

УДК 657.62:658.29

Несходовський І.С.,
к.е.н., доцент кафедри фінансового аналізу та контролю
Юр'єв О.В.,
аспірант*
Київський національний торговельно-економічний університет

КОНТРОЛЬ ЯКОСТІ АУДИТУ ЕФЕКТИВНОСТІ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ

Neskhodovskyi I.S.,
cand.sc.(econ.), assistant professor of Financial Analysis and Control
Yuriev O.V.,
graduate student
Kyiv National University of Trade and Economics

QUALITY CONTROL OF AUDIT FOR EFFECTIVE ACTIVITY OF ENTERPRISES

Постановка проблеми. В сучасних умовах господарювання для здійснення ефективного управління діяльністю адміністрація або власник підприємства потребують не тільки підтвердження достовірності фінансової звітності та її відповідності чинному законодавству, але й фахової оцінки ефективності здійснення фінансово-господарської діяльності та визначення наявності резервів для її покращення. Дана інформація може бути отримана в результаті проведення аудиту ефективності, під час якого аудиторі розраховують необхідні аналітичні показники, що характеризують діяльність підприємства, здійснюють їх експертну оцінку, а також розробляють пропозиції щодо заходів, які варто вжити для їх покращення. Але незважаючи на простоту, висновки не завжди задовольняють клієнта, що пов'язано з об'єктивними і суб'єктивними чинниками. Об'єктивні чинники пов'язані з тим, що підприємницькій діяльності властива певна невизначеність, зокрема, наявність ризиків які можна мінімізувати, але неможливо повністю уникнути. Суб'єктивні чинники визначаються специфікою проведення аудиту ефективності, який ґрунтується не тільки на конкретних аналітичних розрахунках, а також на їх інтерпретації та професійному судженні аудитора.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Серед науковців, які досліджували контроль якості аудиту ефективності, слід відмітити наступних: Пожар Т.О. [1], яка систематизувала наукові дослідження та існуючу практику використання міжнародних стандартів, але разом з тим предметом її дослідження був аудит ефективності як складова державного фінансового контролю. Питання контролю якості аудиту відповідно до міжнародних стандартів досліджувала Шигун М.М. [2], яка проаналізувала та систематизувала ці вимоги. Серед практиків слід відмітити статтю Макєєвої О. [3], яка розглядає практичні аспекти організації системи забезпечення якості в аудиторській практиці. Крім того, варто відмітити дослідження, якими займалися такі вітчизняні науковці, як Проскуріна Н.М. [4], Редько О.Ю. [5], Никонович М.О., Коваленко В.П., Гончарук С.М., Шот А.П., Єременко Д.В., Кащевський Д.В., Сахно Л.А., Чубай В.М., Комарницька Н.І.

Ними досліджено особливості функціонування аудиту ефективності в державному фінансовому контролі, особливості організації та проведення аудиту ефективності відповідно до міжнародних стандартів, практичні аспекти організації системи забезпечення якості в аудиторській практиці. Проте специфіка організації та проведення аудиту ефективності на комерційних підприємствах України досліджена не повною мірою. Тому на сьогоднішній день питання організації та методики контролю якості аудиту ефективності діяльності потребує наукового обґрунтування та практичних рекомендацій щодо його реалізації.

Постановка завдання. Визначення організаційно-методичних засад системи контролю якості аудиту ефективності діяльності підприємств та обґрунтування системи внутрішнього контролю якості аудиту.

Викладення основного матеріалу дослідження. В сучасній літературі аудит ефективності часто згадується як різновид державного фінансового контролю та елемент державного фінансового аудиту. Відповідно до чинних нормативних документів аудит ефективності є формою контролю, яка спрямована на визначення ефективності використання бюджетних коштів для реалізації запланованих цілей та встановлення факторів, які цьому перешкоджають. Аудит ефективності в державному

* Науковий керівник аспіранта: Барабаш Н.С. – к.е.н., доцент

фінансовому контролю здійснюється з метою розроблення обґрунтованих пропозицій щодо підвищення ефективності використання коштів державного та місцевих бюджетів у процесі виконання бюджетних програм [6].

