

Л. С. КОНОВАЛОВ

## СТАНДАРТИ АУДИТУ ЯК СКЛАДОВА МЕХАНІЗМУ ДЕРЖАВНОГО АУДИТУ ЕФЕКТИВНОСТІ ПУБЛІЧНИХ КОШТІВ

*Узагальнено теоретичні засади стандартизації аудиту як складової механізму державного аудиту ефективності публічних коштів шляхом уточнення поняття та призначення стандартів аудиту, систематизації підходів до їх класифікації.*

**Ключові слова:** аудит ефективності публічних коштів, стандарти аудиту, загальні стандарти, стандарти організації проведення аудиту, планування, доказова база аудиту, звітність.

*The paper summarizes the theoretical principles of audit standardization as part of the mechanism of state audit of public funds performance by specification of the concept and purpose of auditing standards, systemizing approaches to their classification.*

**Key words:** public funds performance audit, audit standards, general standards, standards of audit organization, planning, audit evidence base, financial reporting.

Аудит ефективності – це новий для України, але широко розповсюджений у розвинених країнах вид державного аудиту, який, на відміну від фінансового аудиту, спрямованого на перевірку достовірності фінансової звітності та відповідності законам і встановленим нормативним правовим актам щодо здійснення фінансових операцій, акцентує увагу на результативності, економічності, продуктивності використання державних фінансових і матеріальних ресурсів.

Як форма інтелектуальної діяльності аудит має певні особливості організації і методики проведення і підлягає обов'язковій регламентації як професійній, так і нормативній, що здійснюється за допомогою законів, підзаконних актів, інструкцій і інших нормативних документів, а також нормативів і стандартів аудиту.

На сьогоднішній день вітчизняна практика не має у своєму розпорядженні розробленої системи стандартів аудиту державних організацій та аудиту ефективності державних витрат. Процес їх формування та законодавчого закріплення знаходиться на самому початку, у формі окремих методологічних розробок Рахункової палати, Міністерства фінансів, окремих аудиторських організацій. З огляду на це, подальше наукове опрацювання стандартизації аудиту ефективності в державному секторі набуває особливої актуальності.

Аудит ефективності використання державних фінансових ресурсів та активів знаходиться на стадії становлення і викликає значний науковий

інтерес. Так, теоретичні засади та практичні механізми впровадження аудиту ефективності в державному секторі є предметом досліджень В. Немченко, Н. Рубан, р. Рудницької, І. Стефанюка, І. Чумакової та ін.

Незважаючи на те, що вже зроблено перші кроки в активізації використання аудиту ефективності, існує потреба у вирішенні комплексу завдань з перетворення його на дієвий механізм контролю, який підвищить прозорість та ефективність витрачання коштів, що належать суспільству. Цьому, безумовно, сприятиме дослідження сутності і підходів до класифікації стандартів державного аудиту ефективності використання публічних коштів.

Метою статті є узагальнення теоретичних засад стандартизації аудиту як складової механізму державного аудиту ефективності публічних коштів шляхом уточнення поняття та призначення стандартів аудиту, а також систематизації підходів до їх класифікації.

У зарубіжній практиці термін “стандарт” використовується в широкому трактуванні, включаючи певні принципи, умови, правила, ознаки, форми роботи, які стосуються контрольно-ревізійної діяльності, навіть морально-суспільні вимоги як до аудиторів, так і до виконаної ними роботи [1].

Стандарти (норми) аудиту – це основні правила діяльності, які повинні дотримуватися при здійсненні аудиторських процедур незалежно від умов проведення аудиту. Вони містять загальні керівні матеріали для допомоги аудиторам у виконанні їх обов'язків: єдині вимоги до здійснення, оформлення перевірок, оцінки достовірності інформації, надання окремих супутніх послуг і підготовки результатів аудиту [3].

Призначення стандартів полягає у визначенні методологічних основ проведення аудиту, а саме:

- забезпечення високої якості аудиторської перевірки;
- сприяння використанню в аудиторській практиці нових наукових досягнень;
- допомога користувачам у розумінні процесу аудиторської перевірки;
- допомога аудиторів при веденні переговорів із замовником;
- забезпечення зв'язку окремих елементів аудиторського процесу.

Відомі постулати, покладені в основу розвитку теорії аудиту, сформулювали р. Д. Мауц і Х. А. Шараф у 1961 р. у роботі “Філософія аудиту”, а саме:

1. Фінансова звітність і фінансові дані можуть бути перевірені.
2. Конфлікт аудитора і адміністрації не є неминучим.
3. Фінансова звітність і інша інформація, що підлягає перевірці, не містить обумовлених таємною змовою або інших викривлень.
4. Задовільна система внутрішнього контролю робить неможливим виникнення невідповідностей (порушень правил роботи).
5. Постійне дотримання стандартів дає можливість мати об'єктивну картину про фінансовий стан і результати господарської діяльності.
6. Те, що було справедливим для підприємства в минулому, буде

---

справедливим і в майбутньому, якщо немає доказів протилежного.

