017 № 381. На сьогодні це питання відпрацьоване з Міністерством

фінансів. Проект Закону вже виносився у залу Верховної Ради при розгляді бюджету на 2018 рік. Зокрема, формування Державного фонду розвитку лісового господарства пропонується за рахунок:

- 30% від рентної плати за спеціальне використання лісових ресурсів в частині деревини, заготовленої від рубок головного користування;
- 25% від частини чистого прибутку (доходу) державних лісогосподарських підприємств, що належать до сфери управління Держлісагентства відповідно до закону;
- добровільних внесків юридичних та фізичних осіб;
- міжнародної технічної допомоги;
- інших надходжень.

Кошти Державного фонду розвитку лісового господарства будуть спрямовані на фінансове забезпечення господарської діяльності підприємств з:

- відтворення лісів, створення полезахисних лісових смуг та інших захисних насаджень;
- охорони (у тому числі від пожеж) і захисту лісів, придбання протипожежної та лісогосподарської техніки і обладнання;
- поліпшення якісного складу лісів та збереження біорізноманіття в лісах;
- лісовпорядкування (базове, безперервне) та інших проектно-вишукувальних робіт, ведення державного лісового кадастру, обліку та моніторингу лісів.

Лісогосподарські підприємства Сходу та Півдня України потребують державної підтримки та підвищення рівня надходжень з власних джерел. Окрім того, зважаючи на ситуацію, що склалася з бюджетним фінансуванням підприємств лісового господарства та переважання фінансування за рахунок власних джерел вкрай важливим постає питання забезпечення ефективності господарської діяльності підприємств, що забезпечувало б підвищення їх рентабельності та фінансової стійкості суб'єктів господарювання. У сприянні цьому процесу вагому роль відіграє проведення контролю ефективності господарської діяльності підприємств лісового господарства.

1.3. Змістова характеристика контролю ефективності господарської діяльності державного підприємства

Державний фінансовий контроль відповідно до чинного законодавства реалізується у різних формах. Розгляд зазначеного питання слід здійснювати шляхом аналізу чинних нормативно-правових актів, які регулюють проведення фінансового контролю уповноваженими державними органами: Рахунковою палатою України та Державною аудиторською службою України (далі - ДАСУ).

ДАСУ реалізує державний фінансовий контроль через здійснення:

- державного фінансового аудиту;
- перевірки державних закупівель;
- інспектування (ревізії);
- моніторингу закупівель [75].

Водночас, відповідно до Закону України «Про Рахункову палату», державний зовнішній фінансовий контроль (аудит) забезпечується Рахунковою палатою шляхом здійснення:

- фінансового аудиту;
- *аудиту ефективності*;
- експертизи, аналізу та інших контрольних заходів [76].

Як бачимо, відповідно до чинного законодавства, на проведення контролю ефективності у формі аудиту ефективності уповноважена тільки Рахункова палата України, що варто розглянути більш детально.

Аудит ефективності почав широко практикуватися органами фінансового контролю в більшості розвинутих країнах після ухвалення Конгресом INTOSAI (Міжнародна організація вищих органів фінансового контролю) Лімської декларації з керівних принципів фінансового контролю (1977 року) [83, с. 155].

У відповідності до стандартів INTOSAI орган вищого фінансового контролю може проводити перевірку ефективності та робити висновки про неефективне використання бюджетних коштів за наявності законодавчо

встановленого права на такий вид перевірок стосовно всіх галузей діяльності держави, пов'язаних із витрачанням бюджетних коштів і використанням державної власності та природних ресурсів [83, с. 156].

Більшість вчених розуміють аудит ефективності як форму контролю, хоча необхідно зазначити, що в наукових колах існують певні розбіжності у визначенні сутності терміну аудиту ефективності. Різні підходи науковців до визначення сутності аудиту ефективності наведені у табл. 1.4.

Таблиця 1.4

Підходи до визначення сутності аудиту ефективності

Автор	Підхід	Визначення
Бурлан С.А. [11]	перевірка та аналіз	Проведення перевірки та порівняльного аналізу результатів виробничої та функціональної діяльності економічного суб'єкта з встановленими критеріями оцінки ефективності, на основі якого визначається економічна і соціальна ефективність використання державних коштів
Катроша Л.В. [32]	форма контролю	Сукупність дій зі збору та аналітичного опрацювання статистичних і звітних даних, матеріалів ревізій та перевірок, іншої публічної інформації, спрямованих на визначення рівня ефективності державних вкладень для реалізації запланованих бюджетними програмами (функціями) цілей, встановлених чинників, які перешкоджають досягненню максимального результату, обґрунтування пропозицій щодо підвищення ефективності використання державних активів
Огонь Ц.Г. [65, с. 373]	форма контролю	Сучасна форма державного фінансового контролю, яка забезпечує оцінку ефективності роботи підконтрольних об'єктів, що виконують державні функції та використовують державні фінанси, а також розробку пропозицій з підвищення ефективності їх роботи
Трайтлі В.Ю. [92]	інструмент відносин у державному устрою	Найважливіший інструмент, за допомогою якого платники податків, фінансисти, депутати парламенту, пересічні громадяни та засоби масової інформації можуть спостерігати зсередини за здійсненням і результативністю діяльності уряду
Хомутенко В. [96]	процес	Системний, цілеспрямований, організований процес отримання й експертно-аналітичної оцінки об'єктивних даних про результативність, економічність і продуктивність економічної діяльності одиниці, по якій проходить аудит (органу державної влади, органу управління, суб'єкта господарювання, організації, групи організацій або програми діяльності), з метою встановлення рівня відповідності цих даних певним критеріям і на підставі цього висловити думку про ефективність діяльності або програми і дати рекомендації, спрямовані на поліпшення ефективності
Шевченко І. О. [51]	форма контролю	Форма контролю, яка являє собою сукупність статистичних, ревізійних і аналітичних дій, спрямованих на визначення рівня ефективності державних вкладень у процесі реалізації запланованих цілей, встановлення факторів, перешкоджаючих досягненню максимального результату в процесі використання певного обсягу: трудових, матеріальних і фінансових ресурсів, і обґрунтування пропозицій щодо підвищення ефективності використання державних ресурсів

Кожен з науковців обирає свій підхід до трактування поняття аудиту ефективності, але найбільш суттєвим, на нашу думку є визначення, яке пропонує Шевченко І. О., розглядаючи аудит ефективності як форму контролю, при цьому наголошуючи на оцінці ефективності роботи як мети аудиту ефективності.

Більш повні визначення «аудиту ефективності» наводять у своїх працях науковці [32; 96]. Дані ними поняття є схожими між собою і ширше розкривають зміст поняття ніж трактування інших науковців.

Постанова Кабінету Міністрів України «Про затвердження «Порядку проведення Державною аудиторською службою України, її територіальними органами державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм» №1017 від 10.08.2004 р. дає наступне визначення аудиту ефективності, а саме як: форму державного фінансового контролю, спрямовану на визначення ефективності використання бюджетних коштів для реалізації запланованих цілей та встановлення факторів, які цьому перешкоджають.

Подібне трактування зберігається в основоположному документі, що визначає порядок проведення аудиту ефективності бюджетних програм органами Державної аудиторської служби України, а саме в Методичних рекомендаціях щодо проведення органами Держаудитслужби аудиту ефективності виконання бюджетної програми, де «аудит ефективності» – це форма державного фінансового контролю, яка спрямована на визначення ефективності використання бюджетних коштів для реалізації запланованих цілей та встановлення факторів, які цьому перешкоджають.

Огляд наукової літератури та нормативних джерел дозволив зробити висновок, що таке трактування не можна вважати економічно виправданим, оскільки аудит ефективності за своєю сутністю є нічим іншим як специфічним і самостійним методом державного фінансового контролю.

Аудит ефективності за своєю суттю відноситься до перевірок діяльності, а, отже, представляє контрольний захід зі своєю сукупністю способів, процедур, прийомів, форм. Так, аудит ефективності можна представити як впорядковану

сукупність знань про способи, прийоми і підходи мислення суб'єктів аудиту ефективності при дослідженні інформації щодо здійснення певної діяльності з метою отримання свідочств достовірності й об'єктивної оцінки ефективності використання бюджетних коштів для можливості прийняття ефективних рішень.

Порядок проведення Державною аудиторською службою України державного фінансового аудиту закріплює необхідність проведення аналітичних прийомів і способів: «аудит ефективності проводиться шляхом аналізу» певних об'єктів, а тільки для методу характерним є наявність його інструментарію – сукупності загальнонаукових і специфічних способів і прийомів дослідження.

Форма дає уявлення про контрольний захід, а метод показує, якими шляхами, прийомами і способами суб'єкт контрольної влади здійснює свої повноваження. Таким чином, аудит ефективності, з огляду на специфіку його сутності, технологію проведення, доцільно відносити до методу контролю як самостійного виду діяльності.

Загалом, аудит ефективності займає вагоме місце серед форм державного фінансового контролю. Його здійснення передбачає контроль не тільки законності і достовірності використання ресурсів за призначенням, але й доцільність та необхідність прийняття управлінських рішень щодо їх використання.

З огляду на те, що забезпечити повне усунення усіх наслідків порушень за результатами контролю неможливо, запровадження цього виду аудиту набуває зростаючого значення для підвищення дієвості контролюючої системи та зростання ефективності державного управління [1, с. 199].

Аудит ефективності здійснюється з метою розроблення обґрунтованих пропозицій щодо підвищення ефективності використання коштів державного та місцевих бюджетів у процесі діяльності державним підприємством [3, с. 72].

Основними завданнями аудиту ефективності господарської діяльності державного підприємства є:

- оцінка виконання результативних показників діяльності підприємства;
- оцінка ефективності господарської діяльності державного підприємства;
- виявлення упущень і недоліків організаційного, нормативно-правового та фінансового характеру, які перешкоджають своєчасній, повній і якісній реалізації запланованих цілей;
- визначення ступеня впливу виявлених упущень і недоліків на реалізацію запланованих цілей господарювання державного підприємства;
- розроблення пропозицій щодо шляхів (форм, засобів) підвищення ефективності використання коштів та ресурсів державного підприємства.

Основні принципи аудиту ефективності як форми державного фінансового контролю наведено на рис. 1.5.

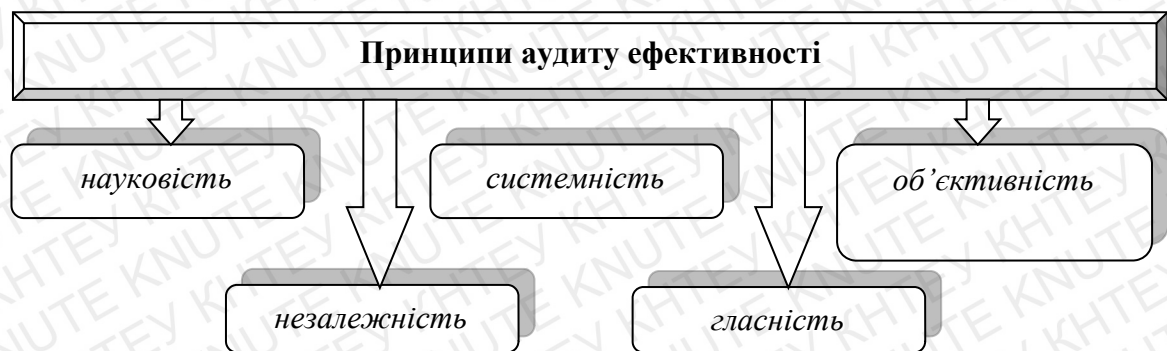


Рис. 1.5. Принципи здійснення аудиту ефективності господарської діяльності державного підприємства

Вказані на рис. 1.5 принципи аудиту ефективності покликані забезпечувати високу його результативність, дієвість та економічність.

Метою аудиту ефективності господарської діяльності державного підприємства є визначення слабких місць в організації господарської діяльності державного підприємства, виконання запланованих цілей та обґрунтування пропозицій щодо підвищення ефективності використання державних ресурсів.

Суб'єктами аудиту ефективності господарської діяльності державного підприємства виступають, по-перше, уповноважені на формування переліку результативних показників діяльності державного підприємства, які здатні адекватно охарактеризувати її результати, по-друге, розпорядники бюджетних

коштів, керівництво державного підприємства, що складає відповідну звітність про фінансовий стан та результати господарської діяльності, по-третє – контролюючий орган – Рахункова палата України, на яку законодавчо покладено обов’язок проведення аудиту ефективності [7, с. 116].

У процесі оцінки соціальної діяльності важливо орієнтуватися на критерії (показники), використання яких дозволить об’єктивно оцінити ефективність господарської діяльності підприємства.

Такі критерії розроблені Міжнародною організацією вищих аудиторських установ (INTOSAI). Як об’єктивні критерії INTOSAI називає: економічність, ефективність, результативність (рис. 1.6).



Рис. 1.6. Критерії аудиту ефективності господарської діяльності державного підприємства

Слід відміти, що розуміння ефективності господарської діяльності підприємства нерозривно пов’язане з трактуванням поняття «ефективність».

Економічний словник надає декілька підходів до визначення ефективності. Так, під даним терміном слід розуміти:

- співвідношення між результатами виробничо-господарської діяльності самостійного суб’єкта і використаними для одержання цих результатів матеріальними, трудовими і фінансовими ресурсами (затратами);
- в економіці і в менеджменті - максимізація результату при мінімальних витратах. Так, у виробництві продовольства це означає випуск якомога більшої

кількості товарів із найменшими витратами землі, праці, капіталу й управлінських ресурсів [12, с. 188];

- здатність обрати правильну мету (ціль), на якій зосередити енергію організації» [12, с. 189].

В іншому енциклопедичному виданні ефективність визначається як «здатність створювати ефект, результативність процесу, проекту тощо та визначається як відношення ефекту, результату до витрат, що забезпечили цей результат» [12, с. 190].

Здійснення господарської діяльності підприємства лісового господарства може бути оцінено як:

1) ефективне – рівень показників виконання показників виробництва, соціальних чи інших функцій, якості перевищують або дорівнюють рівню забезпеченого фінансування;

2) недостатньо ефективне - рівень виконання деяких показників господарської діяльності був менший за забезпечений рівень фінансування;

3) неефективне - рівень показників виконання показників господарської діяльності був значно менший за забезпечений рівень фінансування.

Згідно з описаним підходом, можна виділити кілька ступенів ефективності господарської діяльності державного підприємства: високий, середній і низький.

Сумарна ефективність господарської діяльності державного підприємства визначається на основі підрахунку загальної суми набраних балів за кожною зі складових оцінки та її порівняння із запропонованою шкалою оцінки.

За наведеним підходом можна оцінювати результативність господарської діяльності державного підприємства за кожним завданням, що дає змогу оцінити виконання окремих напрямів господарської діяльності та виявити, як вплинуло виконання завдання на загальну її ефективність (деталізована оцінка) [18, с. 32].

На нашу думку, можна виділити наступні етапи реалізації процесу аудиту ефективності господарської діяльності державного підприємства:

- підготовка до аудиту ефективності;
- проведення аудиту ефективності;
- реалізація результатів аудиту ефективності [18, с. 33].

Детальний зміст перелічених етапів розкрито у табл. 1.5.

Таблиця 1.5

Етапи аудиту ефективності господарської діяльності державного підприємства [власна розробка]

№ пор.	Етапи	Дії державних аудиторів
1.	Підготовка до аудиту	Збір інформації про сферу діяльності підприємства
		Збір інформації про мету, способи реалізації, результати діяльності державного підприємства
		Визначення показників виконання завдань державного підприємства
		Вибір критеріїв оцінки господарської діяльності державного підприємства
		Оцінка проблем щодо забезпечення ефективності діяльності державного підприємства
		Вивчення системи внутрішнього контролю підприємства
		Побудова гіпотез для аудиту ефективності
		Розробка програми та плану аудиту ефективності діяльності державного підприємства
2.	Проведення аудиту	Збір інформації про результати господарської діяльності державного підприємства
		Проведення контрольних процедур державним аудитором
		Аналіз інформації про господарську діяльність
		Визначення ступеня довіри до результатів аналізу
		Визначення ступеня ефективності діяльності державного підприємства
		Формулювання висновків та розробка пропозицій
3.	Реалізація результатів аудиту	Обговорення результатів аудиту ефективності
		Оформлення аудиторського звіту
		Контроль за реалізацією результатів аудиту ефективності господарської діяльності державного підприємства

Кожен із визначених етапів містить перелік заходів, що здійснюються державними аудиторами. Так, на підготовчому етапі, здійснюється збір різного роду інформації, що стосується діяльності державного підприємства, здійснюється вибір проблеми і гіпотез аудиту ефективності, на основі чого розробляється програма і план аудиту. На етапі безпосереднього проведення аудиту виконуються контрольні процедури для підтвердження отриманих даних. За результатами таких досліджень формулюються висновки і пропозиції. На заключному етапі здійснюється оформлення аудиторського звіту. Після

завершення аудиту здійснюється контроль за реалізацією результатів [23, с. 609].

Аудит ефективності проводиться шляхом аналізу:

- нормативно-правових актів, розрахунків та обґрунтувань, методичних документів, видань і публікацій щодо напрямку діяльності підприємства;
- результатів раніше здійснених контрольних заходів;
- показників статистичної, фінансової та оперативної звітності;
- даних порівняння фактично досягнутих результативних показників діяльності державного підприємства із запланованими в динаміці за кілька років, а також з вітчизняним і зарубіжним досвідом;
- даних інтерв'ювання, анкетування, опитування громадян і збирання інформації від юридичних осіб [23, с. 610].

Про необхідність подальшого розгортання цього методу свідчать його переваги, які полягають у наступному:

- можливості виявлення негативних тенденцій здійснення господарської діяльності ще до закінчення звітної періоду (наприклад, року);
- проведенні глибшого аналізу, ніж при здійсненні інших методів контролю;
- виявленні узгодженості здійснення господарської діяльності державного підприємства з визначеними цілями та стратегічними пріоритетами;
- можливості корегування показників господарської діяльності державного підприємства за результатами проведеного аудиту ефективності;
- використанні результатів аудиту ефективності як основи прийняття рішень, спрямованих на врегулювання господарської діяльності державного підприємства та досягнення поставлених цілей;
- можливості підвищення рівня ефективності господарської діяльності державного підприємства шляхом концентрації уваги на найбільш пріоритетних та сприятливих напрямках функціонування.

Для забезпечення ефективності господарської діяльності підприємств слід приділяти увагу не тільки фінансуванню діяльності державного підприємства, але поточному контролю ефективності його діяльності. Окрім того, при

плануванні аудиту ефективності необхідно вивчити потреби користувачів кінцевого результату. За відсутністю чітких показників необхідно визначити найбільш істотні звітні дані про надані послуги, виконані роботи, реалізований продукт або фінансовий результат, що можуть характеризувати досягнення мети діяльності державного підприємства. Ефективне здійснення господарської діяльності державного підприємства потребує створення чіткої і цілісної системи їхнього обліку, яка у поєднанні з контролем і аналізом мала б забезпечити формування чіткої та об'єктивної інформаційної бази для управління.

Висновки до розділу 1

Лісове господарство має суттєве значення для розвитку економіки України, а також для продовольчої та енергетичної безпеки країни, адже територія України становить 603 549 км², тобто 17,6% покривають ліси. Основними проблемами лісового господарства є недосконала нормативно-правова база щодо ведення лісового господарства та лісових відносин; стрімке зростання в структурі лісового експорту напівфабрикатів і сировини, а не готової продукції вітчизняних підприємств; застаріле обладнання та недостатність природозберігаючих технологій; недосконалість фінансового та економічного механізму розвитку лісового господарства та інші. У роботі сформульовано напрямки вирішення зазначених проблем.

Господарська діяльність лісового господарства в Україні складається з діяльності окремих лісогосподарських підприємств і спрямована на ведення лісового господарства згідно існуючих законодавчих вимог, у процесі якої підприємства отримують та реалізують продукти лісу. Державні підприємства лісового господарства відповідальні за весь комплекс лісогосподарських робіт – від садіння лісу до проведення рубок головного користування. Окремі підприємства мають потужності по первинній обробці деревини. Припинення бюджетного фінансування галузі наразі гострого поставила перед підприємствами лісового господарства потребу підвищення

ефективності господарювання для забезпечення самофінансування за рахунок власних коштів.

Дослідження змістової характеристики аудиту ефективності дало можливість встановити його сутність та мету в управлінні ефективністю господарської діяльності підприємства лісового господарства. Представлено основні завдання та принципи аудиту ефективності господарської діяльності державного підприємства. Критеріями аудиту ефективності господарської діяльності державного підприємства є економічність, ефективність та результативність.

РОЗДІЛ 2. ІНФОРМАЦІЙНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ КОНТРОЛЮ ЕФЕКТИВНОСТІ ГОСПОДАРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ДЕРЖАВНОГО ПІДПРИЄМСТВА

2.1. Організаційно-економічна характеристика ДП «Шосткинське лісове господарство»

Об'єктом для дослідження було обрано державне підприємство "Шосткинське лісове господарство" (далі – ДП "Шосткинське лісове господарство").

ДП "Шосткинське лісове господарство" було створено на підставі наказу Міністерства лісового господарства України від 31.10.1991 №133 "Про організаційну структуру управління лісовим господарством".

ДП "Шосткинське лісове господарство" засноване на державній власності та входить до сфери управління Сумського обласного управління лісового та мисливського господарства. Органом управління майном підприємства є Державне агентство лісових ресурсів України.

Державне підприємство "Шосткинське лісове господарство" знаходиться за адресою: 41140, Сумська обл., Шосткинський район, смт. Вороніж, пров. Радянський, 5.

ДП "Шосткинське лісове господарство" діє відповідно до затвердженого Статуту. Згідно із Статутом, підприємство є юридичною особою, веде

самостійний баланс, має розрахунковий, валютний та інші рахунки в установах банків, печатку зі своїм найменуванням.

Відповідно до Статуту ДП "Шосткинське лісове господарство" створено з метою здійснення таких видів господарської діяльності:

- ведення лісового господарства, охорони, захисту, раціонального використання та відтворення лісів;
- ведення мисливського господарства, охорони, відтворення та раціонального використання державного мисливського фонду на території мисливських угідь, наданих у користування підприємству.

У всіх випадках, коли законодавством передбачено необхідність отримання відповідного дозволу (ліцензії) для заняття тим чи іншим видом діяльності, ДП "Шосткинське лісове господарство" здійснює таку діяльність тільки після отримання копії ліцензії, виданої Товариству та засвідченої відповідним органом ліцензування.