Стандартами International Organization of Supreme Audit Institutions (INTOSAI) визначено, що державний аудит складається з двох основних видів – фінансового аудиту відповідності/правильності (regularity audit) та аудиту ефективності діяльності (performance audit).

Аудит ефективності включає в себе:

- аудит економічності (англ. economy) діяльності по забезпеченню мінімізації витрат підприємств відповідно до якості товарів;
- аудит ефективності (англ. efficiency) використання трудових, фінансових та інших ресурсів, включаючи перевірку інформаційних систем, систем показників вимірювання діяльності та моніторингу, а також процедур для усунення виявлених невідповідностей та недоліків;
- аудит результативності (англ. effectiveness) діяльності оцінює досягнення заданих цілей, а також впливу діяльності на підприємство, тобто порівняння фактичного впливу тієї чи іншої діяльності із запланованим [7].

У вітчизняній науковій літературі аудит ефективності визначається: надання практичної допомоги адміністрації та економічним службам підприємства стосовно ведення справ та управління його фінансовими ресурсами [5], незалежна, конфіденційна, платна форма фінансового контролю, яка спрямована на оцінювання результативності самої системи управління суб'єкта господарювання та практичної його діяльності незалежними спеціалістами на договірних засадах [8]. Ці визначення є загальними і повною мірою не визначають зміст та специфіку аудиту ефективності.

В контексті обраного напрямку дослідження **аудит ефективності діяльності** можна визначити як різновид аудиту, що спрямований на вивчення якісних характеристик соціально-економічних показників діяльності підприємства шляхом проведення відповідних процедур, спрямованих на підвищення економічності, продуктивності та результативності.

Дефініцію "якість аудиту ефективності діяльності підприємства" можна розкрити за допомогою загальноекономічного розуміння якості як сукупності ознак, що обумовлюють здатність задовольнити потреби замовників, відповідати встановленим вимогам та своєму призначенню.

Система контролю якості повинна надавати достатню впевненість у тому, що сама фірма та її персонал діють відповідно до професійних стандартів, законодавчих і регуляторних вимог та звіти, які надаються фірмою, складені з урахуванням всіх обставин, що відносяться до предмету перевірки.

У зв'язку з тим, що аудит ефективності, як було визначено вище, є різновидом аудиту, його система контролю якості має відповідати вимогам та критеріям, котрі визначені Міжнародними стандартами контролю якості (МСКЯ), що відповідно до їх статусу застосовуються в усіх професійних фірмах, які здійснюють аудит та оглядові перевірки фінансової звітності, а також інші завдання з надання впевненості, і надають супутні послуги.

МСКЯ визначають наступні складові елементи системи контролю якості (рис. 1)

Зазначені елементи системи контролю якості мають відповідати цілям і завданням аудиту ефективності діяльності. А кожен з наведених елементів системи контролю якості повинен мати інструментарій, що включає відповідні заходи та процедури, які виконуються на рівні керівництва аудиторської фірми, аудиторських груп та внутрішніх контролерів з якості.

Таким чином, можна сформулювати, що **система контролю якості аудиту ефективності діяльності** – представляє собою сукупність організаційно-методичних елементів, за допомогою яких здійснюється об'єктивна оцінка відповідності проведеного аудиту ефективності діяльності встановленим критеріям.

Досягнення та підтримка відповідного рівня якості аудиту ефективності діяльності вимагає від аудиторської фірми затвердженої політики якості, яка полягає у визначенні конкретних цілей та підходів до їх досягнення, що забезпечать високу якість проведення аудиту ефективності. Для реалізації затвердженої політики якості аудиторська фірма повинна впровадити відповідні зміни до організації аудиторської діяльності та методики проведення аудиту ефективності діяльності підприємств.

