

## ОБЛІК, АНАЛІЗ ТА АУДИТ

УДК 657.6

В.А. Абасов, асп.

*ДВНЗ «Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана», м. Київ, Україна***Доказова база для висновків та пропозицій під час аудиту ефективності**

У статті удосконалено методичні засади аудиту ефективності в частині формування та використання аудиторських доказів для розробки висновків та пропозицій. Розроблено методичний інструментарій у вигляді шаблону генерації результатів аудиту ефективності на основі отриманих доказів, який дозволяє членам групи аудиторів згенерувати необхідні аудиторські висновки на підставі отриманих доказів, а для користувачів звіту та інших зацікавлених сторін отримати достатній рівень упевненості в обґрунтованості висновків і пропозицій за результатами аудиту ефективності.

**аудит ефективності, аудиторські процедури, аудиторські докази, аудиторський висновок**

В.А. Абасов, асп.

*ГВУЗ «Киевский национальный экономический университет имени Вадима Гетьмана», г. Киев, Украина***Доказательная база для выводов и предложений в ходе аудита эффективности**

В статье усовершенствованы методические основы аудита эффективности в части формирования и использования аудиторских доказательств для разработки выводов и предложений. Разработан методический инструментарий в виде шаблона генерации результатов аудита эффективности на основе полученных доказательств, который позволяет членам группы аудиторов сгенерировать необходимые аудиторские выводы на основе полученных доказательств, а для пользователей отчета и прочих заинтересованных сторон получит необходимый уровень уверенности в обоснованности выводов и предложений по результатам аудита эффективности.

**аудит эффективности, аудиторские процедуры, аудиторские доказательства, аудиторское заключение**

**Постановка проблеми.** Один з найбільш результативних видів контрольної діяльності, що здійснюється органами контролю в світі та в Україні, є аудит ефективності. Вищі органи фінансового контролю створювалися і розвивалися як органи незалежної верифікації державних доходів і витрат. Лише пізніше вони стали аналізувати і контролювати ефективність управління державою. Аудит ефективності здійснюється для того, щоб дії уряду були відкритими, зрозумілими і прозорими для громадян. Тільки за цієї умови управління державою може бути дієвим і результативним. Немає необхідності в складних рішеннях і формулах в процесі державного управління, адже результати аудиту ефективності, як важливий інструмент контролю, дають відповіді на питання щодо ефективного, економічного управління витратами коштів.

Термін «ефективність» тлумачиться як точність, дієвість, плідність і економічність. Чи під силу за наслідками контрольного заходу гарантувати всі ці корисні якості бюджетній установі і споживачам державних послуг? Ми очікуємо, щоб державне управління було прозорим і ефективним. Перш за все, це значить, що політики мають потребу у відкритій і точній інформації для правильного прийняття рішень. Ті, хто готує цю інформацію для осіб, відповідальних за управління державними коштами, повинні діяти з дотриманням законодавства, позитивного досвіду і етичних норм та розробляти необхідні корисні рекомендації.

Державний аудит реалізується в суспільстві завдяки опублікуванню звітів, які виступають важливим інструментом громадського контролю. Цінність висновків і рекомендацій звітів залежить від того, чи вселяють вони довіру громадянам країни, причому ця довіра, як ми вважаємо, ґрунтується на чотирьох принципах: незалежності, принциповості, професіоналізму і сумлінного управління. Контроль за дотриманням цих основоположних принципів і зміцнення довіри до демократичних інститутів влади складають головну мету такого виду контрольного заходу, яким є аудит ефективності.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Реалізація міжнародних норм щодо виконання аудиту ефективності є предметом дослідження вітчизняних вчених, які акцентували свою увагу на найбільш важливих положеннях зовнішнього аудиту.