Для належного виконання ДП "Шосткинське лісове господарство" своїх функцій підприємство має у своєму розпорядженні майно (рухоме та нерухоме) в порядку і на умовах передбачених чинним законодавством України.

Розглянемо організаційну структуру ДП "Шосткинське лісове господарство" (рис. 2.1).



Рис. 2.1. Організаційна структура ДП "Шосткинське лісове господарство"

За інформацією, представленою на рис. 2.1, бачимо, що ДП "Шосткинське лісове господарство" очолюється директором лісгоспу, який призначається в порядку, передбаченому Статутом державного підприємства і діє від імені підприємства на підставі трудових відносин з ним. У відносинах із третіми особами директор діє від імені та в інтересах державного підприємства.

До організаційної структури ДП "Шосткинське лісове господарство" входять лісовий відділ, виробничий відділ, бухгалтерія, планово-економічний відділ, відділ реалізації. Лісовий відділ очолює головний лісничий. У функціональному підпорядкуванні лісового відділу знаходяться лісництва.

Виробничий відділ очолює головний інженер, відділ бухгалтерії - головний бухгалтер, планово-економічний відділ - головний економіст.

Організаційно-економічна структура ДП "Шосткинське лісове господарство" є лінійною. У такій структурі немає складних функціональних зв'язків між підрозділами, а кожен працівник підпорядковується тільки одному керівнику і пов'язаний з вищим рівнем керівництва тільки через безпосереднього керівника.

Враховуючи обсяги та особливості господарської діяльності ДП "Шосткинське лісове господарство" для державного підприємства така структура є цілком адекватною потребам управління.

Перевірка фінансово-господарської діяльності ДП "Шосткинське лісове господарство" здійснюється органами державного зовнішнього контролю – Державною аудиторською службою України. Контроль здійснювався у формі інспектування. Водночас, нами було визначено важливість аудиту ефективності, який на досліджуваному державному підприємстві не проводився.

Мінімум раз на рік, а також в інших випадках, передбачених законодавством, фінансову звітність ДП "Шосткинське лісове господарство" підтверджує ревізійна комісія Товариства, яка проводить інвентаризацію та перевіряє інші аспекти фінансово-господарської діяльності. На нашу думку, такого контролю не достатньо, адже він має чітко виражений ретроспективний

характер та не спрямований на попередження порушень. Можна було б порадити державному підприємству створити посаду чи підрозділ внутрішнього контролю, який є прогресивним способом попередження та виявлення порушень, але з урахуванням стану фінансування лісового господарства, така рекомендація буде фінансово складною для державного підприємства.

Розглянемо окремі економічні показники господарської діяльності ДП "Шосткинське лісове господарство".

Площа лісового господарства складає 26,6 тис. га. ДП "Шосткинське лісове господарство" має лісовий фонд, який характеризується загальною площею земель лісового фонду - 26,6 тис. га, площею земель покритої лісом - 24,2 тис. га. (табл. 2.1).

Таблиця 2.1

Окремі економічні показники господарської діяльності ДП "Шосткинське лісове господарство"

№ пор.	Показники	Одиниці виміру	Загальні обсяги
1	Загальна площа земель лісового фонду	га	26610
2	Вкриті лісовою рослинністю землі	га	24067,4
3	Загальний запас деревостанів, <i>3.1. в т.ч., площа і запас за природним складом:</i>	тис. м3	826228
	Хвойні насадження	га/тис.м3	20222,2/7522230
	Твердолистяні насадження	га/тис.м3	1224,7/28092
	М'яколистяні насадження	га/тис.м3	2620,5/45906
	Інші деревні породи	га/тис.м3	
	<i>3.2. в т.ч., площа і запас за віковою структурою:</i>		
	Молодняки	га/тис.м3	2672,6/288,08
	Середньовікові насадження	га/тис.м3	12964,2/4624,91
	Пристигаючі насадження	га/тис.м3	6627,3/2698,69
	Стигли і перестійні насадження	га/тис.м3	1803/650,6
4	Середній запас на 1 га вкритих лісовою рослинністю земель	м3	343
5	Середня зміна запасу на 1 га	м3	5,4
6	Площа природно-заповідного фонду	га	3100
7	Середній вік (років)		63

Станом на 31.12.2017 р. у лісовому фонді підприємства переважають середньовікові насадження та становлять 53,9% (12964,2) від вкритої лісовою рослинністю. Частка молодняків 11,5% (2672,6 га); пристигаючих – 27,5% (6627,3 га), стиглих і перестійних насаджень – 7,5% (1803,3 га)

Склад лісонасаджень ДП "Шосткинське лісове господарство" за основними лісоутворюючими породами формують на 5,0% твердолистяні, на 83,7% шпилькові, на 11,2% м'яколистяні, на 0,1% - інше.

Основні таксаційні показники лісонасаджень ДП "Шосткинське лісове господарство" такі:

- загальний запас 8173,75 тис.м3, в тому числі, стиглі і перестійні 595,12 тис.м3;
- середній вік 63 роки/середній бонітет 1А,6;
- середня повнота 0,75/загальний середній річний приріст - 130,0 тис.м3;
- загальний середній річний приріст на 1 га 5,4 м3;
- середній запас на 1 га вкритих лісом земель 339 м3;
- середній запас на 1 га стиглих і перестиглих 330 м3;

Середньорічні обсяги робіт ДП "Шосткинське лісове господарство" такі:

- відновлення лісу 211 га/лісозаготівлі 77,3 тис. м3;
- перероблено деревини у власних цехах переробки 10,7 тис. м3.

ДП "Шосткинське лісове господарство" здійснює діяльність з виробництва і поставки продукції на експорт. Зокрема, за 6 місяців 2018 року на експорт реалізовано державним підприємством 9,4 тис. куб. м деревини, що складає 26,4% в загальній реалізації.

Підприємством за 2017 рік укладено експортних контрактів із дев'ятьма експортерами - СБЮ Холдінг, Глобус, Мегрополь, Політекс, Прем'єр Інтерлайн, Груп Агач, Т.Т.Д.Тимбер. Середня ціна експортованих лісоматеріалів склала по пиловниках хвойних - 60,81 дол. США, пиломатеріалів обрізних соснових (в т.ч. сухих) - 150,00 дол. США.

На ДП "Шосткинське лісове господарство" освоєння лісосічного фонду здійснюється штатними бригадами та із залученням приватних лісозаготівельних бригад. Лісосіки розробляються відповідно до розроблених та затверджених в установленому порядку технологічних карт. Трелювання лісопродукції здійснюється власними та залученими засобами.

План лісогосподарських заходів складається відповідно до матеріалів базового та неперервного лісовпорядкування.

За 2017 рік ДП «Шосткинський лісгосп» заготовив 52422 м³, в тому числі, ділової 45106 м³, що складає 62% річного обсягу (табл. 2.2).

Обсяг заготівлі технічної сировини становить 2736 м³, що становить 50% від плану, дров паливних – 7316 м³, що становить 70% від плану. Заготівля з лісоматеріалів круглих 42370 м³, що становить 62% від плану, заготівля пиловника становить 37080 м³ (60% від плану).

Як бачимо, ДП «Шосткинський лісгосп» необхідно підвищувати ефективність господарського планування, забезпечувати відповідність сформованим планам фактичних результатів.

Таблиця 2.2

**Виконання сортиментної структури рубок головного користування
за 2017 р.**

Назва сортиментів	Загальний фонд		
	Наявність, м ³	Заготівля, м ³	%
Лісопродукція, всього	84000	52422	62
в т.ч., ділова	73600	45106	61
Технічна сировина, всього	5400	2736	50
Дрова паливні	10400	7316	70
З лісоматеріалів круглих	68200	42370	62
Пиловник	61400	37080	60
В т.ч. I сорт	12200	7444	61
II сорт	23600	17432	74
III сорт	25600	12204	48
Будліс, всього	6000	4542	76
Баланси		600	
Фансировина для лушення	800	148	36
В т.ч., I сорт		88	
II сорт	800	60	8

Окорення лісопродукції здійснюється на лісосіках штатними та залученими працівниками. У 2017 р. на підприємстві відвантажено на експорт 13309 м³ пиловників хвойних, з них 10955 м³ окорено. За 6 місяців 2018 р. відвантажено на експорт 9465 м³, в т.ч., 4777 окореного.

Сортиментна структура лісоматеріалів круглих виконується по всіх породах рубок. За рахунок зниження відсотка виходу техсировини збільшено заготівлю дров паливних.

Аналіз виконання сортиментної структури рубок головного користування і формування та оздоровлення лісів свідчить про недостатню роботу щодо планування і контролю за подальшою заготівлею лісопродукції, передусім, з боку керівництва лісгоспу.

Забезпечення ефективної господарської діяльності ДП «Шосткинський лісгосп» можливе лише за умови достатньої матеріальної бази.

Використовуючи інформацію фінансової звітності ДП «Шосткинське лісове господарство», проаналізуємо зміну його ресурсного забезпечення (майна) за 2013-2017 рр. (табл. 2.3).

Таблиця 2.3

Динаміка ресурсного забезпечення ДП «Шосткинське лісове господарство» за 2013-2017 рр., тис. грн

№ пор.	Показник	Роки			Відхилення абсолютне, од.		Відхилення відносне, %	
		2013	2016	2017	2017/ 2013	2017/ 2016	2017/ 2013	2017/ 2016
1	Нематеріальні активи	3513	9249	7928	4415	-1321	125,7	-14,3
2	Основні засоби	3544812	6638 899	6529493	2984681	-109406	84,2	-1,6
3	Незавершені капітальні інвестиції	392214	755279	800609	408395	45330	104,1	6,0
4	Довгострокові фінансові інвестиції (окрім обрахованих за методом участі в капіталі)	11054	6574	4016	-7038	-2558	-63,7	-38,9
5	Довгострокова дебіторська заборгованість	72	0	59041	58969	59041	81901,4	-
6	Інші необоротні активи	0	0	161567	161567	161567	-	-
7	Необоротні активи, всього за розділом I	4132028	7410001	7562654	3430626	152653	83,0	2,1
8	Запаси	205812	550157	700050	494238	149893	240,1	27,2
9	Готова продукція	256	274	137	-119	-137	-46,5	-50,0
11	Товари	432	775	2549	2117	1774	490,0	228,9
12	Дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги	1857502	3286889	6068327	4210825	2781438	226,7	84,6
13	Дебіторська заборгованість розрахунками: за за виданими авансами	7331	287397	290860	283529	3463	3867,5	1,2
14	з бюджетом	104195	107352	60178	-44017	-47174	-42,2	-43,9
15	Інша поточна дебіторська заборгованість	16345	50104	730630	714285	680526	4370,1	1358,2

16	Гроші та їх еквіваленти	487116	151037	258072	714285	680526	4370,1	1358,2
17	Витрати майбутніх періодів	12251	17853	19529	-229044	107035	-47,0	70,9
18	Інші оборотні активи	-	273624	663279	7278	1676	59,4	9,4
19	Оборотні активи, всього за розділом II	2878555	4449859	8442243	5563688	3992384	193,3	89,7
20	Актив балансу, всього	7022834	11859860	16004897	8982063	4145037	127,9	35,0

Інформація, представлена у табл. 2.3, вказує на тенденцію до зростання загального обсягу ресурсів ДП «Шосткинське лісове господарство» протягом останніх 5 років. Так, у 2017 р. обсяг ресурсів підприємства збільшився на 8982063 тис. грн (127,9%) порівняно з 2013 р., з яких приріст в обсязі 4145037 тис. (35,0%) припадає на 2016-2017 рр. Позитивним явищем є збільшення обсягу необоротних активів на 3430626 тис. грн. (83,0%) у 2017 р. відносно 2013 р. Зокрема, основні засоби зросли на 84,2%, незавершені капітальні інвестиції – на 104,1%, інші необоротні активи – на 100%. Зменшення спостерігаємо у частині довгострокових фінансових інвестицій: на 7038 тис. грн. (-63,7%).

Якщо аналізувати динаміку ресурсів ДП «Шосткинське лісове господарство» за видами активів, то найбільший приріст у 2017 р. порівняно з 2013 р. спостерігаємо щодо оборотних активів: на 5563688 тис. грн (193,3%), в т. ч., на 3992384 тис. грн (89,7%) порівняно з 2016 р. (рис. 2.2)

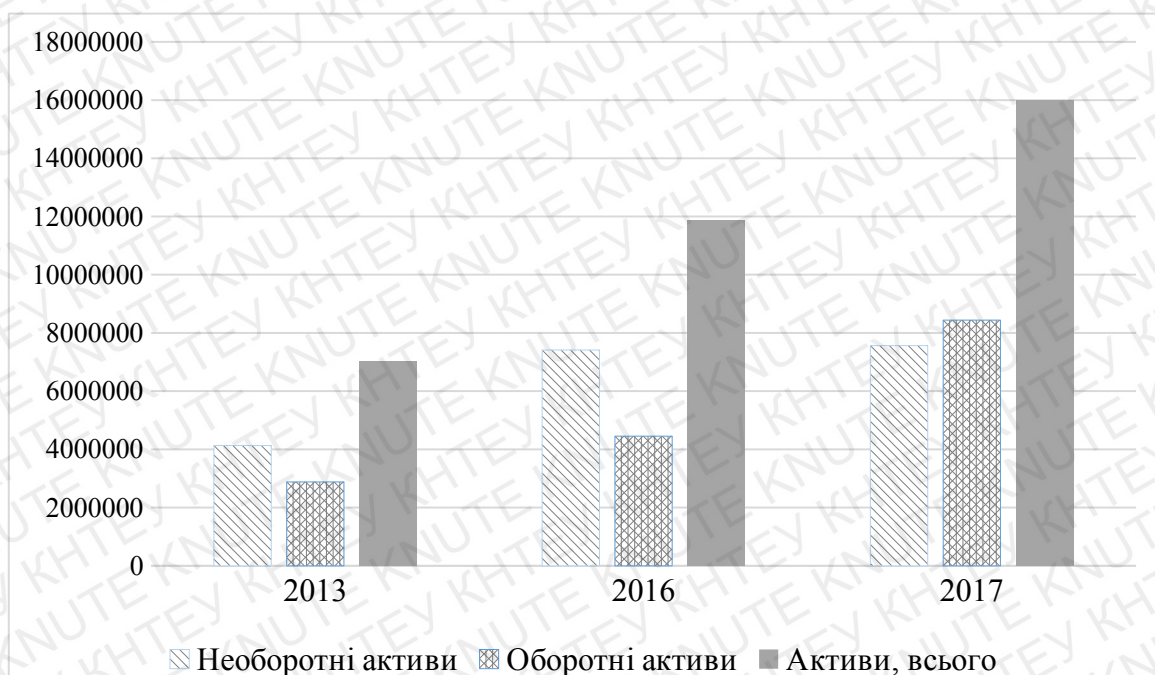


Рис. 2.2. Динаміка активів ДП «Шосткинське лісове господарство» у 2013-2017 рр.

Зазначена тенденція обумовлена збільшенням окремих статей оборотних активів, таких як запаси (на 714285 тис. грн або 240,1%), товари (на 2117 тис. грн або 490,0%), гроші та їх еквіваленти (на 714285 тис. грн або 4370,1%) та інші оборотні активи (на 7278 тис. грн або 59,4%). Такі зміни нами, звісно, оцінюються як позитивні.

На зростання оборотних активів ДП «Шосткинське лісове господарство» також вплинуло збільшення обсягу дебіторської заборгованості підприємства.

Дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги за останні 5 років зростає на 4210825 тис. грн, що становить 226,7%. З них, на період 2015-2016 рр. припадає приріст в обсязі 84,6%. Особливо вагоме зростання спостерігаємо за статтею «інша дебіторська заборгованість», обсяг якої збільшився на 714285 тис. грн (4370,1%).

Аналізуючи динаміку довгострокової дебіторської заборгованості ДП «Шосткинське лісове господарство» спостерігаємо ще гіршу ситуацію. Якщо у 2012 р. її обсяг становив 72 тис. грн, то у 2016 р. – вже 59041 тис. грн, що становить 81901,4%.

Зростання дебіторської заборгованості ДП «Шосткинське лісове господарство» вважаємо негативним фактором впливу на функціонування державного підприємства, адже це суттєво знижує його фінансову стійкість та платоспроможність. Зростання дебіторської заборгованості обумовлює неспроможність ДП «Шосткинське лісове господарство» вчасно розраховуватися за зобов'язаннями з контрагентами.

Дослідження джерел фінансування як основи формування активів державного підприємства, оцінка розміщення та ефективності використання його фінансових ресурсів є важливим завданням, вирішення якого забезпечує органи управління інформацією щодо наявних резервів розвитку підприємства, сприяє підвищенню конкурентоспроможності [47].

Джерелами формування ресурсів (майна) ДП «Шосткинське лісове господарство» є:

- внески засновників (підприємство є державним, статутний капітал заснований на державній власності);
- доходи, одержані від реалізації послуг лісового господарства (продажу деревини, дров, пиловника тощо);
- капітальні вкладення та дотації з бюджетів;
- надходження від продажу (оренди, лізингу тощо) майна;

Динаміку капіталу та зобов'язань ДП «Шосткинське лісове господарство» за 2013-2017 рр. можемо розглянути у табл. 2.4.

Таблиця 2.4

Динаміка капіталу та зобов'язань ДП «Шосткинське лісове господарство» за 2013-2017 рр.

тис. грн

№ пор.	Показник	Роки			Відхилення абсолютне, од		Відхилення відносне, %	
		2013	2016	2017	2017/ 2013	2017/ 2016	2017/ 2013	2017/ 2016
1	Зареєстрований (пайовий) капітал	27091	27091	27091	0	0	0,0	0,0
2	Капітал у дооцінках	3192335	4133958	3530185	337850	-603773	10,6	-14,6
3	Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	741270	(363735)	218133	-523137	581868	-70,6	-160,0
4	Власний капітал, усього за р. I	3960696	5629835	5659682	1698986	29847	42,9	0,5
5	Відстрочені податкові зобов'язання	0	289863	62762	62762	-227101	-	-78,3
6	Інші довгострокові зобов'язання	233731	49719	301522	67791	251803	29,0	506,5
7	Довгострокові забезпечення витрат персоналу	126199	75461	158095	31896	82634	25,3	109,5
8	Цільове фінансування	1501	1500	1500	-1	0	-0,1	0,0
9	Довгострокові зобов'язання і забезпечення, усього за р. II	493158	416543	523879	30721	107336	6,2	25,8
10	Поточна кредиторська заборгованість: за довгостроковими зобов'язаннями	15636	682626	773257	757621	90631	4845,4	13,3
11	за товари, роботи, послуги	1544986	2433688	3841959	757621	90631	4845,4	13,3
12	за розрахунками з бюджетом	97185	16735	111475	2296973	1408271	148,7	57,9
13	за розрахунками зі страхування	15249	14713	7126	14290	94740	14,7	566,1
14	за розрахунками з оплати праці	33135	37410	36455	-8123	-7587	-53,3	-51,6

15	за одержаними авансами	583143	889318	1698984	3320	-955	10,0	-2,6
16	за розрахунками з учасниками	4948	556165	556133	1115841	809666	191,3	91,0
17	Поточні забезпечення	-	58591	85842	551185	-32	11139,6	0,0
18	Доходи майбутніх періодів	7	56	56	-	27251	-	46,5
19	Інші поточні зобов'язання	-	1124180	2710049	49	0	700,0	0,0
20	Поточні зобов'язання і забезпечення, усього за ро. III	2568973	5813482	9821336	7252363	4007854	282,3	68,9
21	Пасив балансу, всього	7022834	11859860	16004897	7252363	4007854	282,3	68,9

Спостерігаємо позитивну динаміку власного капіталу ДП «Шосткинське лісове господарство» до збільшення: у 2017 р. на 1698986 тис. грн (42,9%) порівняно з 2013 р. Позитивним чином на це вплинуло збільшення протягом досліджуваного періоду обсягу капіталу в дооцінках: на 337850 тис. грн. або 10,6%. Щодо показника нерозподіленого прибутку, то за останні 5 років його обсяг зменшився на -523137 тис грн, що становить -70,6 %. У 2016 р. державне підприємство взагалі отримало збиток, який у відсотковому відношенні від загальної суми власного капіталу за рік становить 6,4%. У 2017 р. у балансі ДП «Шосткинське лісове господарство» знову фігурує нерозподілений прибуток, тому можна говорити про певне покращення ситуації.

Аналізуючи зміну довгострокових та поточних зобов'язань підприємства, спостерігаємо тенденцію до їх збільшення за досліджуваний період. Так, довгострокові зобов'язання і забезпечення зросли на 30721 тис. грн (6,2%), а поточні зобов'язання збільшилися на 7252363 тис. грн (282,3%) у 2017 р. порівняно з базовим 2013 р. На нашу думку, суттєве збільшення зобов'язань підприємства несе в собі загрозу стабільності та неперервності його діяльності, погіршує платоспроможність та фінансову стійкість і, відповідно, потребує розробки заходів щодо покращення ситуації.

Аналіз структури капіталу ДП «Шосткинське лісове господарство» за 2017 рік вказує на те, що найбільшу його частку (35,4%) складають поточні зобов'язання і забезпечення, а найменшу – довгострокові зобов'язання і забезпечення (3,2%). Частка власного капіталу становить 61,4% (дод. Н).

Отже, дослідження організаційно-економічної характеристики ДП «Шосткинське лісове господарство» дозволило зробити висновок щодо типу

організаційної структури державного підприємства, недоліків у забезпеченні контролю за його господарської діяльністю. Аналіз ресурсного забезпечення господарської діяльності підприємства вказує на позитивну тенденцію його до зростання, переважною мірою за рахунок приросту оборотних активів державного підприємства. Аналіз динаміки і структури джерел фінансування діяльності державного підприємства про вагому роль саме його власних джерел, при цьому, зростання поточних забезпечень може порушити фінансову стійкість підприємства, а тому, є потреба пошуку фінансових ресурсів для їх зменшення.

2.2. Інформаційне забезпечення контролю ефективності господарської діяльності державного підприємства

Організація і методика контролю ефективності господарської діяльності державного підприємства визначається, передусім, належним інформаційним забезпеченням аудитора щодо об'єкта дослідження. Зростання обсягів інформації потребує від аудитора певної її систематизації і класифікації для формування аудиторських доказів. У сучасних умовах є необхідність у оперативному та повному дослідженні змісту і обсягу інформації, що є необхідною для ефективної та якісної реалізації завдань аудиту ефективності.

