

## КОНТРОЛЬ ЯКОСТІ ПРОВЕДЕННЯ АУДИТУ ЕФЕКТИВНОСТІ

*Розкрито суть контролю якості проведення аудиту ефективності та зазначено проблеми і форми його проведення.*

**Ключові слова:** фінансовий контроль, аудит ефективності, контроль якості, поточний контроль, метод.

Перехід організацій бюджетного процесу України на принципи результативності потребують від контролюючих органів створення адекватних механізмів фінансового контролю, які б дозволяли визначити ступінь досягнення запланованих соціально-економічних результатів і тим самим давати оцінки ефективності використання державних ресурсів органами виконавчої влади. Такі механізми містить аудит ефективності, який широко застосовується в зарубіжних країнах впродовж останніх десятиліть як один з видів державного фінансового контролю.

Дане дослідження присвячене контролю якості проведення аудиту ефективності, якому, як свідчать результати аналізу літературних та періодичних джерел, не приділяється достатня увага. Варто також зазначити, що досі в Україні аудиту ефективності в цілому не надається достатньої уваги.

Метою даного дослідження є розкриття суті контролю якості проведення аудиту ефективності.

У Ревізійних стандартах ІНТОСАІ підкреслюється, що орган державного фінансового контролю «повинен приділяти особливу увагу програмам гарантії якості для того, щоб удосконалювати аудит ефективності використання державних коштів і результати своєї діяльності» [2].

Доцільно зазначити, що в зарубіжних органах державного фінансового контролю питанням якості проведення контрольних заходів і результатів своєї контрольної діяльності надають великої ваги. Так, керівники найвищих органів фінансового контролю Європейської рахункової палати і країн Центральної і Східної Європи, Кіпру, Мальти, Туреччини провели в грудні 2002 року в Бухаресті спеціальне засідання на тему «Якість в контрольній-ревізійній роботі», на якому була представлена доповідь, узагальнення досвіду організації контролю якості контрольної-ревізійної діяльності найвищих органів фінансового контролю 27 країн. Було також обговорено проблеми підвищення якості планування, проведення та підготовки звітів про результати контрольних заходів [3].

У резолюції, прийнятій керівниками найвищих органів фінансового контролю вказаних країн, рекомендується наступне: «Найвищим органам фінансового контролю варто забезпечити належну увагу та встановити строгий, належний й ефективний контроль якості своєї роботи, як на індивідуальному, так і на інституційному рівні, а також на стадії планування, виконання і звітності, включаючи роботу з усунення відзначених недоліків. Все це досягається через:

- розробку та впровадження стандартів якості в процесі аудиту та підтримку цієї діяльності;
- впровадження в практику оцінки якості перевірок після їх завершення;
- зосередження уваги на тих елементах управління, які сприяють високій якості та загальній ефективності роботи найвищого органу фінансового контролю.

Контроль якості повинен бути постійним інструментом контрольної роботи для забезпечення якісного аудиту. Контроль якості повинен бути орієнтований на результат» [4].

Проблема забезпечення якості контрольної-ревізійної діяльності сьогодні актуальна й для контрольних-рахункових органів України, особливо при здійсненні аудиту ефективності. Тому необхідно, щоб в кожному контрольному-рахунковому органі діяла, в тій або іншій формі, система контролю якості проведення контрольних заходів. Вона повинна включати відповідні механізми, процедури та інструменти, що забезпечують, по-перше, високу якість проведення аудиту ефективності та звіту про його результати, по-друге, досягнення поставлених цілей і отримання достовірних результатів аудиту ефективності і, по-третє, вживання відповідних заходів, що дозволяють виключити повторення виявлених помилок і недоліків проведення аудиту ефективності.

Загальні принципи та процедури контролю якості, встановлені в контрольному-рахунковому органі, повинні бути доведені до відома всіх його співробітників. При цьому слід забезпечити не тільки їх розуміння і виконання інспекторами в процесі проведення контрольних заходів, але й усвідомлення ними своєї власної відповідальності за якісні результати діяльності контрольного-рахункового органу.

Контроль якості може проводитися у формі поточного контролю, здійснюваного шляхом моніторингу діяльності груп перевіряючих в процесі проведення аудиту ефективності, а також за допомогою перевірки його результатів.

В ході поточного контролю необхідно впевнитися у тому, що всі члени групи перевіряючих добре розуміють цілі даного аудиту ефективності, мають необхідні знання, уміння і навички для виконання дорученої їм роботи, знають і виконують правила (стандарти) проведення аудиту ефективності. Крім

того, поточний контроль за роботою членів групи повинен включати перевірки відповідності роботи, яка виконується інспекторами, робочому плану і програмі аудиту ефективності, а також дій інспекторів встановленим їм функціям і дорученим завданням. Необхідно контролювати дотримання встановленого порядку проведення перевірок і затвердженого графіка проведення аудиту ефективності.

Разом з перевітками роботи групи перевіряючих в ході поточного контролю необхідно проводити, у разі потреби, консультації і надавати рекомендації інспекторам з вирішення непередбачених проблем, що виникають в процесі перевірки, а також поширювати усередині даної групи наявний передовий досвід роботи окремих її членів.