Так, у своїх роботах І. Дрозд, А. Любенко, Ю. Слободяник зазначали, що аудит ефективності має за мету не лише оцінку витрачання бюджетних коштів, а й визначення відповідності досягнутих результатів запланованим цілям у ході використання державних ресурсів, ефективності бюджетного процесу в цілому. І. Дрозд пропонувала оцінку здійснювати за п'ятьма критеріями: економічність, ефективність, результативність, якість послуг, фінансова діяльність установи [2]. Аналогічної думки дотримується А. Любенко, зазначаючи необхідність відображати результати проведених оцінок у звітах за результатами аудиту ефективності [3]. Такий підхід є традиційним і ґрунтується на використанні міжнародних стандартів ISSAI (The International Standards of Supreme Audit Institution).

О.Б. Дорош встановила взаємозалежність між завданнями аудиту, видами тестів, методами та процедурами аудиту за стадіями процесу аудиту, однак вона наводить лише загальновідомі професійні твердження щодо застосування процедур аудиту при перевірці на надійність систем внутрішнього контролю, що наводяться в МСА «Аудиторські докази» [1].

Питання впливу процедур аудиту на гарантії його результатів вперше розглядав Редько О.Ю. [5]. У продовження цієї теми Случак Н.А. конкретизувала аудиторські процедури на різних стадіях аудиту, однак не показала прив'язку доказів, що можуть бути отриманими за результатами цих аудиторських робіт, з висновками і пропозиціями, що відображаються у звіті [6].

Разом з тим, питання обґрунтованості висновків і пропозицій в аудиті ефективності потребують теоретичних та практичних розробок. Крім того, через різновекторну спрямованість тематик аудитів ефективності у наукових роботах відсутні методичні напрацювання щодо формування висновків і пропозицій відповідно до критеріїв та цілей аудиту ефективності.

**Постановка завдання.** Метою статті є поглиблення методичних засад аудиту ефективності в частині формування та використання аудиторських доказів для розробки висновків та пропозицій.

**Виклад основного матеріалу.** Основна робота під час аудиту ефективності передбачає збір і опрацювання інформації, отримання аудиторських доказів та їх використання під час формування висновків і пропозицій.

Стандарт ISSAI 300 «Основоположні принципи аудиту ефективності» (п. 38) визначає, що аудиторам слід отримати достатній обсяг потрібних аудиторських доказів для отримання результатів, формування висновків у відповідь на цілі і питання аудиту і надати рекомендації [8].

Усі результати аудиту і висновки повинні бути підтверджені відповідними доказами в достатньому обсязі. Вони повинні бути поміщені в контекст, а всі пов'язані з ним аргументи, докази «за» і «проти» і різні точки зору повинні бути розглянуті до розробки висновків. Характер аудиторського доказу, необхідного для формування висновків з аудиту ефективності, визначається предметом, метою і питаннями аудиту.

Державний аудитор повинен оцінити докази з точки зору отримання результатів аудиту. На основі результатів аудиту необхідно покладатися на професійне судження при формулюванні висновку. Результати та висновки є результатами аналізу у відповідь на цілі аудиту ефективності. Вони повинні дати відповіді на усі питання аудиту ефективності, поставлені під час планування.

Критерії, за якими аудитор обирає аудиторські докази, також визначені стандартами. Докази повинні бути достатніми для аудитора, щоб сформулювати свою думку.

Компетентність доказів визначається правомочністю (достовірністю та надійністю інформації). Надійність даних може бути забезпечена тими методами і процедурами, які застосовувались під час аудиту ефективності відповідно до визначених особливостей підконтрольного об'єкту та впливів ідентифікованих ризиків. Аудитори проводять оцінку отриманої інформації, враховуючи різні джерела їх отримання, що є потужним засобом для підвищення надійності результату. Оцінка здійснюється за правилами, представленими у стандарті державного аудиту ISSAI 1500 «Аудиторські докази» [7]:

- докази отримані із зовнішніх джерел, як правило, розглядається як більш надійні для цілей аудиту, ніж інформація, отримана від установи, що перевіряється;
- документальні докази, як правило, вважаються більш надійними, ніж докази фізичного характеру;
- докази, згенеровані шляхом прямого спостереження або аналізу аудитора, є більш надійними, ніж докази, отримані опосередковано з інших джерел;
- достовірність інформації установи, що перевіряється підвищується завдяки згенерованому аудиторами висновку щодо надійності систем внутрішнього контролю;
- усні докази або докази у формі завірених ксерокопій документів приймаються, але мають характер менш надійних свідчень, ніж завірених письмових свідчень осіб або оригінали документів.

