

Л. С. КОНОВАЛОВ

МЕХАНІЗМ КОНТРОЛЮ ЯКОСТІ ДЕРЖАВНОГО АУДИТУ ЕФЕКТИВНОСТІ ВИКОРИСТАННЯ ПУБЛІЧНИХ КОШТІВ

Досліджено сутність поняття “якість аудиту ефективності”, обґрунтовано структуру системи управління якістю та опрацьовано підходи до проведення поточного та подальшого, а також внутрішнього та зовнішнього контролю якості аудиту ефективності публічних коштів.

Ключові слова: аудит, ефективність, публічні кошти, якість, контроль.

The paper explores the essence of the concept of ‘performance audit quality’, substantiates the structure of the quality management system, and elaborates approaches to current control, follow-up, as well as to internal and external quality control of public funds performance audit.

Key words: performance audit of public funds, quality management system, follow-up, control.

У Ревізійних стандартах ІНТОСАІ підкреслюється, що орган державного фінансового контролю повинен приділяти особливу увагу програмам забезпечення якості для вдосконалення аудиту ефективності використання публічних коштів і результати своєї діяльності [3]. Рішення проблем якості аудиту ефективності має здійснюватися в рамках організації всієї контрольно-ревізійної діяльності органу державного фінансового контролю, яка повинна забезпечувати якісне проведення будь-якого контрольного заходу.

Необхідність запровадження контролю якості аудиту ефективності у практику державного фінансового контролю обумовлена низькою дієвістю проведених контрольних заходів, відсутністю уніфікованих стандартів проведення аудиту ефективності контролюючими суб’єктами, потребою в посиленні ретельності контрольних заходів. З огляду на це, актуальним завданням науки державного управління є обґрунтування теоретичних засад контролю якості аудиту ефективності публічних коштів як сучасного напрямку розвитку системи державного фінансового контролю.

Теоретичні та практичні питання державного аудиту ефективності публічних коштів, у тому числі аспекти розробки методичного забезпечення контролю його якості, досліджують у своїх працях М. Бариніна, І. Басанцов, О. Жадан, О. Каплун, Н. Рубан, І. Стефанюк, Т. Федченко, С. Яцишин та інші. Проте залишаються малодослідженими питання формування дієвої системи контролю якості аудиту ефективності та розробки механізмів його здійснення.

Метою статті є дослідження сутності поняття “якість аудиту ефективності”, обґрунтування структури системи управління якістю та опрацювання підходів до проведення поточного та подальшого, а також внутрішнього та зовнішнього контролю якості аудиту ефективності публічних коштів.

У вітчизняній науковій літературі відсутнє єдине визначення категорії “якість” по відношенню до державного фінансового контролю та аудиту ефективності, зокрема. Найбільш вдалою, на нашу думку, є трактовка Т. Пожар, яка вважає, що поняття “якість аудиту ефективності” полягає в перевірці наявності та належної реалізації необхідних контрольних заходів на всіх етапах аудиту ефективності, підтвердження якості аудиторської практики і звітів щодо достовірності, об’єктивності і ефективності результатів контрольних заходів, який проводиться персоналом, що має необхідні здібності, компетентність та відданість етичним принципам, а також визначення потенційних способів вдосконалення процесу проведення аудиту ефективності [4].

На нашу думку, поняття “якість” стосовно сфери державного фінансового контролю можна визначити, виходячи із загальноекономічного сенсу якості як сукупності властивостей, ознак продукції, товарів, послуг, робіт, праці, що обумовлюють їх здатність задовольняти потреби і запити людей, відповідати своєму призначенню і пропонованим вимогам. Ґрунтуючись на цьому визначенні, можна встановити, що “продукцією” контрольно-ревізійної діяльності, здійснюваної у сфері державного фінансового контролю, є звіти про результати проведених контрольних заходів, у тому числі аудиту ефективності використання публічних коштів. Тому якість аудиту ефективності використання публічних коштів необхідно розглядати як сукупність властивостей звіту про його результати, що характеризують:

- відповідність процедур проведення та оформлення результатів аудиту ефективності встановленим правилам і вимогам;
- досягнення поставлених цілей аудиту ефективності;
- достовірність отриманих результатів аудиту ефективності;
- здатність звіту про результати аудиту ефективності задовольняти запитам його основних споживачів в особі законодавчої влади та громадськості.