7. Якщо перевірка фінансової інформації виконується з метою висловлювання незалежної думки, то діяльність аудитора регламентується тільки його повноваженнями.

8. Професійний статус незалежного аудитора адекватний його професійним зобов'язанням [5].

Відмічаючи певні зміни в методології і організації аудиту, відомий американський професор Дж. Робертсон у 1990 р. дещо інакше сформулював постулати аудиту, а саме:

1. Фінансові звіти і інформація можуть бути верифіковані.

2. Завжди існує вірогідність зіткнення інтересів аудитора і керівників підприємства, що перевіряється.

3. Задовільна структура внутрішнього контролю зменшує вірогідність порушень і помилок.

4. Послідовне дотримання стандартів призводить до точного відзеркалення фінансового стану і результатів операцій.

5. Якщо відсутні чіткі докази протилежного, інформація, яка була справедлива для підприємства, що перевірялося, у минулому, буде справедливою і в майбутньому.

6. Перевіряючи фінансову інформацію з метою складання незалежного висновку про неї, аудитор діє тільки як аудитор.

7. Професійний статус незалежного аудитора накладає на нього відповідні зобов'язання [6].

На сьогодні існують аудиторські стандарти декількох рівнів: міжнародні, національні та внутрішні (стандарти громадських організацій та аудиторських фірм) [3].

Комітетом з аудиторських стандартів Міжнародної організації вищих контрольних органів розроблено стандарти державного контролю, рекомендовано до застосування органами контролю різних країн у такому обсязі, в якому вони збігаються із законодавствами цих країн. Дані міжнародні стандарти сприяють ідеї уніфікації діяльності контрольних органів різних держав [4].

У 2011 р. Наказом Міністерства фінансів України було затверджено стандарти внутрішнього аудиту [2]. Крім фінансового аудиту та аудиту відповідності сфера застосування внутрішнього аудиту охоплює також і аудит ефективності, який, згідно із документом, являє собою оцінку діяльності установи щодо ефективності функціонування системи внутрішнього контролю, ступеня виконання і досягнення цілей, визначених у стратегічних і річних планах, ефективності планування і виконання бюджетних програм і результатів їх виконання, якості надання адміністративних послуг та виконання контрольних-наглядових функцій, завдань, визначених актами законодавства, а також ризиків, які негативно впливають на виконання функцій і завдань установи.

Згідно з наказом, стандарти аудиту розділені на три групи:

1. Загальні стандарти внутрішнього аудиту: основні внутрішні документи; компетентність і підвищення кваліфікації працівників підрозділів внутрішнього аудиту; незалежність та об'єктивність внутрішнього аудиту.

2. Стандарти діяльності з внутрішнього аудиту: планування діяльності; ведення бази даних; організація внутрішніх аудитів; проведення внутрішнього аудиту; документування ходу та результатів внутрішнього аудиту; моніторинг врахування рекомендацій за результатами внутрішнього аудиту.

3. Стандарти звітування, моніторингу, формування та зберігання справ, взаємодії з органами державної влади та оцінки якості за результатами внутрішнього аудиту [2].

У цілому, затверджені Міністерством фінансів стандарти аудиту відповідають загальноприйнятим підходам, що існують у міжнародній практиці, однак вони носять надто загальний характер і не відображають специфіки аудиту саме публічних коштів.

Аналіз наукової літератури довів, що стандарти аудиту ефективності можна розділити на загальні стандарти і стандарти робочого регламенту (пов'язані з проведенням аудиту і підготовкою звітів).

*Загальні стандарти* пов'язані з кваліфікацією персоналу, незалежністю аудиторів, професіоналізмом при підготовці висновків, контролем якості аудиту. До загальних стандартів можна віднести:

1. Наявність професійних навичок у персоналу, що реалізує функції аудиту.

2. Аудиторські організації та аудитори повинні бути вільними від обмеження незалежності їх службової діяльності.

3. Забезпечення професійного підходу (професійної ретельності) до проведення аудиту та підготовці висновків.

4. Наявність ефективного контролю якості аудиту.

До основних *стандартів організації проведення аудиту* відносяться:

- планування аудиту;
- організація роботи аудиторів;
- забезпечення відповідності висновків аудиту нормативним правилам та законодавству;
- забезпечення доказової бази аудиторських висновків;
- наявність дієвої системи контролю за процесом і результатами аудиту.