Характерною особливістю інформації як ресурсу є те, що її кількість не зменшується з часом, а постійно зростає, створюючи умови для накопичення досвіду. Разом з тим, викривлення інформації, низька якість та надлишок даних, веде до значних ризиків. Тому, зміст і обсяг необхідної інформації мають бути чітко окреслені. Інформаційна база може вважатися повною, якщо вона забезпечує якісне проведення контролю (аудиту) ефективності. Джерела інформації прийнято ділити на зовнішні і внутрішні [84, с. 102].

Системою інформаційного забезпечення контролю ефективності господарської діяльності ДП «Шосткинське лісове господарство» є сукупність реалізованих рішень щодо управління державним підприємством, що за обсягом, розміщенням і формами організації інформації, містить оперативну,

планову, облікову, звітну, нормативно-довідкову інформацію та системи документації (уніфіковані та спеціальні).

Критеріями оцінки якості інформації є необхідність, достатність, достовірність, своєчасність, аналітичність, організованість і доцільність.

За результатами порівняння необхідної інформації для вирішення завдань аудиту ефективності господарської діяльності ДП «Шосткинське лісове господарство» з тією, що є в наявності, виявляються відхилення.

На основі величини відхилень здійснюється оцінка повноти інформаційного забезпечення аудиту ефективності.

Інформаційне забезпечення аудиту ефективності ДП «Шосткинське лісове господарство» є цілеспрямованою роботою зі збору інформації, її реєстрації, передачі, обробки, узагальнення, зберігання суб'єктами контролю з метою використання для потреб управління.

Класифікацію інформації, яка застосовується в аудиті ефективності господарської діяльності ДП «Шосткинське лісове господарство», наведено в табл. 2.5.

Таблиця 2.5

Класифікація інформації, яка застосовується в аудиті ефективності господарської діяльності ДП «Шосткинське лісове господарство»

№ пор.	Ознака класифікації	Види інформації, які використовуються в аудиті ефективності господарської діяльності
1	2	3
1	Зміст інформації	1.1. Законодавча
		1.2. Планово - нормативна
		1.3. Договірна
		1.4. Технологічна
		1.5. Організаційно - управлінська
		1.6. Фактографічна
2	Характер оцінки суб'єктів аудиту	2.1. Пряма
		2.2. Непряма
		2.3. Опосередкована
3	Суб'єкт аудиту	3.1. Внутрішня
		3.2. Зовнішня
4	Пізнавальність інформації	4.1. Нова
		4.2. Релевантна
5	Спосіб відображення	5.1. Алфавітна
		5.2. Цифрова
		5.3. Алфавітно - цифрова

		5.4. Графічна
6	Спосіб подання	6.1. Директивна
		6.2. Розпорядча
		6.3. Звітна
7	Ступінь інформації деталізації	7.1. Аналітична
		7.2. Синтетична
8	Період формування інформації	8.1. Оперативна
		8.2. Поточна
		8.3. Прогнозна
9	Ступінь перетворення інформації в процесі обробки	9.1. Вхідна
		9.2. Проміжна
		9.3. Підсумкова

Закінчення табл. 2.5

1	2	3
10	Джерела отримання	10.1. Оперативного обліку
		10.2. Бухгалтерського обліку і звітності
		10.3. Статистичного обліку і звітності
		10.4. Внутрішнього контролю
		10.5. зовнішнього контролю
		10.6. Відомчого контролю
		10.7. Попереднього аудиторського контролю
11	Ступінь доказовості	11.1. Доказова
		11.2. Недоказова
12	Ступінь деталізації	12.1. Загальна
		12.2. Конкретна
13	Тривалість зберігання	13.1. Тривалого зберігання
		13.2. Нетривалого зберігання
14	Спосіб формування інформації	14.1. Сформована вручну
		14.2. Напівавтоматичному режимі
		14.3. Автоматичному режимі

За даними табл. 2.5 бачимо, що завданням інформаційного забезпечення аудиту ефективності господарської діяльності ДП «Шосткинське лісове господарство» є інформування учасників фінансово-господарського контролю про стан господарської діяльності, її функціонування і відповідність поставленим критеріям економічності, ефективності, результативності.

Важливе значення для проведення аудиту ефективності господарської діяльності ДП «Шосткинське лісове господарство» має інформаційне забезпечення, яке можна поділити (за місцем виникнення) на зовнішнє і внутрішнє.

Зовнішнє інформаційне забезпечення охоплює:

- нормативно-правову базу аудиту ефективності господарської діяльності державного підприємства, що забезпечує його правове регулювання;
- законодавчі акти та нормативно-правові документи, які мають безпосереднє відношення до діяльності ДП «Шосткинське лісове господарство»;
- загальноекономічні та галузеві показники, які характеризують основні вихідні параметри функціонування ДП «Шосткинське лісове господарство» як на загальнодержавному, так і на галузевому рівнях;
- нормативно-довідкові дані, які охоплюють методичні документи, що розробляються міністерствами і відомствами в межах своєї компетенції відповідно до галузевих особливостей лісового господарства;
- дані про аналогічні об'єкти тощо.

Внутрішнє інформаційне забезпечення – це:

- внутрішнє нормативне забезпечення (установчі та розпорядчі документи: положення про відділи та структурні підрозділи суб'єкта господарювання; посадові інструкції фахівців (спеціалістів);
- договори, контракти;
- первинні бухгалтерські документи та облікові реєстри;
- графіки документообігу;
- внутрішня, фінансова, податкова та статистична звітність;
- матеріали попередніх перевірок різних органів контролю;
- результати опитування, інтерв'ювання, анкетування;
- внутрішня аналітична інформація (інформація, отримана в результаті аналізу фінансово-господарської діяльності підприємства);
- плани, бюджети, методичні розробки щодо діяльності підприємства.

Інформаційні джерела, що забезпечують підвищення рівня релевантності облікової інформації підприємств лісового господарства, на нашу думку, включають такі складові: нормативно-правову, обліково-фінансову, технологічно-виробничу, внутрішньогосподарського контролю та інформацію аналітичного та синтетичного обліку державного підприємства [86, с. 37].

Фактографічне інформаційне забезпечення – це сукупність даних економічного характеру про факти (операції), які дійсно відбулися у фінансово-господарській діяльності ДП «Шосткинське лісове господарство», відображені у первинних документах, облікових регістрах бухгалтерського, статистичного і оперативного обліку, а також у звітності державного підприємства.

Фактографічна інформація як сукупність фактографічних даних про реальні факти здійснення операцій, відображених в первинних бухгалтерських документах, є основною фінансово-господарського контролю з питань ефективності господарської діяльності державного підприємства, в системі доказів фактів господарських операцій і процесів, що створили конфліктні ситуації у правовідносинах між об'єктами і суб'єктами права.

До неї відноситься обліково-економічна і статистична інформація про діяльність підприємства в цілому.

Облікова інформація формується у процесі реалізації бухгалтерського обліку, який, згідно Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», є процесом виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та передачі інформації про діяльність підприємства зовнішнім та внутрішнім користувачам для прийняття рішень [70].

На сьогоднішній день відсутні чіткі системно сформовані вимоги до структури та змісту облікової інформації. Таку ситуацію науковці пояснюють багатогранністю наукових, методологічних, організаційних та практичних досліджень у сфері економіки, що не скоординовані на вирішення спільного результату. Проаналізуємо основні вимоги до інформації в системі управлінсько-аналітичного середовища (рис. 2.3).

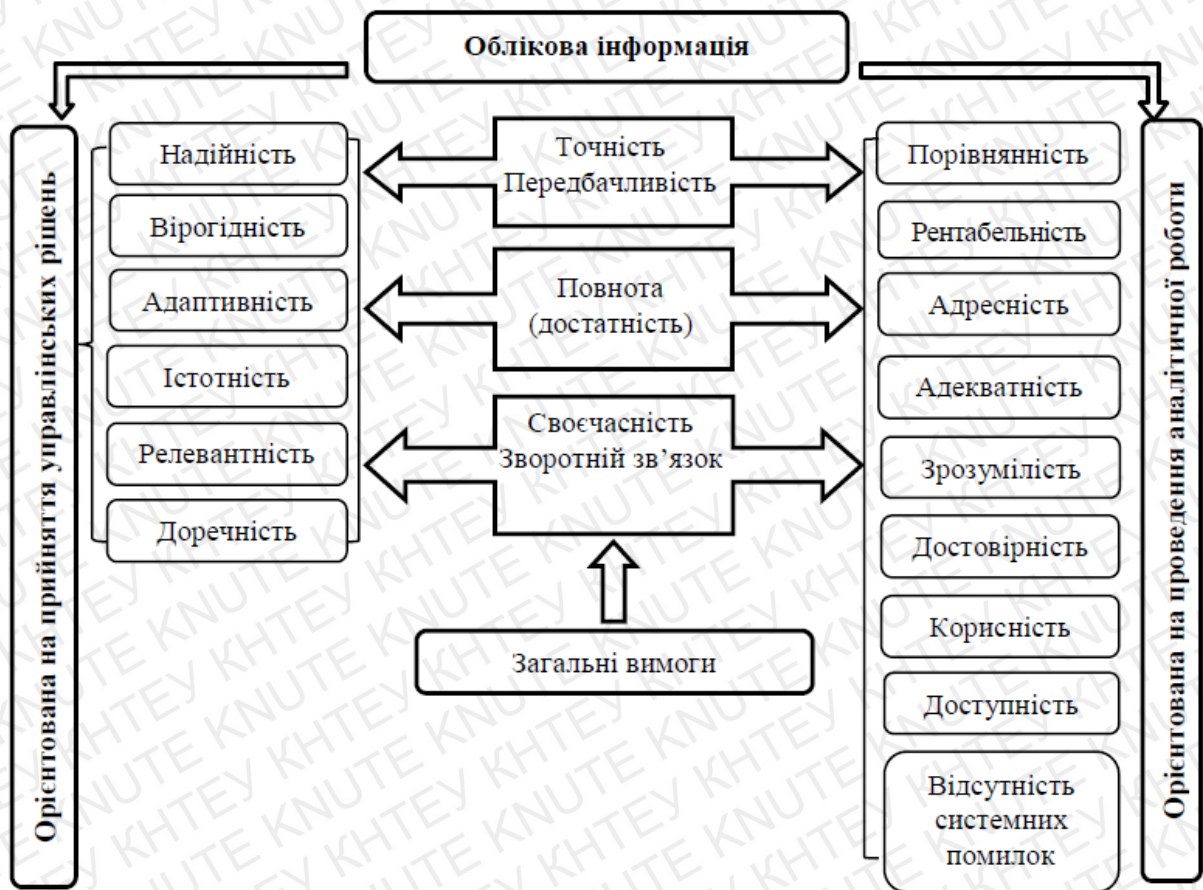


Рис. 2.3. Вимоги до облікової інформації ДП «Шосткинське лісове господарство»

Зазначені вимоги визначають рівень релевантності інформації, на них покладено завдання визначати повноту, достовірність, якість інформаційного забезпечення, яке, в кінцевому підсумку, впливає на ефективність прийнятих рішень. Облікову інформацію групують в системі господарського обліку з методів бухгалтерського обліку, які ґрунтуються на суцільному і безперервному документуванні господарських операцій і процесів, оцінки їх у вартісному вимірі та відображення у системі рахунків і облікових регістрів шляхом подвійного запису, балансового узагальнення і звітності.

Для відображення даних про господарські операції, що слугують джерелом фактографічної інформації для аудиту ефективності господарської діяльності ДП «Шосткинське лісове господарство» в бухгалтерському обліку застосовуються такі джерела інформації (табл. 2.6).

Таблиця 2.6

Джерела інформації для аудиту ефективності господарської діяльності ДП «Шосткинське лісове господарство»

Вид інформації	Характеристика
1	2
Нормативно-правова	Зовнішня: Закони України, Методичні рекомендації, Лісовий кодекс України, Накази та розпорядження Державного агентства лісових ресурсів, П(С)БО. Внутрішня: Статут підприємства, наказ та положення про облікову політику, накази (розпорядження) керівника підприємства
Обліково-фінансова	Статистична звітність: 1-П (ліс) «Обсяг продукції (робіт, послуг) в оптових цінах підприємства без ПДВ»; Форма 2-ПВ «Середньооблікова чисельність ПВП та фонд оплати праці»; Форма №11-ОФ «Звіт про наявність та рух основних фондів (знос)»; Форма №22 «Зведена таблиця основних показників, що комплексно характеризують господарську діяльність підприємств»; Форма №10-ЛГ «Звіт про виконання виробничого плану з лісового господарства за рік»; Форма №3-ЛГ (квартальна) та форма №3-ЛГ (річна) «Звіт про лісогосподарську діяльність» Фінансова звітність: Ф. №1 «Баланс (Звіт про фінансовий стан)»; Ф. №2 «Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)»; Ф. №3 «Звіт про рух грошових коштів»; Ф. №4 «Звіт про власний капітал»; Ф. №5 «Примітки до річної фінансової звітності» Квартальні звіти: Ф. №1 «Баланс (Звіт про фінансовий стан)»; Ф. №2 «Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)»

Закінчення таблиці 2.6

1	2
Внутрішньогосподарського контролю	Проведення інвентаризації: Форми Інв-1 Інвентаризаційний опис лісопродукції; Інв-2 Відомість переліку наявності лісопродукції; Інв-3 Порівняльна відомість результатів інвентаризації лісопродукції; Сертифікат походження лісоматеріалів та виготовлених з них пиломатеріалів; Єдина державна система електронного обліку деревини (дані кишенькового персонального комп'ютера, моніторинг сумісності під час обміну даними з системою 1С; створення специфікацій поколодного обліку (СПО)
Технологічно-виробнича	Технологічні карти, баланс робочого часу; Інформація про обсяги заготівлі та реалізації деревини, Інформація про видачу спеціальних дозволів (лісорубних квитків) на заготівлю деревини в порядку рубок головного користування, рубок формування та оздоровлення лісів та інших рубок, пов'язаних та непов'язаних з веденням лісового господарства
Інформація аналітичного та синтетичного обліку	Первинні документи: Наряд-акт на виконання робіт, щоденник приймання лісопродукції від заготівлі, щоденник приймання робіт по розкряжуванню деревних листів; акт приймання-передачі робіт по заготівлі деревини Зведені: Рапорт про рух лісопродукції, журнал виконаних лісгосподарських робіт, щоденник приймання робіт по розкряжуванню деревних листів; журнал надходження лісопродукції; відомість обліку виготовленої продукції переробки деревини і витрат сировини; реєстр використаної на власні потреби продукції. Дані синтетичного обліку по відповідних рахунках 26 «Готова продукція», №20 «Виробничі запаси», 23 «Виробництво», 91 «Загальновиробничі витрати», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут», 94 «Інші витрати операційної діяльності», 90 «Собівартість реалізації», 70 «Доходи від реалізації»

На даний час в лісгоспі використовується комп'ютерна бухгалтерська програма «1С Підприємство 8.2» конфігурація (галузеве рішення) «Управління лісгосподарським підприємством України».

Відповідно до наказу ДП «Шосткинське лісове господарство» №128 від 28.08.2015 р. «Про поєднання електронного обліку деревини з програмою «1С Підприємство 8.2» на підприємстві забезпечено повну автоматизацію бухгалтерського обліку відповідно до галузевих вимог на основі програми «1С Підприємство 8.2» з обов'язковим поєднанням його з базою електронного обліку деревини та всіх спеціалізованих форм первинного обліку лісопродукції.

Для оперативного контролю дотримання підприємством вимог діючої інструкції з електронного обліку продукції лісозаготівель, затвердженої наказом Держлісагенства України від 27.06.2012 року №202 на складах підприємства в присутності майстра навантажувально-розвантажувальних робіт періодично проводиться вибіркова перевірка відповідності маркування круглих лісоматеріалів до єдиної системи ЕОД. Вивезення продукції на склади

проводиться сортиментами. Вся наявна на складах продукція має бути біркована.

При дослідженні первинного обліку лісопродукції ДП «Шосткинське лісове господарство» було встановлено, що на підприємстві облік лісопродукції ведеться відповідно до спеціалізованих форм, визначених Інструкцією з обліку продукції лісозаготівель, лісопиляння і деревообробки на підприємствах Держкомлісгоспу України, затвердженої наказом Держкомлісгоспу України від 19.12.2003 № 205, Тимчасової інструкції з електронного обліку продукції лісозаготівель, лісопиляння і деревообробки на підприємствах Держлісагентства України, затвердженої наказом Держлісагентства України від 27.06.2012 № 202 зі змінами (накази Держлісагентства України від 01.08.2012 № 222 та від 27.06.2012 № 203).

На ДП «Шосткинське лісове господарство» керівником затверджено трафік електронного документообігу (терміни складання та надання облікових та звітних документів) та перелік осіб, які мають право давати дозвіл на здійснення господарських операцій, складати та підписувати первинні облікові документи.

Перелік осіб, які мають право давати дозвіл на здійснення господарських операцій, складати та підписувати первинні облікові документи по них, ведеться в електронній базі даних підприємства та завантажується у вигляді користувачів із своїми пароллями до КПК відповідної майстерської ділянки.

Відповідно до вимог статті 10 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», п. 12 Порядку подання фінансової звітності, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 28.02.2000 №419, Інструкції з інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і документів та розрахунків, затвердженої наказом Мінфіну України від 11.08.1994 № 69, (зі змінами), досліджуване підприємство щорічно проводять інвентаризацію лісопродукції станом на 1 листопада звітного року.

Останню інвентаризацію на досліджуваному підприємстві проведено станом на 01.11.2017 року, згідно з відповідними наказами. Перевіркою матеріалів вибіркової інвентаризації у ДП «Шосткинське лісове господарство» недоліків не встановлено. Рівень фактографічного забезпечення оцінюємо як

достатній, тому що інформація, яка формується в системі бухгалтерського обліку є достатньою для оцінки державним аудитором рівня ефективності господарської діяльності.

2.3. Аналітичне забезпечення контролю ефективності господарської діяльності державного підприємства

Методика аналітичного процесу контролю ефективності господарської діяльності державних підприємств, що здійснюється органами Рахункової палати України, передбачає логічне послідовне виконання організаційних та аналітичних дій, формалізованих відповідно до вітчизняної практики проведення таких заходів та світового досвіду. Незалежно від технічних засобів та організаційної техніки технологія аналітичного процесу завжди складається з таких об'єктів організації: аналітичної номенклатури, форм відображення та носіїв аналітичних номенклатур і технології аналітичного процесу.

Аналітична операція - це дія над економічними даними (або економічною інформацією) з метою одержання різних проміжних або кінцевих показників аналітичного характеру, які можуть бути використані для розробки та прийняття управлінського рішення [94, с. 12].

Операції, що використовуються в аналітичному процесі виконання контролю ефективності господарської діяльності державних підприємств, поділяють на три типи (категорії): механічні, переробні та творчі.

До операцій першого типу відносять пошук і одержання різних звітних, планових, нормативних та інших таблиць, передача їх у просторі, зберігання, запис у аналітичні таблиці.

Операції другого типу - це виконання різних математичних розрахунків, упорядкування якоїсь сукупності даних тощо [94, с. 17].

До операцій третього типу належать складання і формування аналітичних висновків, розробка рекомендацій, пропозицій тощо.

Аналітичний процес як технологічна сукупність складається з трьох етапів: підготовчого, аналітичної обробки та заключного (узагальнення результатів аудиту).

Підготовчий етап аналітичного процесу передбачає комплекс робіт, під час яких здійснюється підготовка різної інформації до аналітичної обробки. У свою чергу, цей етап поділяють на кілька самостійних робіт.

При перевірці ефективності здійснення господарської діяльності державного підприємства використовується наступне аналітичне забезпечення:

- співставлення завдань і функцій державного підприємства з напрямками діяльності, передбаченими законодавством та установчими документами (порівняльний аналіз);
- аналіз відповідності звітів про здійснення господарської діяльності за попередні звітні періоди, вивчення матеріалів попередніх контрольних заходів на предмет врахування їх результатів при підготовці нової програми (логічний контроль, процедури по суті, трендовий аналіз) [98, с. 78];
- аналіз правильності розрахунків, поданих в обґрунтування необхідності державного фінансування діяльності підприємства (арифметична перевірка);
- дослідження результативних показників за звітами державного підприємства на предмет їх відповідності статистичній, бухгалтерській та іншій звітності, аналіз достатності результативних показників для подальшої оцінки використання коштів на фінансування діяльності підприємства (логічний контроль, процедури по суті, моніторинг);

Другим етапом аналітичного процесу є аналітична обробка даних за допомогою різних методичних і технічних прийомів. На цьому етапі здійснюють комплекс розрахунків (арифметичних, логічних і т. ін.) і процедур, які дають змогу добути підсумкові дані для використання у підготовці управлінських рішень щодо підвищення господарської діяльності підприємства.

Аудит ефективності господарської діяльності ДП «Шосткинське лісове господарство» складається з дій (з використанням певних прийомів і способів):

- аналіз адміністративних рішень, прийнятих керівництвом, відповідальним виконавцем і іншими учасниками управління господарською діяльністю, на предмет їх адекватності її стратегічним цілям (логічний контроль; анкетування або тестування; процедури по суті, моделювання);

- перевірка відповідності показників зведених кошторисів, зведених планів асигнувань та/або зведених планів використання державних коштів уточненим обсягам асигнувань на здійснення діяльності, а також відповідність фактичних результатів запланованим (порівняльний аналіз, арифметична перевірка, моніторинг, взаємний контроль);
- аналіз відповідності розподілу результативних показників діяльності державного підприємства між її учасниками (логічний контроль, процедури по суті, моніторинг);
- перевірка наявності систематизованого переліку заходів та розподілу затрат між заходами щодо управління господарською діяльністю підприємства (формальна перевірка, взаємний контроль);
- перевірка законного та цільового використання коштів, дотримання в ході діяльності підприємства встановленого порядку публічних закупівель та встановлення цін і тарифів (нормативно-правова перевірка, моніторинг);
- перевірка правильності ведення бухгалтерського обліку та своєчасності і повноти відображення в ньому здійснених господарських операцій із здійснення господарської діяльності підприємства (нормативно-правова, хронологічна, арифметична перевірка, тестування, процедури по суті).