Організація, що проводить аудит, повинна встановити відповідну систему внутрішнього контролю якості і піддаватися перевірці в системі зовнішнього контролю [2]. Система внутрішнього контролю, встановлена аудиторською організацією, повинна забезпечувати розумну гарантію того, що організація слідує чинним аудиторським настановам і процедурам. Характер і межі системи внутрішнього контролю організації залежать від низки факторів, таких як її розмір, ступінь операційної незалежності персоналу, характер роботи в організації, її структура і відповідний облік витрат і прибутку.

Розробка системи управління якістю “продуктів аудиту” є логічною сходиною в постійному процесі вдосконалення і підтримки високої якості роботи аудиторської служби. Системи управління якістю засновані на багатьох принципах, серед яких такі:

- якість пронизує виробничий процес, а не залежить від подальших аудитів самооцінки;
- відповідальність кожного учасника процесу контролю чітко визначена;
- механізми контролю реагують на основні ризики своєчасно (занадто велике число механізмів призводить до втрати контролю);
- ефективний процес контролю;
- механізми контролю носять багатоступінчастий характер і є найбільш доцільним поєднанням зовнішніх, корпоративних, колективних, командних та індивідуальних механізмів;
- механізми контролю орієнтовані на результативність (перевірку результатів) діяльності.

На думку Т. Пожар, система контролю якості аудиту ефективності повинна включати такі елементи (області): ресурси (забезпечення аудиту), стратегія, планування, виконання та результати, відповідно до яких формуватимуться деталізовані критерії якості аудиту ефективності і які в повній мірі відповідають етапам проведення цього виду аудиту та характеризують процесний підхід до його контролю якості [4].

Т. Федченко вважає, що якісне виконання функцій системою державного аудиту ефективності визначається ступенем досконалості її елементів: структура органів контролю; цільове спрямування системи; організація контрольного заходу; ресурсне забезпечення; обробка результатів контролю та їх вагомість. Якість послуг державного аудитора – це система належного виконання контрольних процедур, дотримання вимог чинного законодавства і стандартів державного фінансового контролю, Кодексу професійної етики [5].

Діяльність з постійного поліпшення є неодмінною частиною кожної системи управління якістю. Безперервний процес удосконалення забезпечує подальший розвиток системи управління якістю та відображення в ній умов, в яких здійснюється аудит. Цей процес зазвичай включає кілька видів діяльності, що мають інтерактивний характер:

- різні форми огляду для оцінки продукту або якості процесу;
- виявлення та документування отриманих результатів;
- розробка резерву заходів щодо поліпшення;
- вивчення прийомів вдосконалення з метою впровадження їх у практику;
- офіційна документація по стандартам і передбачуваним практичним діям;
- ознайомлення співробітників з новими стандартами.

Ці види діяльності можуть застосовуватись в рівній мірі до всіх елементів системи управління якістю (табл.).

Таблиця

Основні елементи системи управління якістю аудиту ефективності публічних коштів

<i>Елементи управління якістю</i>	<i>Умови та особливості реалізації</i>	<i>Використовувані інструменти</i>
Повноваження при управлінні аудитом	Аудит може бути проведений тільки за наявності повноважень	Законодавче забезпечення. Стандарти аудиту ефективності. Консультації
Незалежність і об'єктивність аудиту	Учасники аудиту не пов'язані з перевіряючою організацією, неупереджені й об'єктивні	Закони. Стандарти з аудиту. Кодекс аудитора
Організаційно-методичне забезпечення аудиту	Розроблено методологію аудиту, процедури та особливості. Визначено умови забезпечення інформацією	Аудитори і фахівці. Програмно-методичне забезпечення. Механізми оновлення методик і процедур
Консультаційне забезпечення	Залучення вузьких фахівців і професіоналів в залежності від об'єкта аудиту	Консультанти, вчені, фахівці, консалтингові організації
Безпека і збереження інформації	Наявність системи безпеки та конфіденційності. Обмеження доступу до інформації. Зберігання	Стандарти безпеки. Процедури допуску. Урядова політика безпеки
Керівництво і нагляд	Забезпечення ефективного рівня керівництва, використання потенціалу, ефективний нагляд за співробітниками	Кадрова політика. Стандарти. Програми підготовки
Управління результативністю	Забезпечення зворотного зв'язку при аудиті, доступ до моніторингу, аналітична компетенція співробітників	Стандарти. Система зворотного зв'язку. Консультавання, моніторинг
Безперервне вдосконалення	Постійна оцінка результатів, коректування методик аудиту, уточнення критеріїв, активне використання сучасних методик аналізу	Удосконалення програми аудиту і практичних заходів