Керівництво аудиторської фірми має забезпечити розробку вимог до системи якості, їх перевірку та проведення заходів щодо її удосконалення, а також розподілити функції та відповідальність щодо забезпечення та контролю якості аудиту ефективності діяльності підприємств, між аудиторами. Загальні принципи, методи і процедури забезпечення та контролю якості, що встановлені аудиторською фірмою, повинні бути доведені до відома всіх співробітників аудиторської фірми. Необхідно також забезпечити не тільки виконання цих процедур під час проведення аудиту ефективності, а також і досягнути розуміння аудиторами власної відповідальності за якісні результати проведення перевірок.

Контроль якості аудиту ефективності може здійснюватися як зовнішніми, так і внутрішніми контролерами. Зовнішніми контролерами виступають аудитори інших аудиторських фірм. Внутрішніми контролерами можуть бути: керівники та аудитори, що мають спеціальні права та обов'язки щодо оцінювання якості перевірок; аудитори фірми, що не брали участь у його проведенні; фахівці окремого відділу з контролю якості аудиту ефективності.

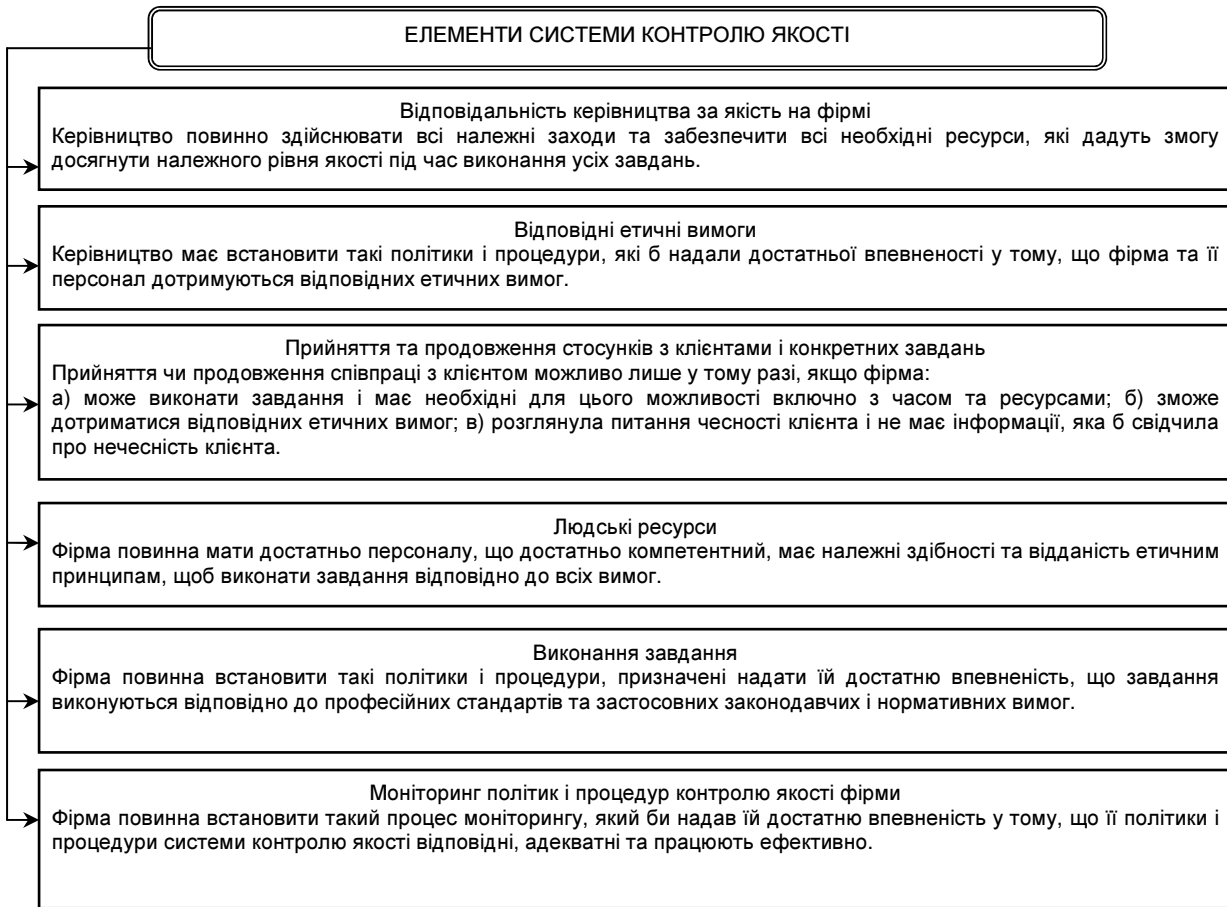


Рис. 1. Елементи системи контролю якості аудиту відповідно до МСКЯ

Джерело: авторська розробка

На невеликих аудиторських фірмах контроль якості доцільно здійснюватися першим і другим способом, на крупних аудиторських фірмах найбільш раціональним і ефективним є створення окремого відділу контролю якості аудиту, який буде здійснювати належний контроль всіх видів аудитів та супутніх послуг. Система контролю якості аудиту ефективності повинна забезпечувати відповідність кожного етапу проведення аудиторської перевірки встановленим критеріям та завданням.

Контроль якості здійснюється на всіх етапах аудиту, зокрема, підготовчому, дослідному та на етапі узагальнення результатів аудиту ефективності.

Організуючи контроль якості на підготовчому етапі, доцільно розподілити обов'язки між аудиторами таким чином, щоб дії кожного з них контролювалися іншим. Таким чином, створюється механізм підзвітності аудиторів та формується відповідальність за якість проведеної перевірки.