Критерій значимості вимагає, щоб інформація, отримана в ході аудиту носила чітке і логічне відношення до цілей аудиту і відповідала критеріям перевірки.

Розумність і достатність доказів полягає у економічності їх отримання, і в тому, наскільки вартість їх збору узгоджується з кінцевими очікуваними результатами аудиту ефективності. Достатність не означає, що аудитор повинен виявити усі (чи більшість) помилок і порушень. Вона визначає необхідну кількість доказів, які обґрунтовано дозволять сформулювати висновки і рекомендації.

Стандартом державного аудиту ISSAI 1500 «Аудиторські докази» зазначено, що аудитор повинен отримати достатні належні аудиторські докази, щоб мати можливість зробити обґрунтовані висновки [7].

Проведення аудиторського дослідження постійно супроводжується оцінкою аудитора, чи відповідають ті чи інші відомості критеріям аудиту і чи достатньо вже доказів для формування висновку.

На перше з цих питань відповісти просто, і це питання логіки і судження. Друге питання є більш складним і вимагає від аудитора розглянути питання про докази з точки зору користувача інформації, чи достатньо даних для переконання розумної людини, що виявлені факти підтверджують зроблений висновок.

Аудиторські свідчення, які характеризують підконтрольний об'єкт на основі фактичних даних, зібраних за результатами спостереження, повинні піддаватись оцінці з точки зору рівня суттєвості чи значимості спостереження, ступеня ризику, пов'язаного з можливістю дійти до невірної думки.

Докази, зібрані в ході аудиту ефективності за допомогою аналітичних методів, можуть мати переважно розрахунковий характер, що вимагає широкого використання

професійного судження. Відповідно аудитори підкріплюють ці докази з різних джерел або підходять диференційовано до рішень у прийнятті оцінок і формування висновку. Ще при плануванні контрольного заходу, аудитор повинен визначити ймовірний характер висновку і ту кількість та наявність аудиторських доказів, що він потребує.

Аудиторські докази щодо фактів або інформації ґрунтуються на вивченні документів про рішення керівництва і відповідні дії співробітників установи, чи відповідають вони принципам, політиці або стандартам ефективного і економічного використання ресурсів.

Попри професійні судження щодо вибору методів аудиту для збору доказів аудитори вирішують питання щодо їх застосування з точки зору економічної доцільності. Аудитори повинні відстежувати вплив на надійність, достовірність і достатність доказів, якщо вони отримані на основі одного джерела, актуальність з точки зору терміну і вартості їх отримання, надійність, якщо джерело доказів має особисту зацікавленість в результатах, репрезентативність щодо відібраного матеріалу, ізолюваність впливу на загальний процес, неповноту, що не демонструє причинно-наслідковий зв'язок (достатність), суперечливість доказів, отриманих з різних джерел, що впливає на надійність.

Згідно стандарту ISSAI 1500 «Аудиторські докази» [7] докази класифікуються за типом:

- фізичні;
- документальні;
- аналітичні;
- свідчення.

Фізичні докази отримують шляхом прямого обстеження або спостереження людей, власності або події. Докази можуть приймати форму фотографії, діаграми, карти, графіку, фізичного зразка, меморандуму узагальнення питань, де відображені оглянуті активи чи процеси установи, що перевіряється.

Спостереження фізичного стану можуть мати вирішальне значення для досягнення цілей аудиту ефективності, якщо вони підтверджені доказами, отриманими з інших джерел іншого типу (наприклад, документальні).

Документальні докази у паперовому або електронному вигляді є найбільш поширеною формою аудиторських доказів. Джерело їх отримання може бути як зовнішнім, так і внутрішнім по відношенню до підконтрольної установи.