Заключним етапом аналітичного процесу є узагальнення аналітичної інформації. На цьому етапі дають оцінку, готують висновки, пропозиції, спрямовані на підвищення ефективності управління господарською діяльністю державного підприємства [22].

Структуру аналітичного процесу аудиту ефективності господарською діяльністю ДП «Шосткинське лісове господарство» подано на рис. 2.4

Під аналітичною номенклатурою розуміють склад (перелік) даних, які містяться у нормах, кошторисах та фактично облікованих характеристиках господарських фактів, явищ та процесів, які використовуються в аналітичному процесі для оцінювання результатів ефективності господарської діяльності, підготовки рішень за результатами аудиту ефективності.



Рис. 2.4. Об'єкти організації аналітичного процесу аудиту ефективності господарської діяльності ДП «Шосткинське лісове господарство»

В аналітичному процесі використовують різні за характером номенклатури, які мають натуральні та вартісні характеристики. До аналітичних номенклатур включають нормативні, планові, кошторисні, фактичні та інші дані за час, який аналізують, аналогічні дані за попередні періоди або аналогічні дані інших установ. Під час аудиту ефективності господарської діяльності ДП «Шосткинське лісове господарство» за триваліший період до складу аналітичних номенклатур включають дані за відповідні роки.

Вибір аналітичних номенклатур здійснюють за топологічними ознаками, наприклад коштами - та у розрізі цільових аналітичних знань [22].

Аналітичне завдання - це складовий елемент топологічної теми (блок).

З кожного аналітичного завдання топологічної теми (блока) і для кожного етапу аналітичного процесу складають перелік аналітичних номенклатур, які у майбутньому фіксують у носіях аналітичних номенклатур.

Наявність аналітичних номенклатур дає змогу обґрунтовано вибирати або розробляти (проектувати) носії аналітичних номенклатур, аналітичні таблиці, визначати обсяги робіт.

Повнота аудиту ефективності господарської діяльності ДП «Шосткинське лісове господарство» залежить насамперед від використовуваних в аналітичному процесі показників, що передбачає окрему роботу на підготовчому етапі - їх вибір. Вибір аналітичної номенклатури визначається характером і метою аудиту ефективності - у нашому випадку – аудиту господарської діяльності. Вибір аналітичних номенклатур визначається змістом цільового завдання [9, с. 94].

Методика та техніка вибору форм носіїв аналітичної інформації мають ряд специфічних особливостей.

Перша особливість вибору полягає в тому, що носії зовнішньої аналітичної інформації формуються за межами аналітичного процесу і практично у процес вступають готовими. Наприклад, у готовому вигляді використовують облікові реєстри, звітні форми. Тому, вибір носіїв аналітичної інформації, що беруть для аналітичного процесу з інших ділянок економічної роботи, потрібно починати з вивчення змісту цих форм [32, с. 328].

Друга особливість - це внутрішні форми та носії аналітичної інформації: таблиці, розрахункові таблиці, форми аналітичних записок тощо, які розробляють самостійно з урахуванням умов конкретного підприємства.

В аналітичному процесі аудиту ефективності господарської діяльності ДП «Шосткинське лісове господарство» на кожному етапі з'являється своя особлива форма носіїв інформації, яка найбільш характерна для цього етапу: на підготовчому етапі - таблиці перевірок готовності зовнішньої інформації; на етапі аналітичної обробки - розрахункові таблиці; на заключному етапі — аналітичні висновки тощо. Це означає, що внутрішні носії аналітичної інформації можуть бути трьох видів: таблиці перевірок готовності, розрахункові аналітичні таблиці та аналітичні висновки [35, с. 55].

Форми носіїв результативної аналітичної інформації формуються на заключному етапі аналітичного процесу. Залежно від мети і місця проведення аналізу результати оформлюють у різних носіях. Основні носії, за допомогою яких оформлюють результати аналітичного процесу, такі: текстові описового

характеру - аналітичні записки, висновки, доповідні записки, звіти; безтекстові - таблиці, графіки, діаграми тощо.

Дуже важливим і специфічним етапом є перевірка вхідної інформації логічними, арифметичними та іншими прийомами. Від ступеня вірогідності вхідної інформації залежать висновки, які випливають з результатів аудиту, а отже, й ефективність проведеного аудиту ефективності діяльності.

Складним і особливо специфічним є такий етап аналітичного процесу як розрахунок аналітичних показників. Тут насамперед важливо вибрати методику розрахунку показників, реалізації відібраної методики за допомогою економіко - математичних методів та сучасної обчислювальної техніки [31, с. 184].

Основне завдання організації технології аналітичного процесу полягає в тому, щоб визначити канали руху та передавання інформації від одного виконавця до іншого за технологічною схемою та у найкоротший час.

На цьому етапі дають об'єктивну оцінку результатів аудиту ефективності господарської діяльності ДП «Шосткинське лісове господарство», виявляють упущення, розробляють рекомендації.

Для цього добирають аналітичні номенклатури на основі добутих у процесі аналітичної обробки даних. Основне в узагальненні – це висновки та пропозиції, спрямовані на підвищення ефективності господарської діяльності ДП «Шосткинське лісове господарство», досягнення поставлених цілей.

Важливим елементом заключного етапу аналітичного процесу є обговорення результатів з тими, хто брав участь в аналітичному процесі, та керівництвом ДП «Шосткинське лісове господарство».

Отже, аналітичний процес аудиту ефективності господарської діяльності ДП «Шосткинське лісове господарство» є використанням засобів аналізу, оскільки аналітичні таблиці, які формується під час проведення аналітичного процесу, використовують для самого процесу проведення аудиту, бо вони мають усі показники, які характеризують ті чи інші відхилення від заданих параметрів аудиту. Аналітичний процес в проведенні аудиту ефективності господарської діяльності ДП «Шосткинське лісове господарство» є системним впливом з метою досягнення стратегічних цілей підприємства, виявленням

цілей, які не були досягнуті або досягнення яких супроводжувалось перевищенням запланованих витрат державного підприємства.

Висновки до розділу 2

Аналіз ресурсного забезпечення господарської діяльності ДП «Шосткинське лісове господарство» вказує на позитивну тенденцію його до зростання, переважною мірою за рахунок приросту оборотних активів державного підприємства. Аналіз динаміки і структури джерел фінансування діяльності державного підприємства про вагому роль саме його власних джерел, при цьому, зростання поточних забезпечень може порушити фінансову стійкість підприємства, а тому, є потреба пошуку фінансових ресурсів для їх зменшення.

Дослідивши інформаційне забезпечення аудиту, було представлено класифікацію інформації, яка застосовується в аудиті ефективності господарської діяльності ДП «Шосткинське лісове господарство». Для відображення даних про господарські операції, що слугують джерелом фактографічної інформації для аудиту ефективності господарської діяльності ДП «Шосткинське лісове господарство» в бухгалтерському обліку застосовуються такі джерела інформації як нормативно-правова, обліково-фінансова, технологічно-виробнича та інформація внутрішньогосподарського контролю. В лісгоспі використовується комп'ютерна бухгалтерська програма «1С Підприємство 8.2» конфігурація (галузеве рішення) «Управління лісгосподарським підприємством України». На підприємстві забезпечено повну автоматизацію бухгалтерського обліку відповідно до галузевих вимог на основі програми «1С Підприємство 8.2» з обов'язковим поєднанням його з базою електронного обліку деревини та всіх спеціалізованих форм первинного обліку лісопродукції.

Встановлено, що налітичний процес аудиту ефективності господарської діяльності ДП «Шосткинське лісове господарство» є використанням засобів аналізу, оскільки аналітичні таблиці, які формується під час проведення аналітичного процесу, використовують для самого процесу проведення аудиту,

бо вони мають усі показники, які характеризують ті чи інші відхилення від заданих параметрів аудиту.

РОЗДІЛ 3. ОРГАНІЗАЦІЯ ТА МЕТОДИКА КОНТРОЛЮ ЕФЕКТИВНОСТІ ГОСПОДАРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ДЕРЖАВНОГО ПІДПРИЄМСТВА

3.1. Організація контролю ефективності господарської діяльності державного підприємства

Організація є незамінним етапом здійснення будь-якої економічної діяльності, оскільки безпосередньо впливає на ефективність контрольного процесу.

У загальному розумінні термін «організація» включає сукупність підготовчих дій, які спрямовані на забезпечення певної діяльності матеріальними, трудовими, фінансовими та іншими ресурсами з метою її ефективної реалізації [35, с. 57].

Організація контролю ефективності господарської діяльності ДП «Шосткинське лісове господарство» є системою комплексних заходів, спрямованих на координацію та функціонування взаємопов'язаних і взаємозалежних окремих елементів (частин) господарської діяльності державного підприємства з метою оцінки рівня її економічності, ефективності та результативності.

Процес організації контролю ефективності господарської діяльності ДП «Шосткинське лісове господарство» є складним, оскільки сам контроль ефективності господарської діяльності охоплює досить широке коло проблемних питань. Досліджуючи питання організації контролю ефективності господарської діяльності ДП «Шосткинське лісове господарство», передусім, слід окреслити потребу визначення та дотримання основних принципів цього процесу, адже, контрольна діяльність, проведена з дотриманням всіх основних принципів, приречена на ефективність.

Належна організація контролю ефективності господарської діяльності ДП «Шосткинське лісове господарство» зумовлює необхідність дотриманні певних принципів (рис. 3.1).



Рис. 3.1. Принципи організації контролю ефективності діяльності державного підприємства [власна розробка]

Принцип цілісності потребує розглядати об'єкт контролю як систему, цілісне явище, сукупність складових, які мають власні властивості та між якими є своєрідна система зв'язків, що в цілому визначають властивості об'єкта контролю. Дотримання принципу цілісності контролю як системи полягає у комплексному використанні усіх джерел економічної інформації про об'єкт контролю.

Принцип усебічності контролю визначає необхідність врахування всіх внутрішніх і зовнішніх факторів, які впливають на стан і функціонування системи контролю, її показників, зв'язків і відносин в системі, що визначають її структурні і функціональні особливості.

Принцип субординації означає, що контроль ефективності має здійснюватися за схемою, послідовно, відповідно до ієрархії структури системи господарювання, її елементів і зв'язків між ними за заздалегідь визначеними критеріями (відповідність зв'язків, взаємозалежність між елементами, точність використовуваних значень тощо). Відповідно до цього принципу, контроль слід розглядати як систему дій зі збору і обробки інформації про ієрархічну структуру підприємства тощо.

Принцип відповідності означає, що збір, формування і вивчення інформації при перевірці мають здійснюватися відповідно до організаційної і технологічної структур об'єкта перевірки, до інших орієнтирів.

Принцип адекватності означає, що організаційно слід вирішувати питання спрощення контрольного процесу, зниження обсягів перевірки шляхом узагальнення тотожних ситуацій, застосування вибірових методів для вивчення однорідних об'єктів контролю тощо.

Принцип динамічності встановлює, що організація роботи контролерів має адаптувати їхні дії до ситуації зі станом господарювання, обліком на об'єкті перевірки тощо [47, с. 116].

Принцип випереджувального відображення означає, що контролеру завжди необхідно брати до уваги наявність у клієнта постійних проблем, розв'язання яких передбачає прогнозування і відображення найбільш вірогідного стану кожної системи підприємства в майбутньому. Тобто, контролер повинен вивчати факти і фактори, які можуть впливати на зміни стану підприємства і передбачати їх.

Принцип системотвірних відносин потребує визначення і вивчення саме тих показників складових, зв'язків між частинами системи контролю, що забезпечують її цілісність, існування та розвиток, і разом з тим найбільш характерно відображають конкретні її частини.

Принцип адаптивності контролю означає пристосування його побудови, функцій, змісту висновків до потреб конкретних структур управління, потреб системи управління в контрольній інформації.

Принцип прямоточності означає побудову і організацію таких схем або послідовностей виконання операцій дослідження чи окремого спостереження, що відповідають реальній спрямованості облікових операцій, в результаті яких формується доказова та інша інформація, тобто поступово узагальнюється діяльність об'єкта перевірки.

Принцип безперервності в організації контролю ефективності означає, що даний процес має бути організований як постійно діючий, тоді він зможе виконати свою контрольну функцію. Тільки безперервність контролю ефективності забезпечить запобігання перекрученню інформації в результаті помилок. Безконтрольність - підґрунтя для проявів шахрайства.

Принцип спеціалізації і кооперації - розподіл праці серед контролерів відповідно до компетентності, спеціальності, досвіду роботи в конкретних галузях тощо. Кооперування полягає в поєднанні професійних знань різних контролерів чи спеціалізованих підрозділів для здійснення робіт із всебічного обстеження об'єкта перевірки і кооперованого формування необхідних доказів, висновків.

Принцип пропорційності - дотримання правильності розподілення працівників і їхнього часу на опрацювання матеріалу відповідно до обсягу інформаційного забезпечення аудиту за підрозділами бухгалтерії, фінансового відділу тощо [51, с. 395].

Можна назвати й інші принципи організації контролю ефективності, зокрема ритмічність, паралельність тощо. Окрім застосування розглянутих принципів, дієва організація контролю ефективності діяльності підприємства не можлива без знання контролерами своїх прав та обов'язків, а також прав і обов'язків об'єкта перевірки. Відповідно до чинного стандарту Рахункової палати "Порядок підготовки і проведення перевірок та оформлення їх результатів" під час проведення перевірки працівники Рахункової палати мають право:

- отримувати всю необхідну інформацію на об'єкті перевірки, від вищих установ і організацій, банків, інших установ і організацій, пов'язаних з діяльністю об'єкта перевірки;
- безперешкодно входити до будь-яких приміщень та сховищ об'єкта перевірки, якщо інше не передбачено законами України;
- отримувати від посадових осіб об'єкта перевірки оригінали документів або їхні копії та інші матеріали, дані на комп'ютерних електронних носіях, витяги з цих документів;
- ознайомлюватися з таємними документами та документами з обмеженим доступом за умови наявності допуску до державної таємниці та інших необхідних документів;
- вимагати від посадових осіб об'єкта перевірки невідкладного усунення виявлених порушень та надання у визначений термін інформації про це;
- отримувати пояснення від посадових осіб об'єкта перевірки, інших установ, організацій, підприємств, пов'язаних з діяльністю об'єкта перевірки; у разі необхідності складати протоколи про адміністративні правопорушення.

При цьому працівники Рахункової палати при здійсненні перевірки зобов'язані:

- дотримуватися принципів законності, повноти, об'єктивності, достовірності та обґрунтованості під час проведення перевірки; на будь-якій стадії перевірки приймати від посадових осіб об'єкта перевірки подані за їхньою ініціативою заяви, зауваження, пояснення щодо предмета перевірки та перевіряти викладені у цих зверненнях питання, про що потрібно зазначати в акті перевірки;
- не оприлюднювати матеріали перевірки об'єкта до розгляду їх Колегією Рахункової палати; у разі виявлення фактів, які свідчать про скоєння злочину, поінформувати про це правоохоронні органи [21, с. 32].

У свою чергу, посадові особи об'єкта перевірки мають право:

- вимагати від суб'єкта перевірки доручення на проведення аудиту;

- надавати заяви, зауваження і пояснення щодо предмета перевірки, а також за її результатами.

Посадові особи об'єкта перевірки зобов'язані:

- сприяти нормальній роботі суб'єктів перевірки, не чинити їм перешкод, забезпечити їх робочими місцями та необхідними технічними засобами;
- надавати необхідні документи, пояснення щодо питань, які стосуються предмета перевірки;
- вживати невідкладних заходів щодо усунення виявлених порушень, відшкодування завданої шкоди та притягнення до відповідальності осіб, винних у скоєнні порушень.

Таким чином, чітке визначення прав та обов'язків як аудиторів Рахункової палати, так і посадовців об'єкта перевірки гарантує якісну організацію проведення контролю ефективності господарської діяльності ДП «Шосткинське лісове господарство».

Є думка, що організація контролю ефективності діяльності державних підприємств проводиться лише на попередніх етапах перевірки. Така думка хибна, оскільки планування є першим етапом загальної методики проведення контролю ефективності, тому що без нього здійснення перевірки неможливе. Однак, слід зазначити, що організація контролю ефективності діяльності ДП «Шосткинське лісове господарство» має проводитися на етапі планування і на стадії виконання перевірки, і навіть у процесі узагальнення результатів перевірки та складанні звіту за цими результатами. На кожному етапі методики контролю ефективності діяльності державного підприємства виконується відповідна стадія його організації. Найбільш наочно взаємозв'язок етапів методики контролю ефективності діяльності державного підприємства зі стадіями його організації зображено на рис. 3.2.

Доцільно розглянути кожен етап організації контролю ефективності діяльності ДП «Шосткинське лісове господарство» та простежити їх взаємодію з етапами методики контролю.

Члени контрольної групи зобов'язані взаємодіяти з керівництвом організації, що підлягає перевірці, з найважливіших питань.

Умови, в яких проводиться контроль ефективності діяльності державного підприємства, та його результати багато в чому залежать від характеру стосунків між членами групи контролерів і керівництвом організації, яка перевіряється. Якщо вони засновані на взаємній довірі та пошані, а група контролерів прагне під час перевірки залучати керівників організації, то це стане основою успішного проведення перевірки й отримання якісних та об'єктивних результатів.

Стад

роваджен

Рис. 3.2. Схема взаємозв'язку етапів методики контролю ефективності діяльності ДП «Шосткинське лісове господарство» зі стадіями його організації [власна розробка]

З метою формування таких відносин посадові особи Рахункової палати та керівники перевірок мають інформувати керівників державних підприємств про

теми та час проведення перевірки, зустрічатися з ними для обговорення питань, які виникають у ході проведення перевірки, а також її результатів.

На рис. 3.3 представлена схема координації дій аудиторів під час проведення контроль ефективності діяльності державного підприємства.

Перед початком перевірки доцільно провести зустріч членів групи аудиторів із керівником організації, що підлягає перевірці, для того щоб:

- поінформувати їх про цілі та терміни проведення перевірки;
- роз'яснити повноваження аудиторів щодо доступу до інформації, у тому числі до конфіденційної, а також відповідні обов'язки та відповідальність організації;
- ознайомити з методологією проведення аудиту ефективності державних та регіональних програм;
- представити склад групи аудиторів;
- відповісти на запитання представників організації.

Пер

ів

Рис. 3.3. Схема координації дій суб'єктів контролю ефективності діяльності ДП «Шосткинське лісове господарство» [власна розробка]

Під час перевірки необхідно взаємодіяти з керівництвом і спеціалістами об'єкта перевірки при визначенні джерел отримання необхідної інформації та

фактичних даних, а також у процесі збору аудиторських доказів з питань перевірки. При цьому дуже важливо знати їхні думки щодо зібраних контролерами фактичних даних та, в разі виникнення непорозумінь, отримати від них альтернативні дані чи інші джерела інформації про господарську діяльність ДП «Шосткинське лісове господарство».

Після закінчення перевірки слід провести підсумкову зустріч із представниками ДП «Шосткинське лісове господарство», бажано в тому самому складі, який був на першій зустрічі.

Тепер контрольна група має представити й обговорити з представниками організації, яку перевіряли, попередні результати контролю ефективності діяльності ДП «Шосткинське лісове господарство», а також необхідні заходи, які можуть бути вжиті для усунення виявлених недоліків і вирішення проблем з метою підвищення ефективності діяльності об'єкта перевірки.

Контроль ефективності діяльності ДП «Шосткинське лісове господарство» є досить складним контрольним заходом, успішне проведення якого потребує широкого діапазону знань, навичок, умінь та досвіду. З цією метою рекомендується залучати зовнішніх незалежних експертів, які за необхідності можуть включатися безпосередньо до складу групи або ж виконувати окремі завдання, готувати аналітичні записки, надавати експертні оцінки. Зовнішні експерти залучаються до проведення перевірки на договірній основі та, як і інші члени групи, мають добре знати цілі аудиту ефективності господарської діяльності ДП «Шосткинське лісове господарство», доручене їм завдання та методику перевірки.

Дослідивши організаційні засади контролю ефективності діяльності ДП «Шосткинське лісове господарство», слід відзначити, що цей процес є досить складним, успішне проведення якого потребує широкого діапазону знань, навичок, умінь та досвіду.

З метою вдосконалення його запропоновано схему взаємозв'язку етапів методики контролю ефективності діяльності ДП «Шосткинське лісове господарство» зі стадіями його організації, а також схему координації дій суб'єктів контролю ефективності діяльності державного підприємства, що сприятиме вдосконаленню організаційних засад контролю.

3.2. Методика контролю ефективності господарської діяльності державного підприємства

Методика є впорядкованою сукупністю прийомів і способів, застосування яких дозволяє державному аудитору зібрати докази та зробити висновок щодо ступеня ефективності господарської діяльності державного підприємства.

Шведський дослідник з питань оцінки діяльності державних органів влади Е. Ведунг для оцінки ефективності використовує модель «внесок – продукт», яка була розроблена представниками Європейського Союзу для оцінювання певних проектів. Вона є більш розгорнутою і до неї належить ще й поняття продуктивності [12, с. 190]. Зобразимо її на рис. 3.4.



Рис. 3.4. Модель «внесок – продукт», розроблена ЄС [12, с. 190]

Перший показник, який виділяє Е. Ведунг для оцінки управління, - це продуктивність. Згідно з цим критерієм органи державної влади повинні працювати максимально продуктивно.

Показник ефективності автор поділяє на два показники: ефективність як "витрати - вигоди" і ефективність як «витрати – результативність» [12, с. 191].

Результативність, на думку Е. Ведунга, - це оцінювання досягнення мети без врахування нанесених витрат. Тут береться до уваги лише ступінь досягнення цілей і оцінка впливу отриманих результатів [12, с. 193].

Дослідником розроблено 4 важливих критерії при оцінці ефективності, які можуть бути застосовні до господарської діяльності ДП «Шосткинське лісове господарство» (табл. 3.1).

Таблиця 3.1

Критерії ефективності за підходом Е. Ведунга

Критерій ефективності	Розуміння критерію
I. Результативність	ступінь досягнення цілей, результатів, вартість ігнорується
II. Продуктивність	продукт через витрати

III. Ефективність (витрати - вигоди)	грошова цінність результатів заходів програми через грошову вартість заходів програми
IV. Ефективність (витрати - результативність)	результати заходів програми у фізичному вираженні через грошові витрати на заходи

За підходом Е. Ведунга, результативність не пов'язується із витратами. Якщо ми говоримо про використання ресурсів для досягнення відповідних результатів, то йдеться вже не про результативність, а про ефективність.