Першочерговим завданням контролю якості на дослідному етапі має бути перевірка виконання програми аудиту ефективності діяльності підприємств та ведення робочої документації. Керівник, відповідальний за проведення аудиту ефективності діяльності підприємств, контролює процедури, що застосовує аудиторська група, а також дотримання відповідності цих процедур до робочої програми перевірки.

Керівник аудиторської групи здійснює моніторинг і перевірку результатів діяльності аудиторів, забезпечуючи відповідність цих результатів до стандартів аудиторської фірми та програми аудиту ефективності діяльності підприємств. Він самостійно визначає методи управління, моніторингу та перевірки результатів аудиту ефективності діяльності підприємств, які залежать від масштабу перевірки, кількості членів аудиторської групи, їх кваліфікації тощо.

Одним з ефективних інструментів контролю якості на дослідному етапі є підготовка контрольних листів для кожного етапу перевірки. Ці листи містять перелік критеріїв, за якими можна визначити дотримання процедур планування, перевірки та формування акту відповідності, за результатами аудиту ефективності діяльності підприємств, перевірити їх відображення у робочих документах, а також дати оцінку якості їх проведення.

Вищезазначені перевірки якості доцільно призначати після завершення кожного етапу аудиту ефективності аудитором, що відповідає за його проведення.

Контроль на дослідному етапі необхідно спрямувати на виявлення проблем і своєчасне усунення недоліків, які можуть негативно вплинути на своєчасність та якість проведення аудиту ефективності діяльності підприємств. У такому випадку можливо, оперативно, під час перевірки прийняти відповідні рішення та внести необхідні зміни до складу аудиторської групи або програми аудиту ефективності діяльності підприємств.

Під час аудиту ефективності діяльності підприємств доцільно проводити перевірки проміжних результатів, за кожним його етапом, які повинні гарантувати, що:

- а) всі аудиторські висновки та оцінки належним чином обґрунтовані та можуть бути підставою для формування звіту за результатами аудиту ефективності діяльності підприємств;
- б) всі помилки та відхилення виправлені або винесені на розгляд керівництва;
- в) визначено заходи, що є необхідними для підвищення якості майбутніх перевірок, які будуть реалізовані у процесі подальшої діяльності аудиторської фірми.