Поточний контроль повинен спрямовуватись на виявлення та своєчасне усунення проблем, які можуть зробити негативний вплив на своєчасність і якість проведення аудиту ефективності або перешкоджати виконанню його програми. Це важливо, оскільки в цьому випадку є можливість ще в процесі перевірки оперативно ухвалити необхідні рішення і внести, при потребі, відповідні зміни в програму аудиту ефективності або склад групи перевіряючих.

Після завершення аудиту ефективності та підготовки проекту звіту й інших необхідних документів і матеріалів повинна проводитися перевірка його результатів. Вона може здійснюватися в наступних формах:

- перевірки документів, підготовлених за наслідками аудиту ефективності;
- самооцінки групи перевіряючих виконаної роботи;
- проведення опитування перевірених організацій.

Перевірка документів, підготовлених за наслідками аудиту ефективності, може проводитися вибірково або суцільним методом. У будь-якому випадку доцільно сформулювати конкретні питання, відносно яких здійснюватиметься перевірка результатів аудиту ефективності. Перелік таких контрольних питань, відповіді на які дозволяють дати оцінку якості проведення аудиту ефективності в цілому, може бути наступним:

- чи відповідає виконана робота програмі та робочому плану проведення аудиту ефективності;
- чи правильно документально оформлена виконана робота і її результати;
- чи всі необхідні процедури аудиту ефективності були виконані в ході його проведення і чи відповідають вони вимогам нормативних документів контрольно-рахункового органу;
- чи отримані в звіті висновки за результатами аудиту ефективності виходять із зібраних фактичних даних та достатньо обґрунтовані;
- чи досягнуті цілі проведеного аудиту ефективності.

Перевірка документів, підготовлених за наслідками аудиту ефективності, повинна доручатися співробітникам, які не брали участі в його проведенні та мають високий рівень професійних знань і компетентності. Висновок, що готується ними за результатами перевірки документів, повинен містити аргументовані відповіді на всі контрольні запитання.

Для того, щоб одержати самооцінку групи перевіряючих виконаної роботи, необхідно розробити спеціальний перелік контрольних питань стосовно різних аспектів проведеного ними аудиту ефективності та запропонувати відповіді на них членам групи після його завершення.

Важливою формою контролю роботи групи перевіряючих, яка дає зовнішню інформацію про проведений нею аудит ефективності, є проведення опитувань перевірених організацій. За допомогою цих опитувань дізнатися думку керівництва даних організацій про діяльність групи перевіряючих і рівні якості самої перевірки.

Опитування перевірених організацій доцільно проводити в стандартній формі у вигляді анкети з переліком питань за різними аспектами проведеного аудиту ефективності. При цьому бажано по кожному з поставлених питань давати декілька можливих варіантів відповідей на нього і пропонувати вибрати лише один з них. Перелік таких питань може включати, наприклад, наступні:

1. Яке значення мають проблеми, виявлені за результатами перевірки (велике, середнє, низьке, не мають)?
2. Як ви розцінюєте масштаб перевірки (дуже великий, достатній, незначний)?
3. Вирішенню яких проблем діяльності організації допомогла перевірка?
4. Які необхідні зміни в роботі або сфері діяльності вашої організації підказали або підкріплені перевіркою?
5. Чи була у вас можливість обговорювати з групою перевіряючих цілі, критерії оцінки ефективності та методи проведення перевірки?
6. Наскільки доброзичливі та професійно підготовлені були члени групи перевіряючих при взаємодії з вашими співробітниками?
7. Наскільки учасники групи перевіряючих розуміли ключові проблеми діяльності вашої організації?
8. Чи була у вас можливість обговорювати питання проведення перевірки чи ж тільки висновки були зроблені по її результатах?
9. Наскільки факти, подані в звіті про результати перевірки, є точними та неупередженими?
10. Наскільки врахована ваша точка зору групою перевіряючих?

---

11. Яку ви можете дати загальну оцінку якості проведеної перевірки?

Проводити опитування перевірених організацій необхідно після завершення аудиту ефективності та затвердження звіту про його результати.

Аналізуючи результати опитів перевірених організацій, треба мати на увазі, що думка їх керівництва повинна розглядатися лише як одне з джерел інформації і враховуватися тільки в сукупності з інформацією, яка одержана за наслідками використання інших форм контролю. Для того, щоб оцінка роботи групи перевіряючих була достатньо об'єктивною, вона повинна ґрунтуватися на результатах аналізу всесторонньої інформації про проведений аудит ефективності, одержаної як з внутрішніх, так із зовнішніх джерел.

На основі матеріалів, одержаних за наслідками використання розглянутих вище форм контролю, необхідно провести обговорення підсумків аудиту ефективності з членами групи перевіряючих. При цьому, даючи оцінку якості виконаної ними роботи, необхідно не тільки звертати увагу на ті або інші недоліки даної перевірки та їх причини, але й виділяти позитивний досвід, ілюструючи його конкретними прикладами добре виконаної роботи. Обговорення результатів аудиту ефективності повинне проходити так, щоб з нього могли взяти відповідні уроки на майбутнє як члени даної групи, так і інші співробітники контрольно-рахункового органу при проведенні подальших аудитів ефективності.