Досягнення і підтримка певного рівня якості аудиту ефективності використання публічних коштів вимагає наявності в органі державного фінансового контролю відповідної політики якості, що полягає в розробці цілей у сфері якості проведення контрольних заходів і виборі підходів до їх

досягнення [1]. Політика якості стосується організаційної структури контрольного органу, штатних співробітників, які безпосередньо беруть участь у контрольних заходах, і співробітників, які забезпечують підтримку при їх проведенні, а також безпосередньо самого процесу здійснення контрольно-ревізійної діяльності.

Під час аудиту ефективності проводяться перевірки результатів, отриманих на кожному його етапі, які повинні гарантувати, що:

а) всі зроблені оцінки і висновки належним чином обґрунтовані, забезпечені надійними відомостями і фактами і можуть служити підставою для остаточних висновків у звіті про його результати;

б) всі помилки і відхилення усунені, а неясні моменти вирішені або внесені на розгляд відповідної посадової особи;

в) визначено заходи, необхідні для підвищення якості майбутніх перевірок, які реалізовуватимуться в процесі подальшого вдосконалення контрольно-ревізійної діяльності органу фінансового контролю.

Забезпечення якості має здійснюватися також через поточний контроль, який проводиться шляхом моніторингу діяльності груп перевіряючих на всіх етапах проведення аудиту ефективності. У ході поточного контролю необхідно з'ясувати, наскільки добре члени групи розуміють цілі даної перевірки, мають необхідні знання, вміння та навички для виконання дорученої їм роботи, знають і виконують правила (стандарти) проведення контрольного заходу.

Поточний контроль повинен бути спрямований на виявлення і своєчасне усунення проблем, які можуть мати негативний вплив на своєчасність та якість проведення аудиту ефективності або перешкоджати виконанню його програми. Це важливо, тому що в даному випадку є можливість ще під час аудиту ефективності оперативного прийняти необхідні рішення і за потреби, внести відповідні зміни до його програми, методи проведення або склад групи перевіряючих.

Одними з первинних заходів поточного контролю якості можуть бути перевірки ходу виконання програми, ведення робочої документації, використання попередньо підготовлених робочих таблиць, результати яких фіксуються у відповідних документах. При цьому основну увагу необхідно приділяти таким аспектам роботи групи перевіряючих:

- наявність чіткого розподілу між ними ролі та обов'язків;
- знання сфери, програми або діяльності організації, що перевіряється;
- обґрунтованість вибору цілей аудиту ефективності;
- розгляд всіх факторів, які можуть вплинути на процес проведення перевірки, включаючи наявні ризики та оцінки суттєвості;
- здійснення вибірки, використання аналітичних процедур, методів збору даних і аналізу інформації;
- проведення необхідних процедур для отримання аудиторських доказів;

– чіткість ведення робочої документації, щоб можна було легко простежити виконані процедури перевірки та отримані результати;

– відображення в робочих документах надійних і достатніх доказів, необхідних для підтвердження висновків і рекомендацій.

Керівник групи здійснює керівництво, нагляд і перевірку результатів роботи членів групи на щоденній основі, забезпечуючи, щоб робота була виконана згідно із загальними правилами контрольного органу і програмою аудиту ефективності.