Контроль якості на етапі узагальнення результатів здійснюється по завершенню аудиту ефективності діяльності підприємств шляхом перевірки його результатів. Головним завданням контролю якості на етапі узагальнення результатів є виявлення недоліків завершеної перевірки з метою розробки заходів щодо підвищення якості майбутніх аудитів ефективності. Хоча контроль якості на етапі узагальнення результатів проводиться вже по закінченню аудиту ефективності діяльності підприємств, він допомагає встановити, чи ефективно здійснювалось керівництвом управління даною перевіркою. Тому контроль якості представляє собою неперервний процес підвищення ефективності аудиту ефективності діяльності підприємств.

Масштаби проведення контролю якості на етапі узагальнення результатів (витрачений час, трудові та фінансові ресурси) необхідно встановлювати таким чином, щоб вони не перевищували витрати на проведення аудиту ефективності діяльності підприємств.

Перевірку документів, що підготовлені за результатами аудиту ефективності діяльності підприємств, можна проводити як суцільно, так і вибірково. У будь-якому випадку доцільно сформулювати окремі питання щодо яких буде здійснюватися перевірка. Перелік контрольних питань, відповіді на які дають змогу оцінити рівень якості аудиту ефективності діяльності підприємств може бути таким:

- відповідність проведеної перевірки програмі аудиту ефективності аудиту ефективності діяльності підприємств;
- чи відповідним чином задокументовано її результати;
- здійснення всіх необхідних процедур під час проведення аудиту ефективності діяльності підприємств та чи відповідають вони встановленим вимогам;
- чи ґрунтуються висновки зроблені за результатами перевірки на зібраних даних та чи обґрунтовані вони аудиторськими доказами;
- чи досягнуто мети аудиту ефективності діяльності підприємств.

Звіт, що сформований за результатами вищезазначених документів, має відображати у неупередженій формі аргументовані відповіді на всі поставлені питання.

За результатом проведеного контролю якості аудиту ефективності діяльності підприємств складається акт відповідності. Якість проведеного аудиту ефективності – це здатність сформованих висновків щодо ефективності діяльності та пропозиції стосовно покращення її результативності, економічності та продуктивності задовольнити потреби його замовників.

Отже, проведення належного контролю якості дозволяє:

- визначити, чи продуктивно та результативно проводяться перевірки, що здійснює аудиторська фірма;
- забезпечити швидке зростання професійного рівня аудиторів;
- є аргументом щодо необхідності підвищення якості аудиту ефективності діяльності підприємств;
- стимулювати безперервність процесу підвищення ефективності у середині аудиторської фірми;
- відображати практичний досвід досягнення якісних результатів під час проведення перевірок, який може бути використано фахівцями як у аудиторській фірмі, так і за її межами.

Запропоновані рекомендації щодо організації контролю якості аудиту ефективності діяльності підприємств дозволяють аудиторським фірмам покращити системи внутрішнього контролю якості, так як систематизована інформація з питань, що перевіряються під час контролю якості, дозволить аудиторським фірмам сконцентрувати свою увагу на недоліках аудиту ефективності діяльності підприємств. Також, за результатами контролю якості аудиту ефективності діяльності підприємств буде також отримано «навчальний ефект» для аудиторів, що здійснювали перевірку та контроль якості, так і інших фахівців, пов'язаних із наданням аудиторських послуг.

Висновки з даного дослідження. Якість аудиту ефективності діяльності підприємств залежить від багатьох факторів на які аудитор може вплинути або які є об'єктивно існуючими. Запропоновані процедури контролю якості аудиту ефективності діяльності дозволяють об'єктивно оцінити якість проведеного аудиту та відповісти на питання чи досягнуто мети проведеної перевірки.