Надійність та актуальність документальних доказів слід оцінювати з точки зору їх відношення до цілей аудиту. Наприклад, наявність затверджених інструкцій є доказом того, що ці інструкції виконуються на практиці. Тому свідчення посадовців щодо їх виконання є наступним кроком для визначення достовірності документа.

Аналітичні докази створюються самими аудиторами на основі інформації з різних джерел. Це включає в себе обчислення, порівняння, раціональні аргументи, тлумачення законодавства і аналіз. Якість аналітичних даних залежить від точності і достовірності використовуваних даних, рівня деталізації, і логіки їх застосування для цілей аудиту ефективності.

Докази, зібрані в ході попередніх перевірок, або через процес стратегічного планування аудиту ефективності слід використовувати, якщо це доречно. Процес аналізу доказів, розробки і надання висновків і рекомендацій щодо усунення необхідно конкретизувати для підвищення продуктивності аудиту ефективності.

Детальна оцінка результатів аудиту, як правило, завершується протягом підготовки звітних документів і їх подання на обговорення в робочій групі з аудиту. Тим не менш, деякі оцінки можуть проводитись і на етапі подання звітності, а деякі результати можуть бути оскаржені підконтрольною установою, що спричинить

необхідність наведення додаткових доказів. Приклад ув'язки мети аудиту ефективності, критеріїв та аудиторських доказів наведений у таблиці 1.

Таблиця 1 – Взаємозв'язок елементів формування аудиторського висновку за результатами аудиту ефективності

№	Показник	Характеристика (приклад)
1	Проблема	Брак психіатричних лікарняних ліжок у більшості областей України
2	Критерій	Норма щодо кількості психіатричних лікарняних ліжок, встановлена Всесвітньою організацією охорони здоров'я становить 0,43 на тисячу жителів
3	Стан	Україна має в середньому 0,37 психіатричних лікарняних ліжок на тисячу населення
4	Причини	Нерівномірний розподіл місць між областями (південно-східний регіон має 0,53 ліжок на тисячу жителів, в той час як у західному регіоні цей показник становить 0,04) Розподіл місць не відповідає критеріям населення Відсутність державної стратегії охорони психічного здоров'я Відсутність соціального і громадського контролю
5	Ефекти	Дефіцит обслуговування в місцях з низькими нормами на душу населення Міграція людей з психічними розладами серед територіальних громад, що ускладнює планування медико-санітарної допомоги

Джерело: складено автором за матеріалами звітів з аудиту ефективності Рахункової палати України [4].

Однак у науковій літературі відсутні методичні вказівки щодо компіляції усіх виявлених фактів та їх формування відповідно до критеріїв та цілей аудиту ефективності у конкретні висновки і пропозиції. Тому нами розроблено і запропоновано шаблон генерації результатів аудиту ефективності на основі отриманих аудиторських доказів (табл. 2).

Таблиця 2 - Шаблон опрацювання доказів аудиту ефективності

Аудиторські результати					Належна практика	Рекомендації	Очікувані вигоди
Докази	Критерій	Методи	Причини	Ефект			
Найбільш значущі результати, які були виявлені.	Докази характеризують стан підконтрольного об'єкта: – задовільний; – перевищує очікування; – незадовільний.	Перелічити методи і їх застосування для обробки інформації і отримання доказів.	Зазначити причини, що визначили доцільність застосування того чи іншого підходу, методу.  Наприклад, обґрунтувати статистичну вибірку чи оцінку ризиків у складній управлінській структурі.  Рекомендації повинні містити заходи, необхідні для вирішення причин незадовільної роботи.	Наслідки, пов'язані з причинами, визначають вид аудиторського висновку та є релевантними.	Аудиторські докази дозволяють визначити напрямки досягнення кращих результатів діяльності.	Говинні бути пов'язаними з причинами діагностованих проблем.  При розробці рекомендацій для вирішення основних проблем слід зважати на ощадливість, конкретність і пріоритетність.	Поліпшення складових управління, очікуваних при реалізації рекомендацій.  Вигоди можуть бути кількісними та якісними.  Відавати перевагу кількісним параметрам.