Слід виділити такі основні критерії для оцінки ефективності:

1. Економічність (economy) - мінімізація вартості ресурсів, спрямованих на діяльність підприємства з огляду на відповідну якість, правильність використання ресурсів за визначеного рівня ефективності. Завдяки цьому можна визначити, чи ресурси відповідають потребам, якою мірою вони використовуються, співвідношення реальних видатків із бюджетом тощо. Іншими словами, економічність означає використання належної кількості ресурсів відповідної якості у належний час, у необхідному місці, за розумну ціну - тобто правильне витрачання. Стандартом є найменші витрати [18, с. 33].

2. Ефективність (efficiency) - співвідношення між результатом господарської діяльності (чистим прибутком) та ресурсами, використаними на його створення. Тут аналізу піддаються використання найраціональніших методів роботи, співпраця підрозділів, використання стимулювання працівників для скорочення витрат робочого часу. Основна увага зосереджена на тому, чи справді ми одержуємо максимальний прибуток у терміни, кількості та якості, які відповідають нашому внеску і діяльності.

3. Результативність (effectiveness) - ступінь відповідності досягнутих результатів поставленій меті, погодження використаних засобів і результатів з поставленою метою. Цей показник дає можливість оцінити чи вчасно досягнута мета і за яку ціну (вигідну чи не вигідну), чи правильно визначена цільова група, ступінь задоволення людей відповідною програмою [23, с. 610].

Розробка та застосування системи виміру ефективності господарської діяльності відбувається за такими основними етапами.

1. Розробка системи показників. Цей етап пов'язаний із процесами вибору показників та визначення системи мірил.
2. Планування процедур збирання даних. На цьому етапі здійснюється підготовка до впровадження системи вимірювання значень показників, з плануванням доступу до необхідних даних, розробкою конфігурації обробки та розповсюдження інформації про значення показників.
3. Впровадження та робота. Цей етап включає практичну роботу з обробки, аналізу та інтерпретації даних для прийняття рішень щодо вдосконалення господарської діяльності.
4. Оновлення системи показників: На цьому етапі проводяться спостереження за тим, щоб показники завжди відповідали цілям підприємства, а система показників оцінювання постійно вдосконалювалась та оновлювалась.

Важливо, що перед тим, як оцінити господарську діяльність ДП «Шосткинське лісове господарство» слід впевнитися, що дані для оцінки є достовірними. Для цього аудиторською групою застосовується сукупність методичних прийомів:

- документальна перевірка (перевіряються формально, арифметично та по суті установчі документи; бухгалтерські документи; аналітичні та статистичні матеріали; звітні форми);
- проводиться вибіркова інвентаризація лісопродукції (аудиторською групою проводиться натурне обстеження лісових ділянок, на яких підприємства проводили рубки головного користування);
- аудиторською групою при проведенні дослідження беруться копії бухгалтерських документів, звітів для підтвердження тих чи інших господарських операцій або прийнятих управлінських рішень;
- проводиться усне опитування спеціалістів економічної, бухгалтерської служби, керівників, головних спеціалістів підприємств та їх підрозділів.

Аудитом охоплюються питання, визначені програмою аудиту, що дає можливість оцінити діяльність ДП «Шосткинське лісове господарство» щодо дотримання актів законодавства з питань заготівлі та реалізації лісопродукції.

В основу оцінки економічної ефективності господарської діяльності державного підприємства покладається співвідношення отриманого позитивного фінансового результату та витрат, які було спрямовано на отримання цього результату. Таким чином, для того, щоб оцінити рівень ефективності, в першу чергу, необхідно проаналізувати, чи отримує підприємство прибуток, адже, збиткове підприємство не може бути ефективним.

Проаналізуємо формування фінансових результатів ДП «Шосткинське лісове господарство» у 2013-2017 рр. (табл. 3.2).

За результатами аналізу даних табл. 3.2 можемо зробити висновок про позитивну динаміку до збільшення чистого доходу підприємства, що вказує на зростання обсягу та вартості реалізованих підприємством послуг лісового господарства. Разом з тим, збільшилися і витратні статті, зокрема, собівартість реалізованої продукції лісогосподарства зросла на 73,6%, адміністративні витрати – на 21,4%, витрати на збут продукції лісогосподарства – на 97,5%, що в кінцевому результаті призвело до негативної динаміки чистого фінансового результату діяльності ДП «Шосткинське лісове господарство». Так, у 2017 р. обсяг чистого прибутку ДП «Шосткинське лісове господарство» на 99,9% менший за показник 2013 р., а 2016 р. для підприємства взагалі був збитковим.

Одержання ДП «Шосткинське лісове господарство» прибутку шляхом задоволення потреб споживачів є метою його діяльності.

Таблиця 3.2

Динаміка доходів, витрат та фінансових результатів ДП «Шосткинське лісове господарство», тис. грн

№ пор.	Показник	Роки			Відхилення абсолютне, од		Відхилення відносне, %	
		2013	2016	2017	2017/ 2013	2017/ 2016	2017/ 2013	2017/ 2016
1	Чистий дохід від реалізації продукції	16410598	18055336	23734784	7324186	5679448	44,6	31,5
2	Собівартість реалізованої продукції	14011737	17633561	24324434	10312697	6690873	73,6	37,9
3	Валовий прибуток (збиток)	2398861	421775	(589 650)	-2988511	-1011425	-124,6	-239,8
4	Інші операційні доходи	707552	147079	794603	87051	647524	12,3	440,3
5	Адміністративні витрати	150923	175506	183248	32325	7742	21,4	4,4
6	Витрати на збут	0	0	0	185659	-111552	97,5	-22,9
7	Інші операційні	190462	487673	376121	-3119444	-354416	-112,8	-

	витрати							
8	Фінансовий результат від операційної діяльності	2765028	0	(354 416)	-131443	52449	-51,8	75,1
9	Інші фінансові доходи	253734	69842	122291	380739	247832	1944,2	162,5
10	Інші доходи	19583	152490	400322	78977	63094	40,7	30,0
11	Фінансові витрати	194170	210053	273147	-127809	1851502	-897,5	-94,2
12	Інші витрати	14241	(1965070)	(113568)	675755	-130999	-148,6	-37,2
13	Фінансовий результат до оподаткування	2829934	(2047 116)	(218 518)	-2372697	1697599	-99,9	-100,2
14	Дохід (витрати) з податку на прибуток	(454659)	352095	221096	7324186	5679448	44,6	31,5
15	Чистий прибуток (збиток)	2375275	(1695021)	2578	-2372697	1697599	-99,9	-100,2

Чистий прибуток є джерелом забезпечення фінансування розвитку державного підприємства, а тому, його формування є вкрай важливим.

Про ефективність господарської діяльності ДП «Шосткинське лісове господарство», в першу чергу, свідчать показники рентабельності підприємства.

Для надання комплексної оцінки діяльності ДП «Шосткинське лісове господарство» проведемо розрахунок та визначимо динаміку коефіцієнтів його рентабельності (табл. 3.3).

Незважаючи на несуттєве, на наш погляд, покращення рентабельності ДП «Шосткинське лісове господарство» у 2017 р. порівняно зі збитковим 2016 роком, в динаміці за останні 5 років державне підприємство дуже знизило свої показники прибутковості. Вважаємо, що це негативно відображається не лише на стабільності та стійкості фінансового стану ДП «Шосткинське лісове господарство», але й на його інвестиційній привабливості.

Таблиця 3.3

Показники рентабельності діяльності ДП «Шосткинське лісове господарство» за 2013-2017 рр.

№ пор.	Показник рентабельності, %	Роки			Абсолютне відхилення, %		Відносне відхилення, п.п.	
		2013	2016	2017	2016/ 2013	2017/ 2013	2016/ 2013	2017/ 2013
1.Коефіцієнти рентабельності фінансово-господарської діяльності								
1.1.	Рентабельність (збитковість) операційна	16,8	0	-1,5	-108,9	-	-108,9	-
1.2.	Рентабельність (збитковість) загальна	17,2	-11,3	-0,9	-105,2	-92,0	-105,2	-92,0
1.3.	Рентабельність (збитковість) чиста	14,5	-9,4	0,0	-100,0	-100,0	-100,0	-100,0
1.4.	Рентабельність	17,0	-9,6	0,0	-100,0	-100,0	-100,0	-100,0

	(збитковість) виробничих витрат							
1.5.	Рентабельність (збитковість) загальних витрат	16,3	-9,2	0,0	-100,0	-100,0	-100,0	-100,0
2. Коефіцієнти рентабельності активів і капіталу								
2.1.	Рентабельність (збитковість) власного капіталу	60,0	-30,1	0,1	-59,9	30,2	-99,8333	-100,332
2.2.	Рентабельність (збитковість) активів	33,8	-14,3	0,1	-33,7	14,4	-99,7041	-100,699
2.3.	Рентабельність (збитковість) виробничого потенціалу	63,3	-23,6	0,1	-63,2	23,7	-99,842	-100,424
2.4.	Рентабельність (збитковість) оборотних активів	82,5	-38,1	0,1	-82,4	38,2	-99,8788	-100,262
2.5.	Рентабельність (збитковість) поточної діяльності	33,9	-14,3	0,1	-33,8	14,4	-99,705	-100,699

Джерело: розраховано автором

Аналізуючи дані табл. 3.3 можемо підсумувати, що позитивне значення показники рентабельності ДП «Шосткинське лісове господарство» мали лише у 2013 р. Розраховані від'ємні значення коефіцієнтів у 2016 р. дають підставу говорити вже не про рентабельність ДП «Шосткинське лісове господарство», а про його збитковість. У 2017 р. порівняно з 2016 р. за окремими показниками рентабельності спостерігаємо покращення, зокрема, це стосується коефіцієнтів рентабельності активів і капіталу. Щодо рентабельності фінансово-господарської діяльності ДП «Шосткинське лісове господарство» ми оцінюємо її значення як незадовільне, адже воно наближається до нуля, а по показникам операційної та загальної рентабельності залишається від'ємним.

Показники платоспроможності та фінансової стійкості дозволяють оцінити здатність ДП «Шосткинське лісове господарство» відшкодовувати поточні борги у визначені терміни, фінансову незалежність підприємства від зовнішніх джерел фінансування, мобільність власного капіталу тощо. Проаналізуємо динаміку платоспроможності та фінансової стійкості підприємства (табл. 3.4).

Таблиця 3.4

Динаміка коефіцієнтів платоспроможності ДП «Шосткинське лісове господарство» за 2013-2017 рр.

№ пор.	Назва коефіцієнта	Роки	Відхилення абсолютне, од	Відхилення відносне, %
--------	-------------------	------	--------------------------	------------------------

		2013	2016	2017	2017/ 2013	2017/ 2016	2017/ 2013	2017/ 2016
1	Абсолютної ліквідності	0,19	0,03	0,03	-0,16	0	-84,2	0,0
2	Швидкої ліквідності	0,8	0,6	0,7	-0,1	0,1	-12,5	16,7
3	Поточної ліквідності	1,1	0,8	0,9	-0,2	0,1	-18,2	12,5

Спираючись на дані аналітичної табл. 3.4, можемо узагальнити: коефіцієнт абсолютної ліквідності наближається до еталонного значення (0,2) лише у 2013 р., коли його значення становило 0,19. У 2016 та 2017 роках значення коефіцієнта абсолютної ліквідності суттєво відхиляється від норми та демонструє негативну динаміку до зменшення у порівнянні з 2013 р.

У середньому вдвічі нижче значення від нормативного (2) має коефіцієнт поточної ліквідності. Коефіцієнт швидкої ліквідності має достатнє значення як у 2013 р, так і у 2016 та 2017 роках, оскільки воно наближається до еталонного (0,7). Такі значення коефіцієнта швидкої ліквідності можна було б оцінити позитивно за умови, якщо б оцінка проводилася на базі звичайного виробничого підприємства, якому відносно простіше повернути дебіторську заборгованість в контрагентів у судовому порядку. Щодо підприємства, яке реалізує лісову продукцію, а також має непогашену дебіторську заборгованість з державним бюджетом, це зробити складніше через неналагоджений механізм вирішення цієї проблеми. З огляду на це, оцінюючи загальну платоспроможність ДП «Шосткинське лісове господарство» будемо, передусім, орієнтуватися саме на показник абсолютної та поточної ліквідності та оцінимо рівень здатності підприємства розраховуватися за своїми зобов'язаннями як низький.

Наступним етапом дослідження є оцінка фінансової стійкості ДП «Шосткинське лісове господарство» шляхом розрахунку відповідних коефіцієнтів (табл. 3.5).

Таблиця 3.5

Динаміка коефіцієнтів фінансової стійкості ДП «Шосткинське лісове господарство» за 2013-2017 рр.

№ пор.	Назва коефіцієнта	Роки			Відхилення абсолютне, од		Відхилення відносне, %	
		2013	2016	2017	2017/ 2013	2017/ 2016	2017/ 2013	2017/ 2016
1	Автономії	0,6	0,5	0,4	-0,2	-0,1	-33,3	-20,0

2	Мультиплікації власного капіталу	1,8	2,1	2,8	1	0,7	55,6	33,3
3	Фінансової стійкості	1,3	0,9	0,5	-0,8	-0,4	-61,5	-44,4
4	Фінансового левериджу	0,12	0,07	0,09	-0,03	0,02	-25,0	28,6
5	Загальної заборгованості	0,4	0,5	0,6	0,2	0,1	50,0	20,0
6	Довгострокового залучення позикового капіталу	0,11	0,07	0,08	-0,03	0,01	-27,3	14,3
7	Маневрування	-0,04	-0,32	-0,34	-0,3	-0,02	750,0	6,3
8	Частки власного капіталу в оборотних активах	-0,1	-0,4	-0,2	-0,1	0,2	100,0	-50,0
9	Структури позикового капіталу	0,2	0,1	0,1	-0,1	0	-50,0	0,0
10	Співвідношення позикового і власного капіталу	0,8	1,1	1,8	1	0,7	125,0	63,6
11	Структури довгострокових вкладень	0,12	0,06	0,07	-0,05	0,01	-41,7	16,7
12	Реальної вартості основних засобів	0,50	0,56	0,41	-0,09	-0,15	-18,0	-26,8

За даними табл. 3.5 спостерігаємо негативну динаміку переважної більшості показників, які характеризують фінансову стійкість ДП «Шосткинське лісове господарство». Так, у 2017 рр. значення коефіцієнта фінансової стійкості знизилося від 1,3 од. до 0,5, що на 0,8 од. (на 61,5%) менше, ніж у 2013 р.

Значення коефіцієнта автономії хоч і знаходиться у межах оптимального у 2013-2017 рр., однак також ілюструє несприятливу для досліджуваного підприємства динаміку, адже його зменшення на 0,2 од. (на 33,3%) означає зростання фінансової залежності підприємства від зовнішніх джерел фінансування його діяльності.

З такою динамікою корелюється приріст показника загальної заборгованості на 0,2 од. (50%) за останні 5 років, що підлягають аналізу. Зменшується значення коефіцієнта фінансового левериджу, який характеризує залежність підприємства від довгострокових зобов'язань: на 0,03 од. (25%). Позитивну динаміку протягом аналізованого періоду, має лише коефіцієнт мультиплікації власного капіталу, який зріс на 1 од. (на 55,6%).

Водночас, за коефіцієнтами реальної вартості основних засобів, структури довгострокових вкладень, співвідношення позикового і власного капіталу, структури позикового капіталу, частки власного капіталу в оборотних активах, маневрування спостерігаємо наглядну тенденцію до зменшення: у 2013-2016 рр., з наступним зростанням у 2017 р.

На основі співставлення даних щодо значень коефіцієнтів фінансової стійкості ДП «Шосткинське лісове господарство» за 2013-2017 рр. з їх

еталонними критеріями, можна узагальнити, що найбільш стійким фінансовий стан підприємства був у 2013 р. Щодо наступних років, то фінансова стійкість ДП «Шосткинське лісове господарство» значно погіршилася, що потребує відповідного реагування.

Загалом, підсумовуючи результати проведеного комплексного аудиту ефективності господарської діяльності ДП «Шосткинське лісове господарство» за 2013-2017 рр. можна стверджувати про те, що підприємство має вагомий майновий та ресурсний потенціал, що наразі лишається неповною мірою нереалізованим та використовується неефективно. Ефективність господарської діяльності ДП «Шосткинське лісове господарство» потребує значного покращення, особливо у частині підвищення рентабельності, платоспроможності та фінансової стійкості. Вважаємо, що вирішенню проблем діяльності підприємства може сприяти встановлення та реалізація цілей і завдань щодо підвищення ефективності обладнання; підвищення якості послуг лісового господарства; розвитку клієнтоорієнтованості лісництва.

З метою підвищення ефективності господарської діяльності ДП «Шосткинське лісове господарство» рекомендуємо адміністрації державного підприємства звернути увагу на такі можливі заходи: впровадження нових технологій з метою зниження собівартості послуг лісогосподарства; підвищення прибутковості й рентабельності шляхом оптимізації внутрішніх і зовнішніх зв'язків і діяльності підприємства у часі; посилення платоспроможності, зниження залежності підприємства від державних джерел фінансування, мобілізація власних фінансових ресурсів та інші заходи.

3.3. Удосконалення контролю ефективності господарської діяльності державного підприємства в умовах інформаційних технологій

Одним із важливих елементів сучасної системи державного фінансового контролю є державний контроль (аудит) ефективності господарської діяльності підприємств, який спрямований на запобігання фінансовим порушенням і полягає у забезпеченні правильності ведення бухгалтерського обліку, оцінці ефективності, законності використання бюджетних коштів, державного майна,

складанні достовірної фінансової звітності та організації дієвого внутрішнього контролю.

Однак сьогодні існує проблема, яка полягає в тому, що є практична необхідність у зменшенні витрат часу на отримання достатньої кількості доказів щодо законного та ефективного використання державних коштів, інших активів, правильного ведення бухгалтерського обліку і достовірності фінансової звітності, функціонування системи внутрішнього контролю. Способом вирішення такої проблеми може стати комп'ютеризація процесу аудиту ефективності господарської діяльності державного підприємства [6, с. 23].

Крім того, комп'ютеризація є однією з найважливіших стадій інноваційних технологій. Інтенсивний розвиток електронно-обчислювальної техніки і технологій дав значний вплив на ефективність аудиту і вдосконалення його методів. Основні напрями комп'ютеризації аудиторської діяльності представлено на рис. 3.5.

Основні напрями комп'ютеризації аудиту ефективності				
Розробка методики аудиту ефективності господарської діяльності				
Об'єкти перевірки	Процедури аудиту	Методичні прийоми	Аудиторські докази	Робочі документи
Розробка аудиторських комп'ютерних засобів				
Технічне забезпечення	Математичне забезпечення	Програмне забезпечення	Інформаційне забезпечення	Інше забезпечення

Рис. 3.5. Основні напрями комп'ютеризації аудиту ефективності господарської діяльності ДП «Шосткинське лісове господарство»

Комп'ютерна обробка даних забезпечує автоматизоване збирання і обробку інформації, необхідної для оптимізації методики проведення аудиту ефективності господарської діяльності ДП «Шосткинське лісове господарство».

Вдосконалення аудиту певним чином залежить від комп'ютеризації облікових та аналітичних систем, автоматизованого видавання документів та їх збереження [30, с. 13].

Повсюдне впровадження і використання комп'ютерних технологій дає змогу до розвитку і створення автоматизованих аудиторських програм, що реально повинні допомагати аудитору в його роботі. При створенні даних програм розроблювачі натикаються на ряд проблем. Основною проблемою використання аудиторської програми для аудитора є те, що на підприємствах використовується програмне забезпечення різних розроблювачів.

Даний фактор не дає реальної можливості в повному обсязі використовувати комп'ютерні аудиторські процедури. Крім того, немає єдиних методологічних вимог, пропонованих до інформаційних баз даних, а саме до основних полів вихідних інформаційних файлів. Це значно ускладнює проведення автоматизованої аудиторської перевірки.

Для проведення аудиту ефективності господарської діяльності ДП «Шосткинське лісове господарство» в комп'ютерному середовищі аудитор зобов'язаний мати додаткові знання в галузі систем обробки економічної інформації та мати практичний досвід роботи з різними системами бухгалтерського обліку та спеціальними інформаційними системами аудиту.

Переваги застосування комп'ютерної техніки при проведенні аудиту ефективності господарської діяльності ДП «Шосткинське лісове господарство» можна згрупувати за такими категоріями:

- зменшення обсягу даних, що оброблюються вручну;
- економія часу на виконання одноманітних прийомів порівняння фактичних даних з обліковими;
- зменшення ризику появи арифметичних помилок, порушень при відображенні даних в облікових регістрах;
- перевірка тотожності чи взаємної ув'язки показників різних форм звітності в автоматичному порядку;
- компактне зберігання і багаторазове використання даних обліку.

Використання комп'ютерних технологій в аудиті ефективності господарської діяльності ДП «Шосткинське лісове господарство» складається з:

- пакетів прикладних програм загального і проблемного орієнтованого призначення;
- програм автоматизації управління аудитом.

Визначаючи сутність та зміни традиційної методики й організації під час проведення аудиту ефективності в комп'ютерній інформаційній системі, слід розуміти, що впровадження сучасних інформаційних технологій спричиняє докорінні зміни в процедурах збору та обробки облікової інформації, організації обліку загалом [30, с. 19].

Таким чином, впровадження новітніх інформаційних технологій з одного боку, підвищує оперативність підготовки фінансової інформації, а з другого, ускладнює інформаційну систему установи, що перевіряється, що вимагає відповідної зміни методики та організації аудиторської перевірки.

Інформаційна система аудиту ефективності господарської діяльності ДП «Шосткинське лісове господарство» складається з забезпечувальної і функціональної частини. Функціональна частина – це модель системи управління об'єктом. Основне призначення цієї частини – автоматизований розв'язок задач і виконання розрахунків для виконання відповідних функцій і процедур. Забезпечувальна підсистема призначена для формування середовища комп'ютерної обробки інформації, здатного ефективно вирішувати облікові та управлінські завдання.

Очевидно, що за відсутності чи неналежного стану необхідних елементів забезпечувальної підсистеми не може функціонувати належним чином, а результати обробки інформації в межах такої системи не можуть бути надійними та якісними. Таким чином, функціонування комп'ютерної інформаційної системи неможливо розглядати без її складових (рис. 3.6).