Подальший контроль якості здійснюється після завершення аудиту ефективності шляхом перевірки його результатів. Основним завданням подальшого контролю якості є виявлення наявних недоліків завершеного аудиту ефективності в цілях розробки заходів щодо підвищення якості проведення майбутніх перевірок. Подальший контроль якості може здійснюватися в різних формах, зокрема, за допомогою:

– проведення внутрішніх оцінок якості звітів про результати контрольних заходів;

– самооцінки проведеного контрольного заходу членами групи перевіряючих;

– проведення зовнішніх оцінок якості звітів про результати контрольних заходів.

Внутрішні оцінки якості аудиту ефективності в рамках органу державного фінансового контролю можуть виконуватися:

а) спеціальним підрозділом з контролю якості;

б) посадовими особами та співробітниками, які наділені спеціальними функціями і обов'язками з його здійснення;

в) співробітниками, спеціально виділеними для перевірки якості конкретного аудиту ефективності, які не брали участь у його проведенні.

Для впровадження контролю якості аудиту ефективності в органі державного фінансового контролю мають бути створені такі умови.

1. Співробітники, які здійснюють контроль якості, повинні:

– мати відповідну кваліфікацію і досвід;

– бути незалежні від здійснюваних ними контрольних заходів;

– мати право самостійно вибирати ті чи інші контрольні заходи для перевірки;

– мати право доступу до всіх необхідних внутрішніх документів і контактувати з тими особам, які їх підготували або управляли проведенням аудиту ефективності;

– своєчасно подавати звіти і давати рекомендації керівництву органу фінансового контролю, яке зобов'язане відповідати їм.

2. В органі державного фінансового контролю необхідно встановити такі процедури:

– вибір контрольних заходів для перевірки їх якості, причому таким чином, щоб потенційні предмети перевірок охоплювали виконання всіх

завдань і здійснення всіх напрямків діяльності органу фінансового контролю, а перевірки проводилися з певною періодичністю;

- визначення характеру, масштабів, періодичності та часу проведення перевірок якості аудиту ефективності;

- вирішення розбіжностей, що можуть виникати між співробітниками, які здійснюють перевірку якості, і членами групи аудиторів, які проводили даний аудит ефективності.

3. За результатами перевірок якості проведених контрольних заходів необхідно готувати звіт, який повинен бути доступний усім штатним співробітникам органу державного фінансового контролю.

Перелік контрольних питань, відповіді на які дозволяють дати оцінку якості проведення аудиту ефективності в цілому, може бути, наприклад, таким:

- чи відповідає виконана робота програмі і робочому плану проведення перевірки;

- чи правильно документально оформлено здійснену роботу і її результати;

- чи всі необхідні процедури аудиту ефективності було виконано під час його проведення і чи відповідають вони вимогам нормативних документів;

- чи впливають зроблені у звіті висновки і висновки за результатами перевірки із зібраних фактичних даних, чи достатньо вони обґрунтовані аудиторськими доказами;

- чи досягнуто мету проведеного аудиту ефективності.

Однією з форм подальшого контролю якості є зовнішня оцінка якості результатів проведеного аудиту ефективності, яку можна отримати шляхом проведення опитувань перевірених та інших зацікавлених організацій, а також на основі оцінок, які подаються зовнішніми експертами – науковими чи іншими професійними організаціями, іншими контрольними органами. Ці форми подальшого контролю якості активно використовуються у Великобританії, Канаді та Швеції. За допомогою опитувань перевірених організацій можна отримати думку їх керівництва про роботу групи перевіряючих і рівні якості самої перевірки.

Очевидні переваги незалежного наступного контролю якості, особливо зовнішнього, полягають в тому, що він:

- визначає, наскільки продуктивно і результативно здійснюється контрольньо-ревізійна діяльність органом фінансового контролю;

- забезпечує швидке використання уроків, здобутих за результатами перевірок якості контрольних заходів;

- представляє вагомі аргументи щодо необхідності поліпшення якості контрольньо-ревізійної діяльності;

- стимулює безперервність процесу підвищення ефективності діяльності всередині контрольного органу;

– показує хороший практичний досвід досягнення якісних результатів в роботі, який може бути використаний колегами всередині і за межами органу державного фінансового контролю.