*Планування* як стандарт аудиту ефективності передбачає вирішення трьох основних завдань:

1. Визначення цілей аудиту. Вони визначають об'єкти аудиту та аспекти функціонування, які слід включити в перевірку, а також можливі висновки і елементи звітності (які аудитори припускають розвивати).

2. Масштаб аудиту – визначення меж аудиту ефективності, включаючи терміни і кількість об'єктів контролю.

---

3. Методика аудиту – включає в себе роботу зі збору даних і за методами аналізу, яку повинні застосувати аудитори для досягнення заданих цілей.

Аудит ефективності не повинен носити випадкового характеру, а ця обставина вимагає врахувати важливість етапу планування як при виконанні аудиту, так і при складанні звіту за його результатами. При цьому необхідно виявляти кількісні фактори, що визначають важливість аудиту, і фактори якісного характеру. Останні можуть включати:

- загальнодоступність інформації з даної діяльності, а також практичну її цінність для суспільства і держави;
- новизну програми або зміну її умов;
- роль аудиту в наданні інформації, яка може поліпшити звітність і ефективність при прийнятті рішень;
- рівень і обсяг перевірки або інших форм незалежного контролю.

На стадії планування усвідомлення інтересів потенційних користувачів аудиту може підвищити якість аудиторської перевірки, враховуючи можливість її цілеспрямованості.

*Організація роботи групи аудиторів* (штат, структура, функції) передбачає виконання рутинних операцій з управління групою співробітників, що виконують певну роботу (розпорядження, функції, контроль робіт, підвищення кваліфікації, взаємодію співробітників та ін.) Керівник повинен довести до кожного співробітника основні ідеї роботи і домогтися розуміння ними цих ідей, визначити методику аналізу даних і способи збору інформації.

*Забезпечення відповідності висновків аудиту нормативним правилам та законодавству* пов'язано з орієнтацією плану аудиту на забезпечення нормативних положень і законів, які мають особливе значення для реалізації цілей аудиту. У цьому зв'язку, аналіз відповідних законів і норм повинен охарактеризувати рівень впливу і значення їх для кінцевих цілей аудиту, особливо з точки зору ймовірності незаконних дій на об'єктах, що перевіряються (плануються процедури виявлення подібних дій).

*Забезпечення доказової бази аудиту.* Аудитори повинні оцінювати систему контролю економічних суб'єктів за допомогою опитування, спостереження, вивчення документів і звітів або ознайомлення зі звітами інших аудиторів. Процедури вивчення аудитором систем контролю повинні відрізнятися для різних видів аудиту. При цьому розуміння особливостей систем контролю може вплинути на план аудиту, зокрема, це стосується:

- кінцевих цілей: погано контрольовані аспекти витрат мають більш високий ризик провалу роботи, тому на них аудитори можуть спрямувати свої основні зусилля;
- масштабу: поганий контроль окремих ділянок роботи може привести до того, що аудитори зосереджують свої зусилля на цих ділянках;
- методики: ефективна система контролю над збором, аналізом і

звітністю може дозволити аудиторам обмежити обсяг прямих перевірок важливості і надійності даних. І навпаки, погана система контролю може призвести до того, що аудиторам доведеться проводити перевірки даних безпосередньо, шукати дані за межами господарюючого суб'єкта або розробити свої дані.

*Стандарти звітності аудиту ефективності.* Дана група стандартів є завершальною у схемі реалізації стандартів аудиту ефективності. До основних стандартів цієї групи відносяться:

- підготовка звітів за результатами аудиторської перевірки;
- забезпечення доступності інформації, що міститься у звітах для своєчасної реакції на неї відповідних органів і відповідальних осіб;
- змістовність звітів, які повинні включати в себе кінцеві цілі, масштаб і методику аудиту;
- у звітах мають бути присутні питання, які потребують подальшого вивчення;
- звіт має бути повним, точним, об'єктивним, переконливим, ясным і лаконічним.

Ураховуючи значний обсяг вимог при реалізації стандартів безпосередньо процедури обстеження та звітності за результатами обстеження, нижче наводиться зведена таблиця цих двох груп стандартів (враховуючи їх взаємозв'язок і взаємозумовленість) (табл.).