Рис. 3.6. Структура інформаційної системи аудиту ефективності господарської діяльності ДП «Шосткинське лісове господарство»

Алгоритм аудиту виконання бюджетних програм з використанням інформаційних технологій можна відобразити за допомогою схеми (рис. 3.7).

Отже, загальна методологічна процедура аудиту ефективності господарської діяльності ДП «Шосткинське лісове господарство» в умовах застосування інформаційних технологій передбачає виконання таких кроків на підставі сформульованих завдань.

По-перше, визначається перелік об'єктів, які будуть перевіряти, при цьому вони можуть бути віднесені до таких класів: а) фізичні характеристики конкретних систем та процесів (у натуральних, часових та технічних показниках); б) характеристики концептуальних систем та станів (експертні оцінки рівня освіти та кваліфікації працівників, прийнятих ними рішень та вжитих ними заходів та дій); в) характеристики абстрактних систем та параметрів (система фінансових показників – фінансова звітність, стан системи бухгалтерського обліку, стан комп'ютерної інформаційної системи установи). По-друге, відповідно до обраних об'єктів komponується метод дослідження (визначаються методичні прийоми та застосовуються контрольні методики, на підставі яких плануються конкретні контрольні процедури та контрольні технології).

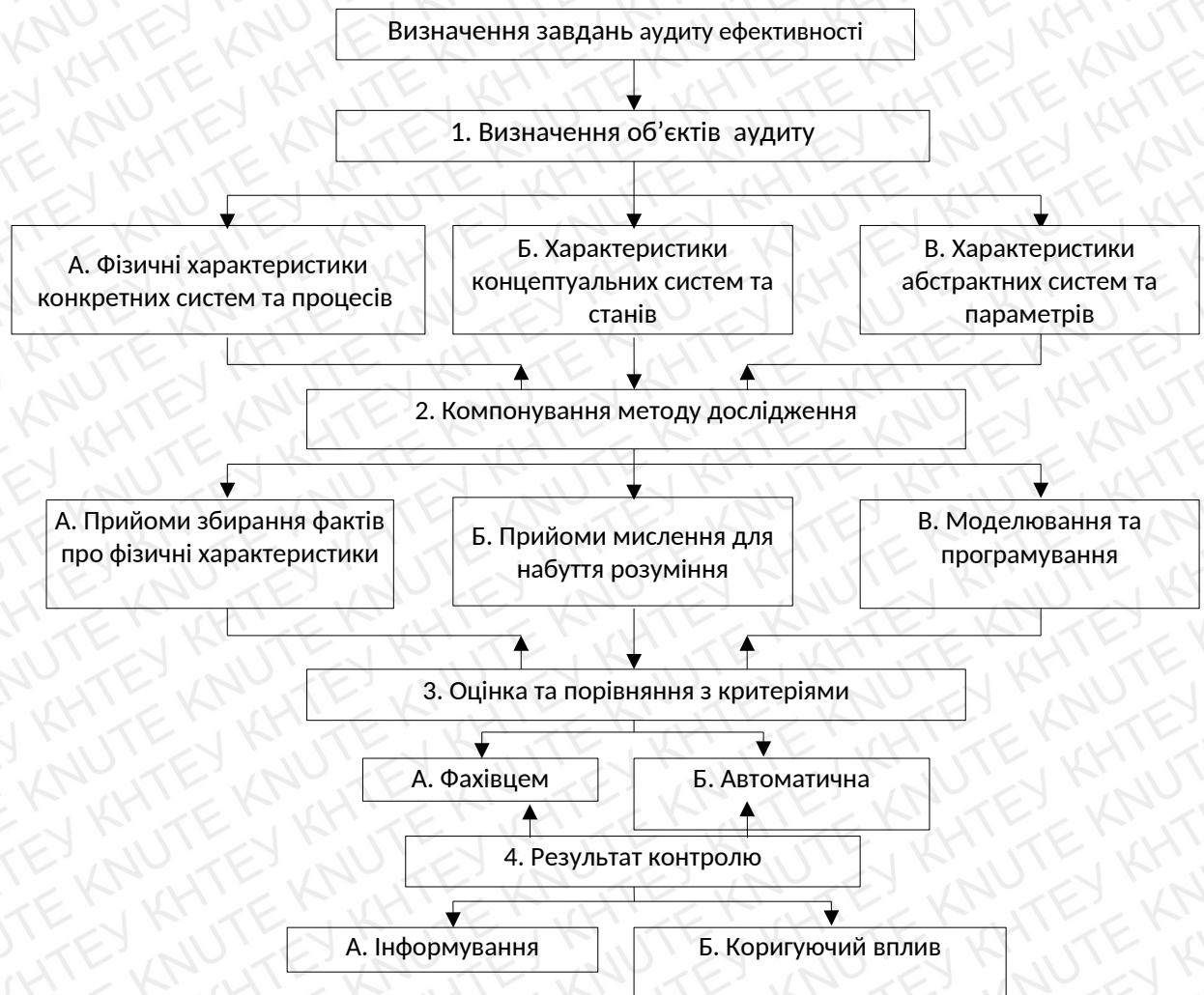


Рис. 3.7. Алгоритм проведення аудиту ефективності господарської діяльності ДП «Шосткинське лісове господарство»

Такі прийоми та методики можуть бути згруповані у категорії: а) прийоми збирання фактів про фізичні характеристики; б) прийоми мислення для набуття розуміння; в) моделювання та програмування. Відбувається оцінка виявлених фактів та порівняння з нормою. Формується результат контролю, який може полягати у наданні інформації, а також у безпосередньому здійсненні коригуючого впливу [86, с. 37].

Аудиторські процедури перевірки конкретних показників є необхідними, щоб отримати достатні та відповідні факти по групах важливих операцій та залишках по рахунках, проте в умовах застосування комп'ютерних інформаційних систем установи: 1) їх обсяг є мінімальним; 2) основним призначенням таких процедур є перевірка на конкретних прикладах і в конкретних ситуаціях правильності функціонування контрольних процедур.

На рис. 3.8 наведено запропоновану класифікаційну схему аудиторського програмного забезпечення, що може застосовуватися для комп'ютеризації праці аудиторів та контролерів (організації роботи аудиторів та контролінгу за допомогою інформаційних комп'ютерних технологій) або ж для здійснення комп'ютерного контролю та аудиту).

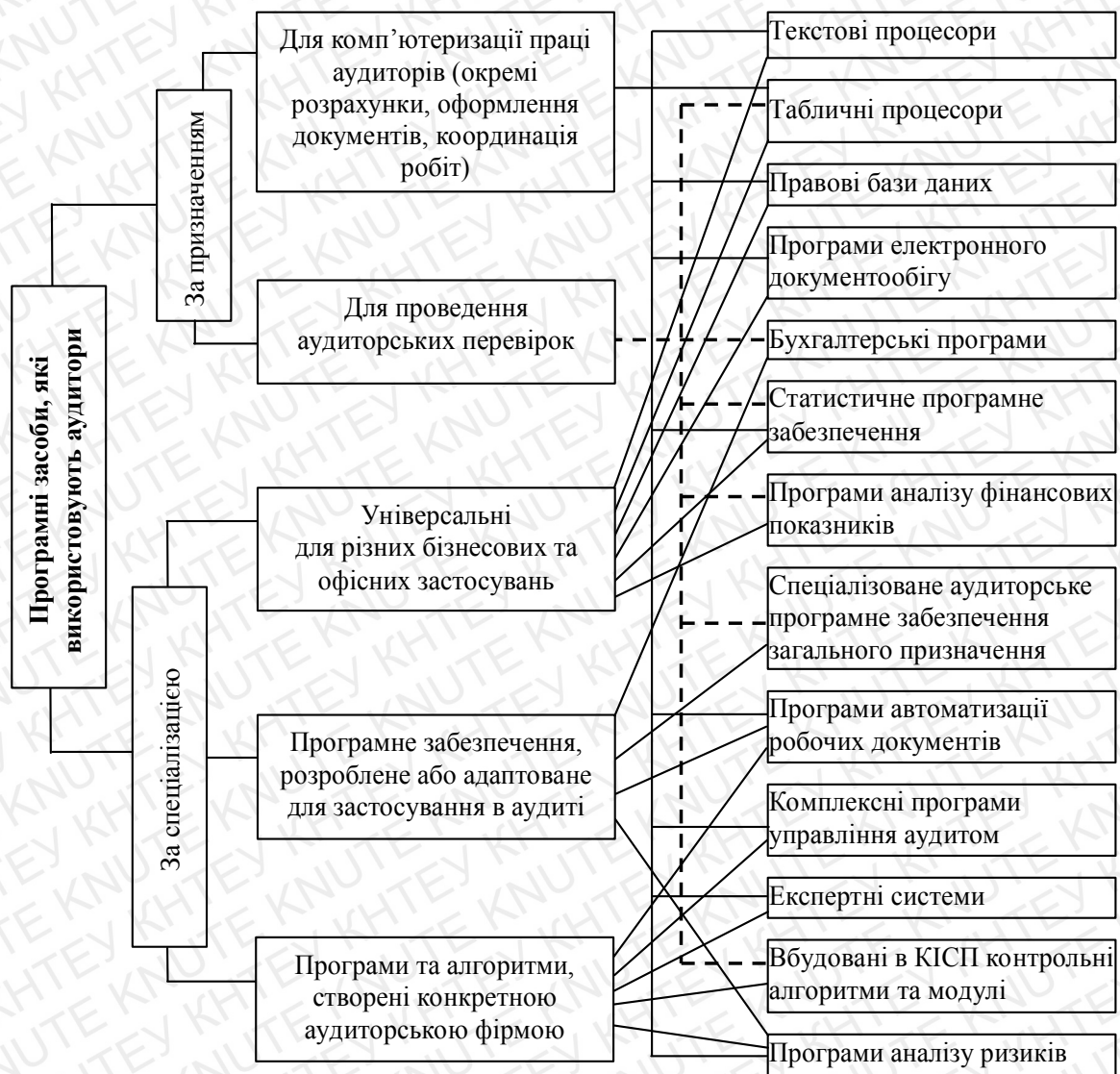


Рис. 3.7. Класифікація програм, що можуть використовуватися при проведенні аудиту ефективності господарської діяльності

ДП «Шосткинське лісове господарство»

Серед відомих програмних продуктів для сфери аудиту відносяться такі:

1) AuditVault. Він є окремою системою в інфраструктурі замовника, яка допомагає підприємствам вирішувати питання, пов'язані із захистом даних від внутрішньої загрози шляхом контролю за діями користувачів і дотримуючись

стандартів з безпеки. Цей продукт з'явився на ринку в 2007 році і попри новизну постійно вдосконалюється, розширюючи спектр баз даних, з яких можна накопичувати інформацію (Oracle; Sybase 12.5, 15; IBM DB2 версії 8.5 або 9.5, запущені під Linux, Unix, Windows). AuditVault, на перший погляд, забезпечує аудит ефективною методикою збирання, моніторингу, контролю, складання звітів, але наразі залишається проблемою впровадження в комп'ютерне середовище власної методики проведення аудиту, що прирівнюється до комерційної таємниці. Щоправда, цей продукт адаптовано для розроблення нових методичних підходів та до роботи з іншими програмами та системами. Реальна перевага цього продукту полягає в тому, що система акумулює інформацію аудиту в окреме сховище даних, де аналіз проводиться в реальному часі та відповідно до встановлених правил безпеки. Це дає змогу попередити несанкціоноване застосування інформації, яка є вхідною та вихідною для аудиту.

2) Спеціальні (цільові) програми, що безпосередньо застосовуватимуться в аудиторському дослідженні для вирішення конкретних задач («IDEA», «ACL», «IT Audit: Аудитор», «Суперкалк», «Варитаб» та ін.). В окремих випадках аудитором можуть використовуватися комп'ютерні програми підконтрольних об'єктів, оскільки їх застосування в стандартному або модифікованому вигляді може бути ефективнішим і дешевшим, ніж удосконалення спеціальних незалежних програм для виконання окремих аудиторських процедур [30, с. 56].

Програмне забезпечення аудиту ефективності бюджетних програм в аудиторській діяльності на ринку програмних продуктів представлено в основному двома основними групами: 1) пакетами прикладних програм загального і проблемно-орієнтованого призначення; 2) спеціальними інформаційними системами аудиту. Зарубіжний ринок представлений аудиторськими програмами двох типів: спеціальними програмними засобами комп'ютерного аудиту; спеціальними програмними засобами підтримки аудиторських процедур [30, с. 59].

Так, основними умовами проведення аудиту ефективності виконання

бюджетних програм у середовищі інформаційних технологій є: високий рівень компетентності та професійність аудиторів; дотримання вимог щодо відповідальності аудиторів за належне проведення перевірки в умовах ЕОД; організація і планування аудиторських процедур з допомогою комп'ютерів; належне вивчення автоматизованої системи обліку та внутрішнього контролю; отримання достатніх і надійних доказів у середовищі ЕОД.

Високий рівень компетентності та професійної майстерності передбачає, що для проведення аудиту в середовищі ЕОД аудитори повинні мати глибокі знання про технічне і програмне забезпечення ЕОМ, володіти методикою контролю з використанням комп'ютерів, знати технологію автоматизованого облікового процесу, мати достатні навички практичної роботи з комп'ютерами. Слід зауважити, що персональні комп'ютери з програмних забезпеченням є лише засобом праці державних аудиторів [6, с. 26].

Для успішної роботи аудиторів, пропонується, створити автоматизовані робочі місця, що повинні являти собою професійно-орієнтовані обчислювальні комплекси індивідуального або колективного користування, які функціонують на базі персональних електронно-обчислювальних машин з відповідним програмним забезпеченням в інтерактивному режимі.

ЕОД може суттєво впливати на процес вивчення й оцінку системи обліку і внутрішнього контролю, а також на вибір та підготовку спеціальних аудиторських комп'ютерних процедур і прийомів. Тому аудитор повинен отримати достатні знання про середовище ЕОД для здійснення необхідних аудиторських процедур. Його відповідальність полягає в тому, що він не може передавати іншим особам свої зобов'язання на складання аудиторського висновку та інших документів в умовах проведення перевірки в середовищі ЕОД, а також на висловлювання думки про інформацію, яка належить до внутрішньої машинної інформаційної бази [30, с. 89].

Аудиторське дослідження правильності введення даних у середовищі ЕОД повинно охоплювати такі процедури: контроль процесу збирання і передачі даних; перевірку наявності всіх необхідних видів програмного контролю;

тестування системи програмного контролю; оцінка надійності вводу і фіксації даних.

Доцільно, щоб у процесі аудиторської перевірки в середовищі ЕОД широко використовували такі прийоми, як паралельне моделювання, тестування, сканування, контрольні приклади. Адже, вони дають змогу виявити неточності у фактографічній інформації, відповідно, локалізувати систематичні помилки в облікових записах.

Процедури управління процесом обробки даних, удосконалення алгоритмів і налагодження змінних параметрів процесу обробки, які виконує персонал підприємства, підлягають вивченню з погляду відповідності чинним вимогам, доцільності та ефективності.

Аудиторський контроль правильності обробки даних повинен охоплювати прийоми наскрізного тестування і контрольних прикладів, що виконуються в середовищі ЕОД, а також прийом порівняння паперових реєстрів з їх комп'ютерними аналогами, оскільки бувають випадки, коли працівники обліку вносять несанкціоновані виправлення у файли даних або підробляють паперові реєстри [6, с. 27].

Процес удосконалення алгоритмів і налагодження змінних параметрів бухгалтерських програм також повинен підлягати аудиторській перевірці. Більшість бухгалтерських програм дає змогу створювати нові реєстри, відомості та інші документи з допомогою власних команд формальної мови опису алгоритмів.

Файли, які містять діючі алгоритми та змінні параметри, повинні бути надійно захищені від несанкціонованого доступу, оскільки будь-яка неточність у них призводить до виникнення систематичних помилок у документах та звітності. Аудитор може використати прийоми дослідження документів і паралельного моделювання для того, щоб перевірити правильність існуючих алгоритмів і змінних параметрів.

Програмні продукти зарубіжного ринку хоча і дають можливість автоматизувати процес проведення зовнішнього аудиту, але не знаходять

розповсюдження на українському ринку по причинах:

- 1) високої вартості придбання, яка складає десятки і сотні тисяч, а інколи і мільйони доларів;
- 2) високої вартості навчання і супроводження, яка може доходити до 100-200 доларів за год.;
- 3) при цьому, облік змін в законодавстві вимагає тривалої (від двох до трьох місяців) доробки програм спеціалістами українських представництв фірм-розробників; тривалого періоду впровадження – в середньому від півроку і більше;
- 4) складності адаптації до умов української облікової практики і особливостям господарювання [6, с. 27].

Проведене дослідження дозволило зробити висновок про те, що на сьогоднішній день не існує програмних продуктів, автоматизованих інформаційних систем для автоматизації зовнішнього аудиту, в тому числі аудиту ефективності господарської діяльності ДП «Шосткинське лісове господарство». Існує ряд проблем, які перешкоджають позитивному вирішенню вказаного питання. Серед найбільш значимих є такі проблеми, від розв'язання яких залежить інтенсивність розповсюдження систем автоматизації аудиту ефективності:

1. Відсутність необхідних методів і інструментальних засобів, які б забезпечували інформаційну і програмну сумісність (стикування) аудиторських і бухгалтерських систем.
2. Відсутність необхідних стандартів, які б регламентували процес аудиторської перевірки автоматизованим способом.

Вирішення першої проблеми вимагає спеціальних досліджень в таких напрямках. Як відомо, функціонування будь-якої інформаційної системи, і в тому числі аудиторської, передбачає попереднє введення вхідних даних. Таке введення можливе двома шляхами: на основі первинних бухгалтерських документів; одержання необхідних даних з внутрішньомашинної інформаційної бази клієнта. Перший шлях є напевне неефективним через його дороговизну і

тривалість. Другий шлях може бути реалізованим одним з двох методів:

- а) передача попередньо перетворених даних інформаційної бази бухгалтерської системи клієнта в інформаційну базу аудиторської системи;
- б) параметрична наладка програм аудиторської системи на структуру інформаційної бази аудиту ефективності господарської діяльності ДП «Шосткинське лісове господарство» (без перетворення інформаційної бази).

Отже, запропоновані підходи щодо організації аудиту ефективності господарської діяльності ДП «Шосткинське лісове господарство» дають змогу аудитору правильно визначити тактику перевірки та організувати збір аудиторських доказів, необхідних для формування висновків. Використання комп'ютерних технологій дозволяє частково вирішити проблему витрат часу. Однак спеціалізоване програмне забезпечення повинно відповідати міжнародним стандартам аудиту.

З метою прискорення процесу аудиторського дослідження виконання аудиту ефективності господарської діяльності ДП «Шосткинське лісове господарство» було запропоновано класифікаційну схему аудиторського програмного забезпечення, що може застосовуватися для комп'ютеризації праці аудиторів, алгоритм автоматизації методики аудиту ефективності господарської діяльності ДП «Шосткинське лісове господарство» у вигляді схеми та моделі визначення ефективності господарської діяльності ДП «Шосткинське лісове господарство».

Висновки до розділу 3

Організація контролю ефективності господарської діяльності ДП «Шосткинське лісове господарство» має базуватися на дотриманні принципів цілісності, субординації, адаптивності, динамічності, усебічності контролю та

інших, детальну характеристику яких було представлено у роботі. Розглянуто стадії організації контролю ефективності діяльності ДП «Шосткинське лісове господарство» та визначено їх взаємодію з етапами методики контролю.

Досліджено методику контролю ефективності діяльності ДП «Шосткинське лісове господарство» на основі визначення критеріїв ефективності: економічності, ефективності, результативності. Проведено розрахунок та визначено динаміку коефіцієнтів його рентабельності. Незважаючи на несуттєве, на наш погляд, покращення рентабельності ДП «Шосткинське лісове господарство» у 2017 р. порівняно зі збитковим 2016 роком, в динаміці за останні 5 років державне підприємство дуже знизило свої показники прибутковості. Позитивне значення показники рентабельності ДП «Шосткинське лісове господарство» мали лише у 2013 р. Розраховані від'ємні значення коефіцієнтів у 2016 р. дають підставу говорити вже не про рентабельність ДП «Шосткинське лісове господарство», а про його збитковість. У 2017 р. порівняно з 2016 р. за окремими показниками рентабельності спостерігаємо покращення. Показники платоспроможності та фінансової стійкості вказують на низький рівень здатності підприємства розраховуватися за своїми зобов'язаннями. Оцінка фінансової стійкості ДП «Шосткинське лісове господарство» засвідчила негативну динаміку переважної більшості показників, які характеризують фінансову стійкість ДП «Шосткинське лісове господарство».

Визначивши основні напрями комп'ютеризації аудиту ефективності господарської діяльності ДП «Шосткинське лісове господарство», було представлено структуру інформаційної системи аудиту ефективності господарської діяльності ДП «Шосткинське лісове господарство». Запропоновано алгоритм проведення аудиту ефективності господарської діяльності ДП «Шосткинське лісове господарство», яка передбачає визначення об'єктів, компонування методів дослідження, оцінку, порівняння з критеріями.

ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ

Проведене дослідження теоретичних, організаційних і методичних засад контролю ефективності господарської діяльності суб'єкта господарювання дозволило сформулювати низку узагальнень та практичних рекомендацій.

1. Лісове господарство належить до господарських комплексів, що мають стратегічне значення для національної економіки, оскільки охоплює всі процеси, що пов'язані з відтворенням та використанням стратегічного ресурсу – лісу. Лісове господарство має суттєве значення для розвитку агропромислового комплексу, а також для продовольчої та енергетичної безпеки країни, адже територія України становить 603 549 км², тобто 17,6% покривають ліси. Для лісового господарства є характерною наявність вагомих проблем, які потребують вирішення. Це зокрема, недосконала нормативно-правова база щодо ведення лісового господарства та лісових відносин; стрімке зростання в структурі лісового експорту напівфабрикатів і сировини, а не готової продукції вітчизняних підприємств; відсутність правових та економічних механізмів стимулювання запровадження природоохоронних технологій або їх елементів, охорони, захисту, відновлення лісів та інші. У роботі сформульовано напрямки вирішення зазначених проблем.