Джерело: розроблено автором.

Інформація, що складається аудитором згідно даного шаблону, повинна узгоджуватись з метою аудиту ефективності та завдань, що визначені для її досягнення. Шаблони застосовують для кожного завдання. Ефект, зазначений як складовий елемент шаблону, полягає у врахуванні впливу розриву між наявним і очікуваним кращим станом досліджуваного питання на результат події. Ефект повинен продемонструвати необхідність коригувальних дій. Ефект також може мати місце в минулому, відбуватися зараз і бути у майбутньому. В ідеалі, звіт з аудиту ефективності повинен містити тільки питання, які варті уваги з позицій досягнення цілей діяльності установи, що перевіряється.

Такий методичний інструмент, на нашу думку, є корисним інструментом для підтримки і управління процесом підготовки звіту про аудит ефективності, оскільки вона дозволяє зібрати основні елементи, які складають розділи звіту в структурованому вигляді. Шаблон дозволяє членам групи аудиторів та іншим зацікавленим сторонам мати просторове розуміння підстав зроблених висновків і їх компонентів. Роботи над шаблоном розпочинаються разом із початком збору доказів під час основної стадії аудиту ефективності. Завершення шаблону відбувається паралельно з роботою над висновками і пропозиціями.

**Висновки та перспективи подальших досліджень.** Аудит ефективності, як дієвий вид фінансового контролю, визначає якість державного управління та використання бюджетних коштів. Розроблений методичний інструментарій у вигляді шаблону генерації результатів аудиту ефективності на основі отриманих доказів дозволить членам групи аудиторів згенерувати необхідні аудиторські висновки на підставі отриманих доказів, а для користувачів звіту та інших зацікавлених сторін розроблений шаблон дозволить створити упевненість у обґрунтованості висновків і пропозицій за результатами аудиту ефективності. Перспективами подальших досліджень є розробка відповідних шаблонів для конкретних об'єктів при проведенні аудиту ефективності з конкретно визначеною проблемою.

## Список літератури

1. Дорош О.Б. Теоретико – методичні засади використання аудиторських процедур [Текст] / О.Б. Дорош // Збірник наукових праць Вінницького державного аграрного університету. – 2008. – № 33. – С. 132–141.
2. Дрозд І.К. Контроль економічних систем: монографія [Текст] / І.К. Дрозд – К.: Імекс-ЛТД, 2004. – 312 с.
3. Любенко А.М. Трансформація контролю діяльності суб'єктів державного сектору економіки до міжнародних стандартів [Текст] : дис. ... доктора екон. наук: 08.00.09 / Любенко Андрій Миколайович. Тернопіль, 2015. – 394 с.
4. Про результати аудитів в науковій та гуманітарній сфері [Електронний ресурс] / Офіційний сайт Рахункової палати України – Режим доступу: [http://www.ac.rada.gov.ua/control/main/uk/publish/article/604017?cat\\_id=34761](http://www.ac.rada.gov.ua/control/main/uk/publish/article/604017?cat_id=34761)
5. Редько О.Ю. Проблеми гарантії аудиторського висновку [Текст] / О.Ю. Редько // Вісник наукових праць Житомирського інженерно-технологічного інституту. – Житомир : ЖІТІ, 1999. – № 10. – С.85–87.
6. Случак Н.А. Облік та внутрішній аудит витрат на недревну лісопродукцію рослинного походження [Текст] : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)» / Н.А. Случак ; Терноп. нац. екон. ун-т. – Т., 2009. – 20с.
7. ISSAI 1500 “Audit Evidence” [Електронний ресурс] / International Organisation of Supreme Audit Institutions (INTOSAI) – Режим доступу: <http://www.intosai.org/es/issai-executive-summaries/detail/article/issai-1500-audit-evidence.html>
8. ISSAI 300 “Fundamental Principles of Performance Auditing” [Електронний ресурс] / International Organisation of Supreme Audit Institutions (INTOSAI) – Режим доступу: <http://www.intosai.org/issai-executive-summaries/view/article/issai-300-fundamental-principles-of-performance-auditing.html>