Висновки аудиту ефективності діяльності ґрунтуються на професійному судженні аудитора, що певною мірою обмежує об'єктивність експертних оцінок, які здійснив аудитор. Разом з тим можна перевірити, чи достатньо аудитор зібрав необхідних доказів для формування своїх висновків. Зокрема, аналітичні розрахунки, проведення тестів, перевірка дотримання стандартів тощо.

Література

1. Пожар Т.О. Система контролю якості аудиту ефективності / Т.О. Пожар // Економіка і регіон. – 2012. – № 2(33). – С. 164–169.
2. Шигун М.М. Система контролю якості аудиторської фірми: вимоги міжнародних стандартів / М.М. Шигун // Вісник ЖДТУ. – 2012. – № 3(61). – С. 194-198.
3. Макеєва О. Що чекає український аудит в аспекті контролю якості аудиторських послуг / О. Макеєва // Журнал для тих, кого перевіряють і для тих, хто перевіряє. – 2009. – № 3. – С. 23-28.
4. Проскуріна Н.М. Якість аудиторських послуг в Україні: реалії та перспективи / Н.М. Проскуріна, В.П. Коваленко // Економічний часопис XXI. – 2010. – № 9–10. – С. 53–57.
5. Редько О. Якість аудиторських послуг: філософія та міфологія / О. Редько // Бухгалтерський облік і аудит. – 2009. – № 1. – С. 46-53.
6. Про вдосконалення проведення аудиту ефективності виконання бюджетних програм – Наказ Головки КРУ № 444 від 15.12.2005 р.
7. Лімська декларація керівних принципів контролю, прийнята IX Конгресом Міжнародної організації віщих контролюючих органів (INTOSAI). Міністерство фінансів України [Електронний ресурс]. - Режим доступу : http://www.acrada.gov.ua/achamber/control/uk/publish/article/main?art_id=14021
8. Полякова Л.М. Аудит ефективності управлінських систем і практичної діяльності підприємств / Л.М. Полякова, З.В. Билень // Вісник Національного університету "Львівська політехніка" Серія: Проблеми економіки та управління – 2012. – № 722. – С. 211–215.

References

1. Pozhar, T.O. (2012), "The quality control system of effective audit", *Ekonomika i rehion*, no. 2(33), pp. 164–169.
2. Shyhun, M.M. (2012), "The quality control system of the audit firm: the requirements of international standards", *Visnyk ZhDTU*, no. 3(61), pp. 194-198.
3. Makeieva, O. (2009), "What will happen with Ukrainian audit in the aspect of quality control of audit services?", *Zhurnal dlia tykh, koho pereviraiut i dlya tykh, khto pereviriaie*, no. 3, pp. 23-28.
4. Proskurina, N.M., Kovalenko, V.P. (2012), "The quality of audit services in Ukraine: reality and perspectives", *Ekonomichnyi chasopys KhKhl*, no. 9–10, pp. 53–57.
5. Redko, O. (2009), "The quality of audit services: philosophy and mythology", *Bukhhalterskyi oblik i audyt*, no. 1, pp. 46-53.
6. Pro vdoskonalennia provedennia audytu efektyvnosti vykonannia biudzhetsykh prohram – Nakaz HolovkRU № 444 vid 15.12.2005 r.
7. Limska deklaratsiya kerivnykh pryntsypiv kontrolyu, pryynyata IX Konhresom Mizhnarodnoyi orhanizatsiyi vishchykh kontrolyuyuchykh orhaniv (INTOSAI). Ministerstvo finansiv Ukrainy [Elektronnyy resurs], available at: http://acrada.gov.ua/achamber/control/uk/publish/article/main?art_id=14021
8. Poliakova, L.M., Bylen, Z.V. (2012), "The audit of managerial systems effectiveness and practical activity of enterprises", *Visnyk Natsionalnoho universytetu "Lvivska politekhnikha," Serii: Problemy ekonomiky ta upravlinnia*, no. 722, pp. 211–215.