### **Література**

1. *Аудит ефективності використання бюджетних коштів // Документи для роботи. – 2003. – № 46. – С. 62-67.*
2. *Ревізійні стандарти ІНТОСАІ.*
3. *Резолюція керівників вищих органів фінансового контролю стран Центральной и Восточной Европы, Кипра, Мальты, Турции и Европейской счетной палаты по работе экспертной группы «Качество в контрольно-ревизионной работе».*
4. *Quality in the Audit Process. Report to the Presidents of the Supreme Audit Institutions of Central and Eastern European Countries, Cyprus, Malta, Turkey and the European Court of Auditors. – Bucharest. – 2002. – December.*

Міністерство освіти і науки України  
Тернопільський державний  
економічний університет

# НАУКОВІ ЗАПИСКИ

**збірник наукових праць**  
кафедри економічного аналізу

Випуск **15**

Тернопіль  
2006

**НАУКОВІ ЗАПИСКИ**  
**Випуск 15**  
**2006 рік**

**Збірник наукових праць**  
**кафедри економічного аналізу**  
**Тернопільського державного**  
**економічного університету**

Рекомендовано до друку  
рішенням Вченої ради ТДЕУ,  
протокол № 10 від 26 травня 2006 р.

**Засновник**  
**Тернопільський державний економічний**  
**університет**

Заснований у 1993 р.

Зареєстровано Вищою атестаційною комісією України як фахове економічне видання  
(Бюлетень ВАК України. – 1999. – № 4. – С. 48.)

**Головний редактор**

Шкарабан С.І., д. е. н., проф.

**У підготовці випуску брали участь:**

Корецький Б.М., к. е. н., доц.

Спільник І.В., к. е. н., доц.

**Відповідальний секретар**

Ярошук О.В., к. е. н.

**Редакційна колегія:**

Бескид Й. М., к. е. н., доц.

Крупка Я. Д., д. е. н., проф.

Литвин Б. М., д. е. н., проф.

Мних Є.В., д. е. н., проф.

Рудницький В. С., д. е. н., проф.

Фаріон І. Д., д. е. н., проф.

Юрій С. І., д. е. н., проф.

**Літературний редактор**

Баліцька М.Й.

*Матеріали випуску друкуються мовою оригіналу*

*Відповідальність за достовірність фактів, власних імен, цитат, цифр та інших відомостей несуть автори публікацій.*

*Відповідно до Закону про авторські права, при використанні наукових ідей та матеріалів цього випуску посилання на авторів і видання є обов'язковим.*

URL: <http://www.library.tane.edu.ua/>

ISSN 1815-3232

© Тернопільський державний економічний університет, 2006  
© «Економічна думка» ТДЕУ, 2006

Свідоцтво про державну реєстрацію друкованого засобу масової інформації  
ТР № 288 від 22 лютого 2000 р.

---

---

## ПРОБЛЕМИ ТА ПЕРСПЕКТИВИ РОЗВИТКУ ОБЛІКУ Й АУДИТУ

**Михайло АМБАРЦУМОВ**

Теоретична субстанція аналітичних методів контролю фінансово-господарської діяльності підприємства

269

---

**Іван БЕЛЕБЕХА**

Проблеми удосконалення бухгалтерського обліку у фермерських господарствах

272

---

**Аркадій БОГАЧ**

Організація обліку логістичних витрат

274

---

**Григорій ДАВИДОВ**

Аналіз розвитку аудиторської діяльності в Україні

279

---

**Оксана КАПЛУН, Світлана ЯЦИШИН**

Контроль якості проведення аудиту ефективності

282

---

**Віта КУЗІВ**

Особливості підготовки та подання річної фінансової звітності

285

---

**Роман КУЛИК**

Екологічний аудит та необхідність його впровадження

288

---

**Надія МИКИТЮК, Святослав ПИТЕЛЬ**

Економічна сутність матеріальних ресурсів та їх місце в системі обліку

291

---

**Ольга ПАВЛИКІВСЬКА**

Розвиток концепції управлінського обліку

293

---

**Віта ПАПІНКО**

Розвиток контролінгу як об'єктивна необхідність вдосконалення управління

297

---

**Орися ПАСЕМНИК**

Роль облікової політики в організації бухгалтерського обліку

300

---

**Ростислав РОМАНІВ**

Застосування однофакторних моделей прогнозування імовірності банкрутства в системі внутрішнього аудиту

303

---

**Валерія СОПКО, Людмила ТРИНЬКА**

Таргет-костинг як метод контролю витрат і прибутку

306

---

**Алла ФОМЕНКО**

Особливості формування та обліку результатів операційної діяльності галузі будівельних матеріалів

311

---

**ВІДОМОСТІ ПРО АВТОРІВ**

315

---

---