2. Господарська діяльність лісового господарства в Україні складається з діяльності окремих лісогосподарських підприємств і спрямована на ведення лісового господарства згідно існуючих законодавчих вимог, у процесі якої підприємства отримують та реалізують продукти лісу. Державні підприємства лісового господарства відповідальні за весь комплекс лісогосподарських робіт – від садіння лісу до проведення рубок головного користування. Окремі підприємства мають потужності по первинній обробці деревини. К 2017 році було здійснено суттєві кроки щодо автоматизації продажу деревини на аукціонних торгах, що тепер здійснюється в електронній формі. Припинення бюджетного фінансування галузі наразі гостро поставила перед підприємствами лісового господарства потребу підвищення ефективності господарювання для забезпечення самофінансування за рахунок власних коштів. Факторами, що обмежують можливості самофінансування є

особливості галузі: довготривалість періоду лісовирощування та поєднання у цьому процесі факторів природи і праці.

3. У сприянні забезпечення рентабельності та фінансової стійкості підприємств лісового господарства вагому роль відіграє проведення контролю ефективності їх господарської діяльності. Відповідно до чинного законодавства, на проведення контролю ефективності у формі аудиту ефективності уповноважена тільки Рахункова палата України. Дослідження змістової характеристики аудиту ефективності дало можливість встановити його сутність та мету в управлінні ефективністю господарської діяльності підприємства лісового господарства. Представлено основні завдання та принципи аудиту ефективності господарської діяльності державного підприємства. Критеріями аудиту ефективності господарської діяльності державного підприємства є економічність, ефективність та результативність. Представлено етапи аудиту ефективності господарської діяльності державного підприємства.

4. Дослідження організаційно-економічної характеристики ДП «Шосткинське лісове господарство» дозволило зробити висновок щодо типу організаційної структури державного підприємства, недоліків у забезпеченні контролю за його господарської діяльністю. Аналіз ресурсного забезпечення господарської діяльності підприємства вказує на позитивну тенденцію його до зростання, переважною мірою за рахунок приросту оборотних активів державного підприємства. Аналіз динаміки і структури джерел фінансування діяльності державного підприємства про вагому роль саме його власних джерел, при цьому, зростання поточних забезпечень може порушити фінансову стійкість підприємства, а тому, є потреба пошуку фінансових ресурсів для їх зменшення.

5. Організація і методика контролю ефективності господарської діяльності державного підприємства визначається, передусім, належним інформаційним забезпеченням аудитора щодо об'єкта дослідження. Представлено класифікацію інформації, яка застосовується в аудиті ефективності

господарської діяльності ДП «Шосткинське лісове господарство». Для відображення даних про господарські операції, що слугують джерелом фактографічної інформації для аудиту ефективності господарської діяльності ДП «Шосткинське лісове господарство» в бухгалтерському обліку застосовуються такі джерела інформації як нормативно-правова, обліково-фінансова, технологічно-виробнича та інформація внутрішньогосподарського контролю. В лісгоспі використовується комп'ютерна бухгалтерська програма «1С Підприємство 8.2» конфігурація (галузеve рішення) «Управління лісгосподарським підприємством України». Відповідно до наказу ДП «Шосткинське лісове господарство» №128 від 28.08.2015 р. «Про поєднання електронного обліку деревини з програмою «1С Підприємство 8.2» на підприємстві забезпечено повну автоматизацію бухгалтерського обліку відповідно до галузевих вимог на основі програми «1С Підприємство 8.2» з обов'язковим поєднанням його з базою електронного обліку деревини та всіх спеціалізованих форм первинного обліку лісопродукції.

6. Досліджено структуру аналітичного процесу аудиту ефективності господарською діяльністю ДП «Шосткинське лісове господарство» та виявлено, що аналітичний процес аудиту ефективності господарської діяльності ДП «Шосткинське лісове господарство» є використанням засобів аналізу, оскільки аналітичні таблиці, які формується під час проведення аналітичного процесу, використовують для самого процесу проведення аудиту, бо вони мають усі показники, які характеризують ті чи інші відхилення від заданих параметрів аудиту. Аналітичний процес в проведенні аудиту ефективності господарської діяльності ДП «Шосткинське лісове господарство» є системним впливом з метою досягнення стратегічних цілей підприємства.

7. Організація контролю ефективності господарської діяльності ДП «Шосткинське лісове господарство» є системою комплексних заходів, спрямованих на координацію та функціонування взаємопов'язаних і взаємозалежних окремих елементів (частин) господарської діяльності державного підприємства з метою оцінки рівня її економічності, ефективності

та результативності. Належна організація контролю ефективності господарської діяльності ДП «Шосткинське лісове господарство» має базуватися на дотриманні певних принципів, зокрема, цілісності, субординації, адаптивності, динамічності, усебічності контролю та інших, детальну характеристику яких було представлено у роботі. Розглянуто стадії організації контролю ефективності діяльності ДП «Шосткинське лісове господарство» та визначено їх взаємодію з етапами методики контролю.

8. Розкрито методику контролю ефективності діяльності ДП «Шосткинське лісове господарство» на основі визначення критеріїв ефективності: економічності, ефективності, результативності. Для надання комплексної оцінки ефективності діяльності ДП «Шосткинське лісове господарство» проведено розрахунок та визначено динаміку коефіцієнтів його рентабельності. Незважаючи на несуттєве, на наш погляд, покращення рентабельності ДП «Шосткинське лісове господарство» у 2017 р. порівняно зі збитковим 2016 роком, в динаміці за останні 5 років державне підприємство дуже знизило свої показники прибутковості. Вважаємо, що це негативно відображається не лише на стабільності та стійкості фінансового стану ДП «Шосткинське лісове господарство», але й на його інвестиційній привабливості.

Позитивне значення показники рентабельності ДП «Шосткинське лісове господарство» мали лише у 2013 р. Розраховані від'ємні значення коефіцієнтів у 2016 р. дають підставу говорити вже не про рентабельність ДП «Шосткинське лісове господарство», а про його збитковість. У 2017 р. порівняно з 2016 р. за окремими показниками рентабельності спостерігаємо покращення, зокрема, це стосується коефіцієнтів рентабельності активів і капіталу. Показники платоспроможності та фінансової стійкості дозволяють оцінити здатність ДП «Шосткинське лісове господарство» відшкодовувати поточні борги у визначені терміни, фінансову незалежність підприємства від зовнішніх джерел фінансування, мобільність власного капіталу тощо. За цими показниками рівень

здатності підприємства розраховуватися за своїми зобов'язаннями було оцінено як низький.

Оцінка фінансової стійкості ДП «Шосткинське лісове господарство» засвідчила негативну динаміку переважної більшості показників, які характеризують фінансову стійкість ДП «Шосткинське лісове господарство». Так, у 2017 рр. значення коефіцієнта фінансової стійкості знизилося від 1,3 од. до 0,5, що на 0,8 од. Значення коефіцієнта автономії хоч і знаходиться у межах оптимального у 2013-2017 рр., однак також ілюструє несприятливу для досліджуваного підприємства динаміку, адже його зменшення на 0,2 од, що означає зростання фінансової залежності підприємства від зовнішніх джерел фінансування його діяльності. З такою динамікою корелюється приріст показника загальної заборгованості на 0,2 од. (50%) за останні 5 років, що підлягають аналізу. Зменшується значення коефіцієнта фінансового левериджу, який характеризує залежність підприємства від довгострокових зобов'язань: на 0,03 од. (25%). Позитивну динаміку має лише коефіцієнт мультиплікації власного капіталу, який зріс на 1 од. (на 55,6%). З метою підвищення ефективності господарської діяльності ДП «Шосткинське лісове господарство» рекомендовано адміністрації державного підприємства звернути увагу на можливі заходи покращення ситуації, перелік яких запропоновано.

9. Досліджено основні напрями комп'ютеризації аудиту ефективності господарської діяльності ДП «Шосткинське лісове господарство». Визначено переваги застосування комп'ютерної техніки при проведенні аудиту ефективності господарської діяльності ДП «Шосткинське лісове господарство». Представлено структуру інформаційної системи аудиту ефективності господарської діяльності ДП «Шосткинське лісове господарство». Запропоновано алгоритм проведення аудиту ефективності господарської діяльності ДП «Шосткинське лісове господарство», яка передбачає визначення об'єктів, компонування методів дослідження, оцінку, порівняння з критеріями. Представлено класифікацію програм, що можуть використовуватися при проведенні аудиту ефективності господарської діяльності ДП «Шосткинське

лісове господарство», що за умови реалізації автоматизованого підходу до проведення контролю, сприятиме його покращенню.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Абасов В. А. Доказова база для висновків та пропозицій під час аудиту ефективності / В. А. Абасов // Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету. Економічні науки. - 2016. - Вип. 30. - С. 198-204.
2. Абасов В. А. Міжнародний досвід аудиту ефективності бюджетного планування / В. А. Абасов // Вісник Одеського національного університету. Серія : Економіка. - 2017. - Т. 22, Вип. 4. - С. 114-118.
3. Акімова Л. М. Система оцінювання показників ефективності державного контролю за економічною діяльністю [Електронний ресурс] / Л. М. Акімова // Інвестиції: практика та досвід. - 2018. - № 15. - С. 71-76.
4. Барський Ю. М. Фінансове стимулювання сталого розвитку лісового господарства регіонів України / Ю. М. Барський, В. Г. Поліщук // Економічний форум. - 2015. - № 1. - С. 13-23.
5. Басанцов І. В. Удосконалення державного фінансового контролю за ефективним використанням бюджетних коштів в Україні / І. В. Басанцов // Вісник Університету банківської справи Національного банку України. - 2011. - № 1. - С. 280-283.
6. Беззубець Л. Л. Шляхи та умови розвитку автоматизованого аудиту в Україні / Л. Л. Беззубець // Економічний вісник університету. - 2015. - Вип. 24(1). - С. 23-27.
7. Белец Ж. Механізм застосування аудиту ефективності як складової програмно-цільового методу формування бюджету / Ж. Белец // Державне управління та місцеве самоврядування. - 2014. - Вип. 1. - С. 116-124.
8. Бенько М.М. Інформаційні технології як фактор інтеграції внутрішнього і зовнішнього аудиту / М.М. Бенько, В.В. Сопко // Економічний форум. - 2015. - № 1. - С. 254-262.

9. Бойко Т. О. Проблеми та перспективи розвитку лісових господарств Херсонської області в контексті концепції реформування лісового і мисливського господарства / Т. О. Бойко, М. А. Мельник, Л. Д. Мельниченко // Таврійський науковий вісник. Сільськогосподарські науки. - 2017. - Вип. 97. - С. 189-194.
10. Бондаренко А. І. Оцінка ефективності механізмів державного фінансового контролю / А. І. Бондаренко // Вісник Національного університету цивільного захисту України. Серія : Державне управління. - 2017. - Вип. 1. - С. 88-93.
11. Бурлан С. А. Проблеми та передумови забезпечення ефективності обліку та контролю реалізації стратегії розвитку підприємства / С. А. Бурлан, Н. В. Каткова // Проблеми економіки. - 2017. - № 1. - С. 178-183.
12. Бурлан С. А. Аудит ефективності діяльності підприємства: методичний аспект / С. А. Бурлан, Н. В. Каткова // Проблеми економіки. - 2015. - № 1. - С. 187-193.
13. Буряк Я. В. Обґрунтування необхідності адаптації європейського досвіду здійснення контролю за виконанням державних цільових програм інноваційного розвитку та визначення основних його завдань під час проведення в Україні / Я. В. Буряк // Вісник Хмельницького національного університету. Економічні науки. - 2015. - № 5(1). - С. 92-95.
14. Бюджетний кодекс України, прийнятий Верховною Радою України від 8 липня 2010 р. № 2456-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2456-17>
15. Васьківська К. В. Бюджетне фінансування регіональних програм соціально-економічного розвитку / К. В. Васьківська, О. І. Децик, І. В. Кохан. // Ефективна економіка. - 2015. - № 1. - Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/efek_2015_1_10.

- 16.Виговська Н.Г. Господарський контроль в соціальноорієнтованій економіці: проблеми теорії та методології: монограф. / Н.Г. Виговська. – Житомир: ЖДТУ, 2006. – 288 с.
- 17.Волинець І. Г. Особливості розвитку підприємств лісового господарства України / І. Г. Волинець // Вісник Одеського національного університету. Серія : Економіка. - 2015. - Т. 20, Вип. 4. - С. 96-99
- 18.Гордєєва Т. А. Імплементация аудиту ефективності використання бюджетних коштів у практику державного фінансового контролю / Т. А. Гордєєва, О. В. Петришина // Вісник Хмельницького національного університету. Економічні науки. - 2015. - № 3(3). - С. 32-34.
19. Господарський кодекс України, прийнятий Верховною Радою України від 16 січня 2003 р. № 436-4 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/436-15>.
- 20.Даценко Г. В. Здійснення державного фінансового контролю в зарубіжних країнах [Електронний ресурс] / Г. В. Даценко, Д. В. Шпильова. – Режим доступу : http://www.rusnauka.com/11_EISN_2010/Economics/64441.doc.htm
- 21.Державний фінансовий аудит: методологія і організація : монограф. / [Є.В. Мних, М.О. Никонович, Н.С. Барабаш та ін.]; за ред. Є. В. Мниха. – К. : Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2011. – 319 с.
- 22.Дзюбенко О. М. Розвиток лісового господарства в Україні як середовища прямої дії на фінансовий потенціал в контексті розвитку його аналітичної оцінки / О. М. Дзюбенко // Економічний простір. - 2017. - № 125. -С. 80-97.
- 23.Дзьоба В. Б. Удосконалення методики оцінки ефективності системи внутрішнього контролю / В. Б. Дзьоба // Молодий вчений. - 2017. - № 12. - С. 609-611.
- 24.Динька П. К. Реформування лісового господарства України в контексті становлення громадянського суспільства / П. К. Динька // Науковий вісник НЛТУ України. - 2017. - Вип. 27(7). - С. 9-13.

25. Дмитренко Г.В. Організація і здійснення державного контролю в Україні (фінансово-економічні аспекти) : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня д-ра наук з держуправління : спец. 25.00.02 / Г. В. Дмитренко. – К., 2011. – 36 с.
26. Дубас Р. Г. Формування стратегії розвитку підприємств лісового господарства України / Р. Г. Дубас, С. В. Камратов // Менеджер. - 2017. - № 4. - С. 52-60.
27. Жовнірчик Я. Ф. Щодо дієвості та ефективності організації національної системи державного контролю [Електронний ресурс] / Я. Ф. Жовнірчик // Інвестиції: практика та досвід. - 2017. - № 23. - С. 87-92.
28. Закон України «Про підприємництво», прийнятий Верховною Радою УРСР від 07.02.1991 № 698-XII [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/698-12>
29. Зdirko Н. Г. Стан та тенденції розвитку державного фінансового контролю в Україні [Електронний ресурс] / Н. Г. Зdirko // Облік і фінанси. - 2017. - № 1. - С. 153-160.
30. Івахненко С.В. Інформаційні технології аудиту та внутрішньогосподарського контролю в контексті світової інтеграції: монограф. / С.В. Івахненко – Житомир: ПП «Рута», 2010. – 432 с.
31. Ігонін Р.В. Деякі аспекти проведення державного фінансового аудиту як різновиду державного фінансового контролю [Електронний ресурс] / Р. В. Ігонін, І. В. Чорна // Наше право. - 2014. - № 5. - С. 183-188.
32. Катроша Л.В. Аудит ефективності як перспективний метод державного фінансового контролю у системі державних закупівель в Україні [Електронний ресурс] / Л. В. Катроша // Інноваційна економіка. - 2013. - № 8. - С. 327-331.
33. Киценко О. П. Принципи здійснення державної фінансової підтримки лісового господарства / О. П. Киценко // Міжнародний науковий журнал "Інтернаука". Серія : Юридичні науки. - 2017. - № 3. - С. 17-21.

34. Кичко І.І. Перспективи розвитку лісового господарства України / І.І. Кичко, Ю.О. Гарус // Глобальні та національні проблеми економіки. – 2016. – 11. – С. 128-132.
35. Кінащук Л.Л. Особливості організації та правового регулювання державного і недержавного аудитів у зарубіжних країнах [Електронний ресурс] / Л.Л. Кінащук // Південноукраїнський правничий часопис. - 2014. - № 2. - С. 55-57.
36. Кобзева Т. А. Актуальні проблеми стандартизації діяльності Рахункової палати України / Т. А. Кобзева, П. В. Сердюк // Правові горизонти. - 2016. - № 1. - С. 82-86.
37. Ковбаса Т. А. Забезпечення релевантності облікової інформації на підприємствах лісового господарства / Т. А. Ковбаса // Облік і фінанси. - 2017. - № 1. - С. 41-47.
38. Ковбаса Т. А. Застосування системи маркетингового менеджменту на підприємствах лісового господарства / Т. А. Ковбаса // Науковий вісник Херсонського державного університету. Сер. : Економічні науки. - 2017. - Вип. 23(2). - С. 34-37.
39. Ковбаса Т.А. Забезпечення релевантності облікової інформації на підприємствах лісового господарства / Т.А. Ковбаса // Accounting and Finance. – 2017. - № 1 (75). – С. 41-47.
40. Ковейно Ю. В. Суб'єкти лісового господарства щодо здійснення постійного та тимчасового лісокористування / Ю. В. Ковейно // Вісник Маріупольського державного університету. Серія : Право. - 2015. - Вип. 9-10. - С. 86-94.
41. Кожушко О. В. Оцінка якості процесу державного аудиту фінансово-господарської діяльності бюджетної установи / О. В. Кожушко // Технологический аудит и резервы производства. - 2015. - № 1(6). - С.52-56.

42. Коніщева Н. Й. Підвищення ефективності механізму державного контролю за господарською діяльністю: монографія / Н. Й. Коніщева, В. О. Власов. - Харків; Видавництво "НТМТ", 2016. – 270 с.
43. Коновалов Л. С. Механізм контролю якості державного аудиту ефективності використання публічних коштів / Л. С. Коновалов // Актуальні проблеми державного управління. - 2014. - № 2. - С. 59-67.
44. Коновалов Л. С. Стандарти аудиту як складова механізму державного аудиту ефективності публічних коштів / Л. С. Коновалов // Актуальні проблеми державного управління. - 2014. - № 1. - С. 186-193.
45. Контроль у бюджетних установах: теорія та практика : монограф. / Л. В. Дікань, О. В. Кожушко, Ю. О. Лядова та ін. ; за заг. ред. Л. В. Дікань. – Харків : ХНЕУ ім. С. Кузнеця, 2016. – 332 с.
46. Контроль у системі інноваційного менеджменту підприємства : монограф. / Є.І. Мних [та ін.]; за ред. Є.В. Мниха– Київ. нац.. торг.-екон. ун-т, 2011. – 452 с.
47. Корінько М.Д. Контроль та аналіз діяльності суб'єктів господарювання в умовах її диверсифікації : теорія, методологія, організація : монограф. / М.Д. Корінько. – Київ, 2007. – 395 с.
48. Корнєєв В. В. Розвиток державного фінансового контролю в контексті удосконаленні аудиту ефективності бюджетного процесу / В. В. Корнєєв // Формування ринкових відносин в Україні. - 2014. - № 12. - С. 218-222.
49. Корнійчук О. Е. Моделі динаміки у задачах менеджменту лісового та мисливського господарства / О. Е. Корнійчук // Фізико-математична освіта. - 2017. - Вип. 1. - С. 62-67.
50. Косова Е. В. Рахункова палата України: еволюція правового статусу / Е. В. Косова // Молодий вчений. - 2016. - № 6. - С. 243-246.
51. Косова Т. Д. Організація аудиту ефективності в системі зовнішнього державного фінансового контролю / Т. Д. Косова, В. В. Шевченко // Молодий вчений. - 2018. - № 2(1). - С. 394-398.

52. Кустовська О. В. Особливості формування земельних ділянок для ведення лісового господарства та пов'язаних з ним послуг / О. В. Кустовська, О. А. Єрємін // Збалансоване природокористування. - 2017. - № 2. - С. 114-117.
53. Лицур І. М. Сучасний стан лісового господарства України та пошук шляхів його розвитку / І. М. Лицур, С. М. Ткачів // Таврійський науковий вісник. Економічні науки. - 2017. - Вип. 97. - С. 50-57.
54. Лімська декларація керівних принципів аудиту державних фінансів, жовтень 1997 (INTOSAI) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/604_001
55. Лісовий кодекс України, прийнятий Верховною Радою України від 21.01.1994 № 3852-ХІІ [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3852-12>
56. Любенко А. Аудит ефективності як складова системи контролю за державними активами / А. Любенко, Ю. Кійко // Аграрна економіка. - 2017. - Т. 10, № 3-4. - С. 43-49.
57. Максимова В.Ф. Системний підхід до розвитку державного аудиту в Україні [Електронний ресурс] / В. Ф. Максимова, Ю. Б. Слободяник // Облік і фінанси. - 2013. - № 4. - С. 114-120.
58. Назарова К.О. Аудит : еволюція, потенціал, ефективність : монограф. / К.О. Назарова. – К. : Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2015. – 464 с.
59. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 07.02.2013 № 73 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>
60. Невідомий В. І. Розвиток інституційної спроможності Рахункової палати України як незалежної державної аудиторської установи / В. І. Невідомий // Фінанси України. - 2016. - № 1. - С. 116-125.

61. Несходовський І. С. Контроль якості аудиту ефективності діяльності підприємств / І. С. Несходовський, О. В. Юр'єв // Інноваційна економіка. - 2014. - № 4. - С. 354-358.
62. Нікітан Н. О. Удосконалення показників виконання Державних цільових програм для контролю видаткової частини бюджету / Н. О. Нікітан // Бізнес Інформ. - 2015. - № 9. - С. 331-336.
63. Ніконова О.В. Системи СААТ - новий інструментарій у проведенні аудиту / О.В. Ніконова // Фінансовий контроль. - №6. - 2014. - С. 12-16.
64. Обушна Н.І. Міжнародні стандарти INTOSAI як інструмент підвищення ефективності аудиту в системі публічного управління [Електронний ресурс] / Н. І. Обушна // Ефективність державного управління. - 2017. - Вип. 2. - С. 229-240.
65. Огонь Ц. Г. Аудит ефективності функціонування та повноти надходжень адміністративних зборів до бюджету / Ц. Г. Огонь // Актуальні проблеми економіки. - 2016. - № 11. - С. 373-379.
66. Павліщук О. П. Диверсифікація діяльності підприємств лісового господарства України в контексті забезпечення комплексного лісокористування / О. П. Павліщук, П. В. Кравець // Економічний простір. - 2017. - № 125. - С. 98-109.
67. Пілько А. Д. Оцінка ефективності управління виробництвом на підприємстві лісового господарства: досвід застосування дискримінантних і прикладних економетричних моделей / А. Д. Пілько, А. М. Осташук // Бізнес Інформ. - 2017. - № 7. - С. 91-95.
68. Поліщук В.В. Напрямки удосконалення системи державного фінансового контролю: впровадження стратегічного аудиту [Електронний ресурс] / В. В. Поліщук // Публічне управління: теорія та практика. - 2014. - Вип. 1. - С. 145-149.
69. Порядок проведення Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами державного фінансового аудиту діяльності суб'єктів господарювання : чинне законодавство зі змін.