## References

1. Dorosh, O.B. (2008). Teoretyko–metodychni zasady vykorystannia audytorskykh protsedur [Theoretical-methodological principles of using the audit procedures]. *Zbirnyk naukovykh prats Vinnytskoho derzhavnoho ahrarnoho universytetu – Proceedings of Vinnytsia State Agrarian University, 2008, 33*, 132–141 [in Ukrainian].
2. Drozd, I.K. (2004). *Kontrol ekonomichnykh system [Control of economic systems]*. Kirivhrad: Imeks-LTD [in Ukrainian].
3. Lyubenko, A.M. (2015). Transformatsiia kontroliu diialnosti sub'iektiv derzhavnoho sektoru ekonomiky do mizhnarodnykh standartiv [Transformation control activities of the public sector to international standards]. *Extended abstract of Doctor's thesis*. Ternopil [in Ukrainian].
4. Pro rezultaty audytiv v naukovii ta humanitarnii sferi. [The audit results in scientific and humanitarian spheres]. (2016). [www.ac.rada.gov.ua](http://www.ac.rada.gov.ua). Retrieved from [http://www.ac.rada.gov.ua/control/main/uk/publish/article/604017?Cat\\_id=34761](http://www.ac.rada.gov.ua/control/main/uk/publish/article/604017?Cat_id=34761) [in Ukrainian].
5. Redko, O.Iu. (1999) Problemy harantii audytorskoho vysnovku [Problems guarantees the auditor's report]. *Visnyk naukovykh prats Zhytomyrskoho inzhenerno-tehnologichnoho instytutu – Bulletin of scientific papers Zhytomyr Engineering and Technological Institute, 1999, 10*, 85-87 [in Ukrainian].
6. Sluchak, N.A. (2009). Oblik ta vnutrishnii audyt vytrat na nederevnu lisoproduktsiiu roslynnoho pokhodzhennia [Accounting and internal audit costs of non-timber vegetable timber articles]. *Extended abstract of candidate's thesis*. Ternopol [in Ukrainian].
7. ISSAI 1500 “Audit Evidence”. (2016). [www.intosai.org](http://www.intosai.org). Retrieved from <http://www.intosai.org/es/issai-executive-summaries/detail/article/issai-1500-audit-evidence.html> [in English].
8. ISSAI 300 “Fundamental Principles of Performance Auditing”. (2016). [www.intosai.org](http://www.intosai.org) Retrieved from <http://www.intosai.org/issai-executive-summaries/view/article/issai-300-fundamental-principles-of-performance-auditing.html> [in English].

**Vitalii Abasov**, Postgraduate

*SHEE "Kyiv National Economic University named after Vadym Hetman", Kyiv, Ukraine*

### **Evidential Basis for Conclusions and Proposals in Performance Audit**

The aim of the article is to deepen the methodical bases of performance audit in the formation and using of audit evidence to develop conclusions and proposals. The article defines audit procedures and audit evidence under performance audit, develops the methodical tools for performance audit as a template to generate conclusions and proposals on the basis of the received evidence.

It has been established that it is worth considering the assessment of adequacy, efficiency and compliance of audit evidence under performance audit for the preparation of accounting documents and their submission for discussion in the working group. It has been considered that the audit evidence is mostly of documentary or calculated character. The performance audit objectives determine the reliability and relevance of audit evidence.

The template for generating the results of performance audit on the basis of the audit evidence is developed and set forward. The information put together by auditors under the template involves the coordination of audit results, good practice, expected outcomes for the purpose of performance audit and tasks, set to achieve it. The template allows members of the audit team and other stakeholders having a spatial understanding of grounds of the findings and their components.

**performance audit, audit procedures, audit evidence, auditor's report**

*Одержано (Received)* 14.11.2016

*Прорецензовано (Reviewed)* 25.11.2016

*Прийнято до друку (Approved)* 28.11.2016