Таким чином, наступний контроль результатів проведеного аудиту ефективності повинен давати загальну оцінку його якості, яка може бути позитивною в тому випадку, якщо:

а) виконано всі процедури його підготовки, проведення та оформлення результатів, встановлені відповідними нормативними документами органу фінансового контролю;

б) повністю виконано затверджено програму його проведення;

в) акти і робочі документи містять необхідні фактичні дані та аудиторські докази, засновані на відповідних документах і підтверджуючі всі встановлені факти перевірки;

г) висновки за результатами аудиту ефективності засновані на матеріалах відповідних актів перевірки та інших документів;

д) структура, зміст і форма документів за результатами контрольного заходу відповідають вимогам нормативних документів органу фінансового контролю.

Досягнення високої якості контрольно-ревізійної діяльності дозволяє органу державного фінансового контролю:

а) давати надійні і обґрунтовані судження та робити аргументовані висновки у звітах за результатами контрольних заходів;

б) здійснювати відповідний вплив на підвищення відповідальності та ефективності діяльності державних органів і організацій з використання ними державних коштів;

в) зменшувати ризики можливих судових позовів, викликаних помилками при проведенні перевірок;

г) забезпечувати економічність, продуктивність і результативність самого контрольно-ревізійного процесу;

д) сприяти підвищенню відповідальності працівників органу державного фінансового контролю та більш високого ступеня їх задоволення роботою.

Високоякісна контрольно-ревізійна робота створює органу державного фінансового контролю відповідну репутацію і довіру з боку громадськості та засобів масової інформації. Тим самим значно збільшується ймовірність, що результати проведеного аудиту ефективності будуть серйозно розглядатися і визнаватися організаціями перевіреними, а пропоновані рекомендації – реалізовуватися в їх практичній діяльності.

Якість аудиту ефективності використання державних коштів необхідно розглядати як сукупність властивостей звіту про його результати, що характеризують відповідність процедур проведення та оформлення результатів аудиту ефективності встановленим правилам і вимогам, досягнення поставлених цілей аудиту ефективності, достовірність отриманих

результатів аудиту ефективності, здатність звіту про результати аудиту ефективності задовольняти запитам його основних споживачів в особі законодавчої влади та громадськості.

Напрямок подальших досліджень удосконалення механізмів контролю аудиту ефективності публічних коштів може бути розробка спеціальних контрольних листів для кожного етапу його проведення як одного з інструментів поточного контролю якості аудиту ефективності. Також корисним для підвищення якості подальшого зовнішнього контролю може стати розроблення анкети з переліком питань з різних аспектів проведеного аудиту ефективності для опитування перевірених організацій.

Література:

1. *Войнарченко М. П.* Міжнародні стандарти фінансової звітності та аудиту : навч. посіб. / М. П. Войнарченко, Н. А. Пономарьова, О. В. Замазій. – К. : Центр учбової літератури, 2010. – 488 с.
2. *Каплун О.* Контроль якості проведення аудиту ефективності / О. Каплун, С. Яцишин // Наукові записки. – 2006. – Вип. 15. – С. 282–284.
3. Керівні принципи аудиту державних фінансів : збірник базових документів INTOSAI [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.undp.org.ua>.
4. *Пожар Т. О.* Система контролю якості аудиту ефективності / Т. О. Пожар // Економіка і регіон. – 2012. – № 2 (33). – С. 162–167.
5. *Федченко Т. В.* Оцінка якості системи державного аудиту ефективності виконання бюджетних програм / Т. В. Федченко [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.rusnauka.com>.

Надійшла до редколегії 20.10.2014 р.

УДК 351.71:334.72

С. М. НАРОЖНИЙ

ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ОРГАНІЗАЦІЇ ДЕРЖАВНО-ПРИВАТНОГО ПАРТНЕРСТВА

Узагальнено теоретичні засади організації державно-приватного партнерства. Розроблено рекомендації щодо вдосконалення організації державно-приватного партнерства в умовах розширення взаємодії держави та бізнесу.

Ключові слова: державно-приватне партнерство, державні партнери, приватні партнери, відносини власності.