і доп., затв. постановою Кабміну від 25 березня 2006 р. N361 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/361-2006-%D0%BF>

70. Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні : чинне законодавство зі змін. і доп., прийн. Верховною Радою України від 16.07.1999 р. № 996-XIV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/996-14>

71. Про державне регулювання ринку цінних паперів в Україні: чинне законодавство зі змін. і доп., прийн. Верховною Радою України від 30.10.1996 року № 448/96 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/448/96-%D0%B2%D1%80>

72. Про затвердження Положення про Державну аудиторську службу України: чинне законодавство зі змін. і доп., затв. Постановою Кабміну від 3 лютого 2016 р. № 43 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/43-2016-%D0%BF>

73. Про затвердження Порядку планування заходів державного фінансового контролю Державною аудиторською службою та її міжрегіональними територіальними органами, затв. Постановою Кабміну від від 8 серпня 2001 р. N 955 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/955-2001-%D0%BF>

74. Про затвердження Порядку розподілу коштів, що надходять на поточні рахунки із спеціальним режимом [...] : постанова, затв. наказом Кабінету Міністрів України від 18.06.2014 № 217 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/217-2014-%D0%BF>

75. Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні: чинне законодавство зі змін. і доп., прийн. Верховною Радою України від 26 січня 1993 р. № 2939-XII [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2939-12>

76. Про Рахункову палату: чинне законодавство зі змін. і доп., прийн. Верховною Радою України від 2 липня 2015 р. № 576-VIII [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/576-19/page2>
77. Про управління об'єктами державної власності: чинне законодавство зі змін. і доп., прийн. Верховною Радою України від 21 вересня 2006 р. № 185-V [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/185-16/page3>
78. Публічний звіт державного агентства лісових ресурсів України за 2017 рік. – Режим доступу: <http://komekolog.rada.gov.ua/uploads/doc.328.pdf>
79. Рахункова палата України : офіційний сайт [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.irbis-nbuv.gov.ua/cgi-bin/irbis_nbuv/cgiirbis_64.exe. – Назва з заголовку.
80. Сахарнацька Л. І. Ефективність використання еколого-економічного потенціалу лісового господарства Закарпаття / Л. І. Сахарнацька // Збалансоване природокористування. - 2017. - № 4. - С. 21-24.
81. Симоненко В.К. Основи єдиної системи Державного фінансового контролю в Україні : монограф. / В.К. Симоненко, О.І. Барановський, П.С. Петренко. – К.: Знання України, 2006.-280 с.
82. Слободяник Ю. Б. Перспективи розвитку Рахункової палати України як вищого органу державного аудиту / Ю. Б. Слободяник // Фінанси України. - 2015. - № 3. - С. 114-126.
83. Слободяник Ю.Б. Предмет і об'єкти державного аудиту [Електронний ресурс] / Ю. Б. Слободяник // Вісник Одеського національного університету. Економіка. - 2013. - Т. 18, Вип. 2(1). - С. 154-158.
84. Сторожук Т. М. Інформаційне забезпечення фінансового менеджменту підприємств лісового господарства / Т. М. Сторожук, Н. С. Дружинська // Фінанси України. - 2017. - № 7. - С. 102-115.

- 85.Сторожук Т. М. Організація електронного обліку продукції лісового господарства деревного походження / Т. М. Сторожук, Н. С. Дружинська // Економічний вісник. Серія : Фінанси, облік, оподаткування. - 2018. - Вип. 2. - С. 206-212.
- 86.Стрекаль О. О. Інформаційне забезпечення ефективності державного фінансового контролю / О. О. Стрекаль // Финансовые услуги. - 2017. - № 5. - С. 36-38.
- 87.Суска А. А. Формування стратегічного набору підприємств лісового господарства / А. А. Суска, А. П. Бабич // Проблеми і перспективи розвитку підприємництва. - 2015. - № 1(2). - С. 95-99.
- 88.Сучасний бухгалтерський облік, аналіз і аудит: галузевий аспект : колективн. монограф. у 2 т. / за ред. О.П. Атамас. – Дніпропетровськ : «Герда», 2013. – Т. 1. – 358 с.
- 89.Танасієва М. М. Проблеми теоретико-методологічних засад обліку природоохоронних витрат з урахуванням впливу галузевих особливостей лісового господарства / М. М. Танасієва // Облік і фінанси. - 2017. - № 1. - С. 93-102.
- 90.Ткачів С. М. Оподаткування лісового господарства: проблеми і перспективи [Електронний ресурс] / С. М. Ткачів // Агросвіт. - 2017. - № 14. - С. 50-54.
- 91.Ткачів С. М. Оцінювання податкового навантаження на економічну діяльність підприємств лісового господарства України / С. М. Ткачів // Науковий вісник НЛТУ України. - 2017. - Вип. 27(7). - С. 133-137.
- 92.Трайтлі В. Ю. Контроль якості державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм / В. Ю. Трайтлі // Молодий вчений. - 2015. - № 11(2). - С. 133-137.
- 93.Фінансовий аналіз: навч. посіб. / Є.В. Мних, Н.С. Барабаш. – К. : Київ. нац. торг. - екон. ун-т: 2010. – 412 с.

94. Фінансовий аудит: інформаційно-аналітичне забезпечення: монограф. / Є.В. Мних, С.В. Бардаш, К.О. Назарова та ін. – К. : Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2015. – 416 с.
95. Фукс Н. А. Діяльність Рахункової палати України в контексті нового Закону "Про Рахункову палату" / Н. А. Фукс, В. М. Уложенко // Науковий часопис НПУ імені М. П. Драгоманова. Серія 18 : Економіка і право. - 2015. - Вип. 30. - С. 145-154.
96. Хомутенко А. Критеріальний апарат для оцінювання ефективності контрольно-перевірочної діяльності органів державної аудиторської служби України / А. Хомутенко, А. Пашура // Науковий вісник [Одеського національного економічного університету]. - 2016. - № 8. - С. 150-163.
97. Цивільний кодекс України, прийнятий Верховною Радою України від 16.01.2003 № 435-4 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/435-15>
98. Чебанова Н. В. Роль інформаційно-аналітичного забезпечення внутрішнього контролю в підвищенні ефективності управління підприємством / Н. В. Чебанова, Л. Є. Ревуцька, Н. М. Корольова // Вісник ХНАУ. Серія : Економічні науки. - 2017. - № 3. - С. 77-86.
99. Чік М. Ю. Аспекти економічного аналізу на підприємствах лісового господарства / М. Ю. Чік // Вісник Житомирського державного технологічного університету. Серія : Економічні науки. - 2017. - № 4. - С. 60-64.
100. Чік М. Ю. Факторний економічний аналіз на підприємствах лісового господарства / М. Ю. Чік // Вісник Житомирського державного технологічного університету. Серія : Економічні науки. - 2018. - № 1. - С. 19-26.
101. Шевчук О. А. Напрями покращення використання аудиту ефективності / О. А. Шевчук // Науковий вісник Ужгородського університету. Серія : Економіка. - 2015. - Вип. 2. - С. 377-382.

102. Шевчук О. Концепція оцінки діяльності контрольних органів / О. Шевчук // Фінансовий контроль. – 2013. – № 8 (91). – С. 60–63.
103. Шпитко М.М. Про доцільність розвитку та вдосконалення аудиту як форми державного фінансового контролю України [Електронний ресурс] / М. М. Шпитко // Наше право. - 2014. - № 10. - С. 192-195.
104. Шпитко М.М. Проблемні питання та напрями удосконалення державного фінансового аудиту, що здійснюється рахунковою палатою України. / М.М. Шпитко // Науковий вісник Національного університету біоресурсів і природокористування України. - 2015. - Вип. 232. - С.156-161.
105. Щербакова Н. А. Роль аудиту у підвищенні ефективності податкового адміністрування в Україні / Н. А. Щербакова, О. Г. Кротова // Фінанси, облік і аудит. - 2014. - Вип. 2. - С. 266-279.
106. Юровчик В. Г. Історія досліджень лісів і лісового господарства Волинської області / В. Г. Юровчик // ScienceRise. - 2017. - № 3. - С. 13-16.
107. Яремко О. П. Аналіз ефективності функціонування та перспектив розвитку екологічно збалансованого лісового господарства [Електронний ресурс] / О. П. Яремко // Економіка та держава. - 2017. - № 5. - С. 103-108.
108. Ярова І. Є. Аналіз просторового розвитку лісового господарства України / І. Є. Ярова // Збалансоване природокористування. - 2017. - № 4. - С. 75-79.

ДОДАТКИ

Додаток Ж

Таблиця Ж

Лісова сертифікація в розрізі областей у 2017 р.

№ пор.	Область	Площа сертифікованих лісів, тис.га	Кількість сертифікованих ланцюгів постачання, шт.
1	Вінницька	127,9	6
2	Волинська	514,9	2
3	Житомирська	589,1	17
4	Закарпатська	535,3	17
5	Івано-Франківська	298,3	8
6	Київська	91,6	4
7	Кіровоградська	37,7	2
8	Львівська	430,4	1
9	Рівненська	498,7	1
10	Тернопільська	143,8	5
11	Хмельницька	101,8	4
12	Черкаська	62,1	2
13	Чернівецька	143,8	5
14	Чернігівська	341,5	10
15	Разом:	3917,2	84

Додаток 3

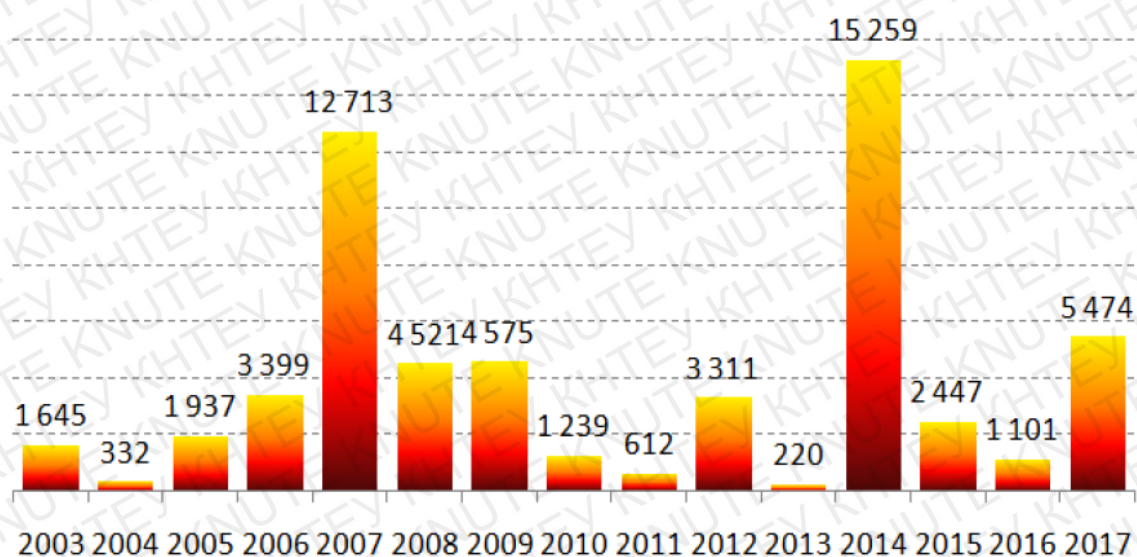


Рис. 3. Динаміка площі лісових пожеж у 2017 р., га

Додаток К

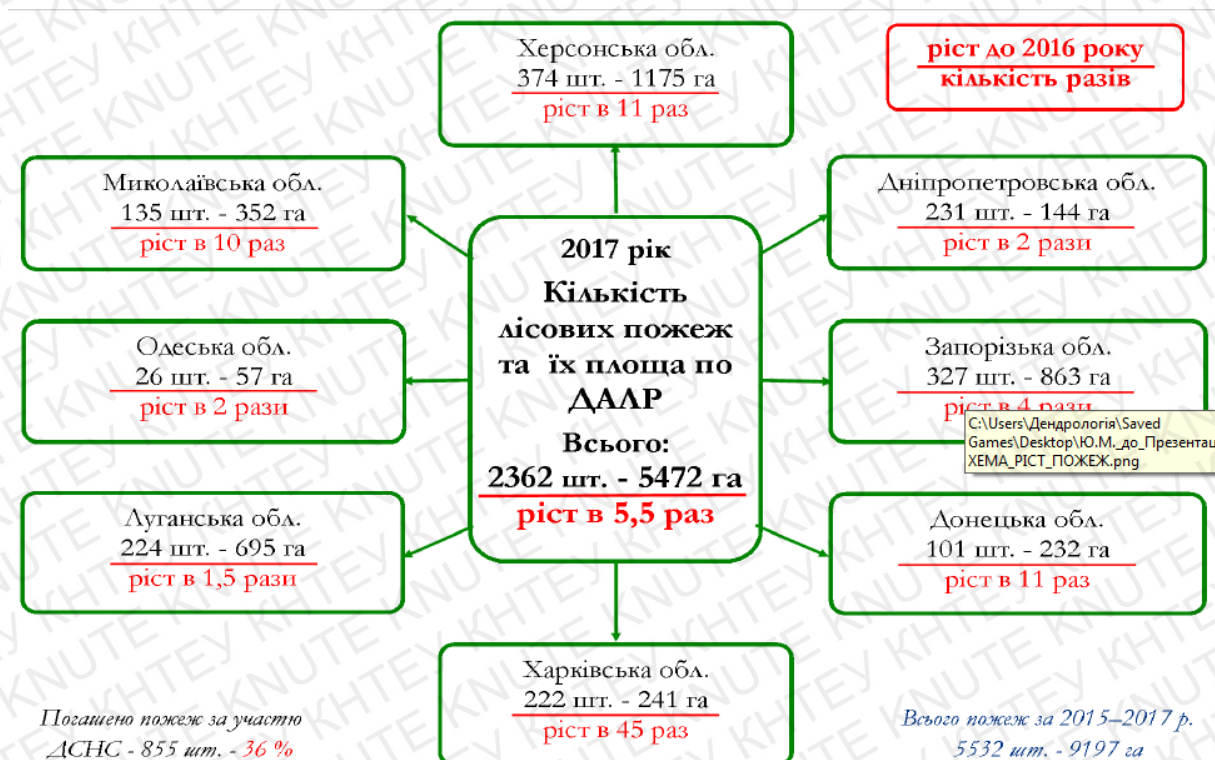


Рис. К. Кількість та площа лісових пожеж в 2017 р.

Додаток Л

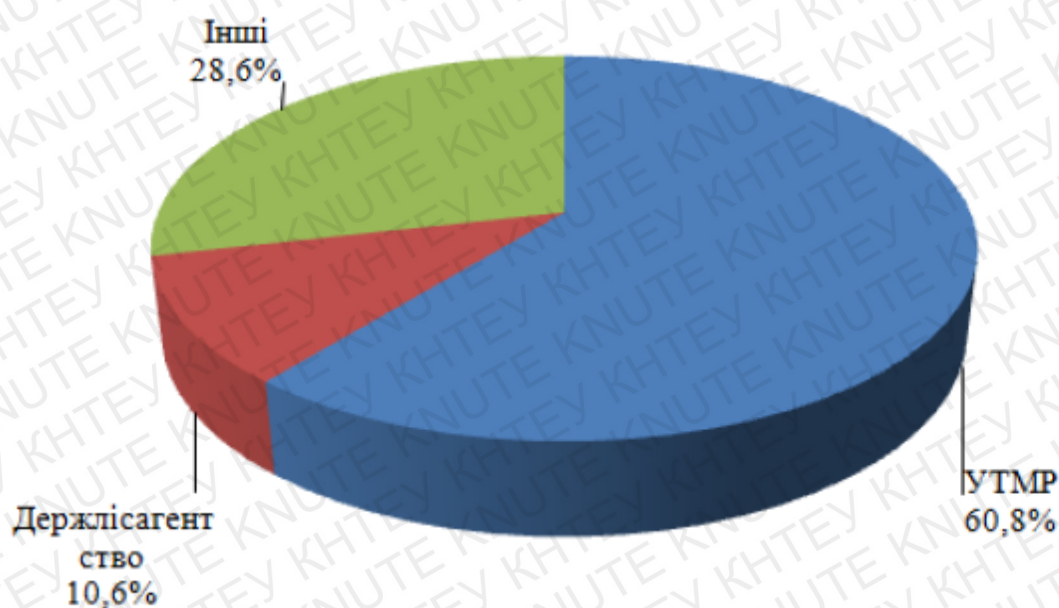


Рис. Л. Площа мисливських угідь в Україні у 2017 р.

Додаток М

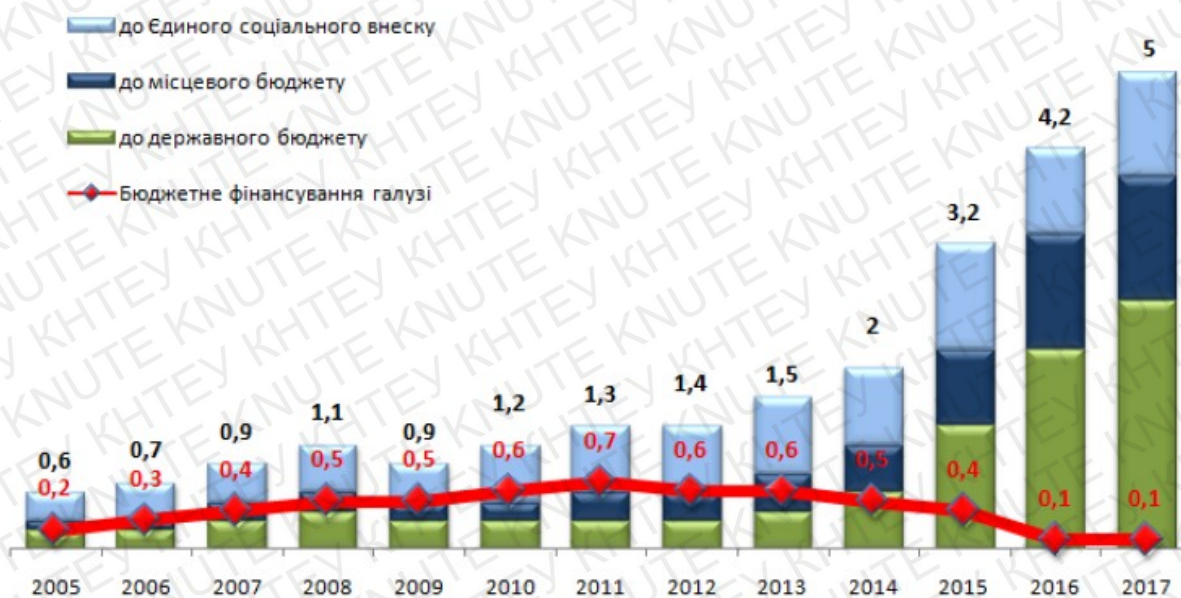
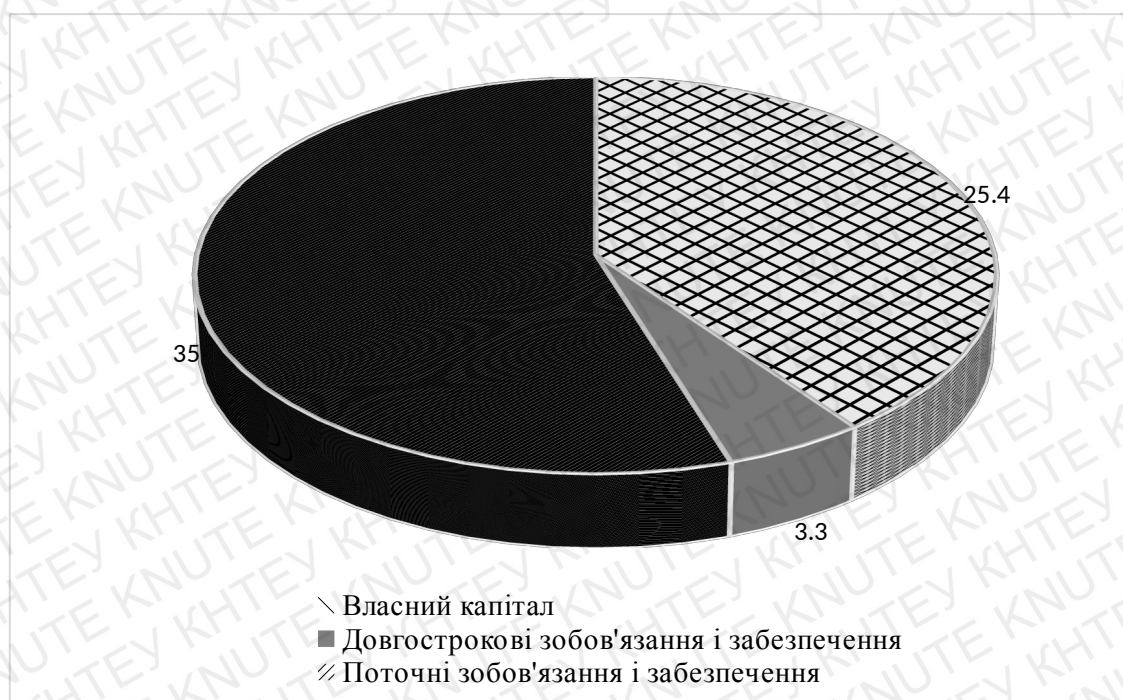


Рис. М. Динаміка внесення до бюджету податків та обов'язкових платежів підприємствами Державного агентства лісових ресурсів України, млрд грн

Додаток Н



*Рис. Н. Структура джерел фінансування господарської діяльності
ДП «Шосткинське лісове господарство» у 2017 р.*