Таблиця

Стандарти аудиторського обстеження та аудиторської звітності

<i>Стандарти обстеження</i>	<i>Стандарти звітності</i>
<p>Аудит повинен мати:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– чіткі цілі, що дозволяють скласти обґрунтування і повний висновок;</li> <li>– повинні бути визначені об'ємні параметри аудиту, напрямки, ключові проблеми і терміни;</li> <li>– напрями перевірки повинні відповідати функціям організації і бути значущими;</li> <li>– перевірки повинні проводитися відповідно до критеріїв, що визначають зміст аудиту;</li> <li>– результати перевірки повинні мати достатні свідчення достовірності;</li> <li>– перевірки повинні закінчуватися виробленням рекомендацій щодо усунення недоліків</li> </ul>	<p>Звіт повинен містити:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– цілі, характер, терміни і обсяг аудиту, використані професійні стандарти;</li> <li>– опис програми або напрямку діяльності, які зазнали аудиту, включаючи обов'язки керівництва;</li> <li>– використані критерії і будь-які розбіжності з керівництвом по їх відповідності;</li> <li>– проведені спостереження;</li> <li>– рекомендації щодо виправлення недоліків;</li> <li>– зауваження керівництва (якщо такі зроблені) щодо висновків аудиту та наявні розбіжності;</li> <li>– висновки, зроблені по кожній цілі аудиту</li> </ul>

Наявність результатів аудиту повинна стати основою для висновків і подальших дій тих осіб, які несуть відповідальність за використання цих

---

результатів.

Звіт може вважатися об'єктивним, коли його матеріали подаються збалансованими як за змістом, так і за формою подачі. Достовірність звіту значно зростає в тому випадку, коли докази представлені в ньому в неупередженій манері. Результати звіту доцільно представляти у вигляді широкої панорами стану справ на об'єкті. У цьому полягає запорука неупередженого представлення результатів аудиту і забезпечується гарантія того, що не буде перебільшення і зайвого підкреслення недоліків.

Тон звіту повинен заохочувати відповідальних працівників до дій відповідно до аудиторських висновків і рекомендацій. Аудитори повинні пам'ятати, що однією з кінцевих цілей їх роботи є переконання, а це може бути зроблено найкращим чином, якщо уникати формулювань, здатних викликати бажання захищатися або протистояти. Критика виконаної роботи часто необхідна, і в звіті слід підкреслити потребу внесення поліпшень. Для того щоб звіт виглядав переконливим, результати аудиту повинні відповідати кінцевим його цілям, висновки бути аргументованими, а висновки та рекомендації логічно витікати з представлених фактів. Організація матеріалу в логічній послідовності, а також точність і чіткість при встановленні фактів і при складанні висновків необхідні для ясності і розуміння.

Аудит ефективності, будучи однією з функцій управління, одночасно являє собою механізм зворотного зв'язку для оцінки ефективності прийнятих управлінських рішень, умов і результатів їх реалізації, тому так важлива і суспільно необхідна розробка та законодавче закріплення стандартів аудиту ефективності. Стандарти забезпечують єдність принципів аудиту, уніфікацію аудиту в питаннях методології та єдність підходів до проведення аудиту та складання аудиторської звітності. Завдяки цьому, при дотриманні аудиторських стандартів може бути забезпечений певний рівень надійності результатів аудиторської діяльності, полегшено впровадження в практику роботи аудиторів нових наукових досягнень, забезпечений зв'язок окремих елементів процесу аудиторської перевірки, забезпечена можливість контролю якості роботи аудиторів, створено гідний суспільний імідж професії аудитора.

Аналіз чинного законодавства довів, що система стандартів аудиту в Україні недосконала, потребує уточнення конкретно для публічного сектора. Для вітчизняних умов доцільно використання більш жорстких підходів до формування стандартів, що дозволить уникнути розпливчастості та багатозначності в їх трактуваннях та особливостях використання. З огляду на це, напрямком подальших досліджень має стати вдосконалення та законодавче закріплення вітчизняної системи стандартів аудиту ефективності саме для державного сектора.

Література:

1. Дрозд І. К. Міжнародні стандарти внутрішнього аудиту державного

- сектору. Ч. 2 / І. К. Дрозд, О. О. Чечуліна. – К. : Аграрна наука, 2009. – 192 с.
2. Наказ Міністерства фінансів України “Про затвердження Стандартів внутрішнього аудиту” від 04.10.2011 р. № 1247 // Офіц. вісн. України. – 2011. – № 85. – С. 91.
3. *Петрик О. А.* Аудит: методологія і організація : монографія / О. А. Петрик. – К. : КНЕУ, 2003. – 260 с.
4. The Lima Declaration of Guidelines on Auditing Precepts [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://intosai.connexchosing.net>.
5. *Mautz R. K.* The philosophy of auditing / R. K. Mautz, H. A. Sharaf. – American Accounting Association. 1964. – 212 p.
6. *Robertson J. C.* Auditing / J. C. Robertson. – Chicago : Irwin. 1996. – 983 p.

*Надійшла до редколегії 20.03.2014 р.*