

*Абасов В.А.,
аспірант,
Київський національний економічний університет
імені Вадима Гетьмана*

ВИКОРИСТАННЯ РЕЗУЛЬТАТІВ ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ В ПРОЦЕСІ АУДИТУ ЕФЕКТИВНОСТІ

Анотація. У статті визначено стан взаємодії внутрішніх і зовнішніх аудиторів під час аудиту ефективності. Оцінено ризики та встановлено сфери співпраці та переваги використання результатів внутрішнього аудиту під час перевірки.

Ключові слова: аудит ефективності, внутрішній аудит, зовнішній аудит, процедури аудиту, стандарти аудиту.

Постановка проблеми. Об'єктивними вимогами розвитку держави є не лише зростання валового внутрішнього продукту і темпи збільшення промислового виробництва, але й такі показники, як ступінь задоволеності людей умовами життя, рівень розвитку свобод, доступ до соціальних гарантій. В умовах кризової ситуації та спрямування значних ресурсів на зміцнення обороноздатності країни з урахуванням ведення АТО актуальними стають запобігання та своєчасне виявлення неефективного використання бюджетних коштів. Рахунковою палатою як суб'єктом зовнішнього аудиту здійснюється аудит ефективності як один із різновидів контролю для цілей виявлення нецільового та неефективного використання коштів державного бюджету. Рахункова палата, будучи членом міжнародної організації вищих органів державного аудиту EUROSAI, підтримує ідею стандартизації аудиторської діяльності для впровадження кращого європейського досвіду на рівні нормативних регламентів. На сьогодні в цьому питанні EUROSAI переходить на якісно новий етап своєї діяльності.

Замість часткових заходів щодо адаптації нормативів діяльності до вимог часу планується застосувати новий спільний підхід, що забезпечує послідовність усіх заходів і максимальну внутрішню і зовнішню синергію на основі єдиної системи стандартів.

Розробка міжнародних стандартів державного аудиту вже здійснена і завдання сьогодення – поширити їх застосування у практичній роботі органів аудиту європейських країн на основі співпраці вищих органів державного аудиту.

Затверджений Стратегічний план EUROSAI на період 2011–2017 рр. націлює посилення державного аудиту у чотирьох стратегічних напрямках: розвиток потенціалу, впровадження професійних стандартів, обмін знаннями, управління і зв'язок [1].

Упровадження міжнародних стандартів – друга стратегічна мета EUROSAI, трактується як частина процесу нарощування потенціалу вищих органів державного аудиту під час урахування незалежності кожної національної установи. Питання проведення аудиту ефективності з урахуванням кращої європейської практики передбачає зміцнення та актуалізацію стандартів аудиту в частині конкретних методичних указівок.

Рахунковою палатою України протягом 2015 р. було здійснено 702 контрольних заходи, серед яких і аудити ефективності.

У підсумку всіх перевірок виявлено порушень бюджетного законодавства, неефективного використання коштів Державного бюджету України на суму 22 млрд. 651,8 млн. грн. Із цієї суми 6 млрд. 187 млн. грн. (27,31%) виявлено неефективного використання коштів за результатами аудитів ефективності [2].

Характерним є те, що такі порушення допущені розпорядниками бюджетних коштів в умовах постійного аудиторського контролю, що здійснюється підрозділами внутрішнього аудиту міністерств і відомств. Постає питання дієвості таких підрозділів у частині запобігання та недопущення неефективних витрат та взаємодії під час аудитів ефективності із внутрішніми аудиторами.

Співпраця зовнішніх та внутрішніх аудиторів під час аудиту ефективності розглядається як напрям покращення методики здійснення такого виду аудиту, що базується на стандартизованих підходах до організації такої співпраці.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питання використання результатів діяльності підрозділів внутрішнього аудиту міністерств, відомств розглядалося в роботах І. Дрозд, А. Любенко, Т. Лебединець, Ю. Слободяник, М. Тимохіна, О. Чечуліної. Одноставність думок щодо необхідності такої співпраці, висловлена цими авторами, дещо різниться у питаннях можливої організації такої взаємодії на практиці.

Так, О. Чечуліна та М. Тимохін скептично розглядають таку співпрацю на рівні централізованого органу внутрішнього аудиту, яким виступає Державна аудиторська служба [3, с. 7–12]. Аргументами щодо складності організації співпраці між Рахунковою палатою й органом державного фінансового контролю виконавчої влади, за яким закріплено функції централізації внутрішнього аудиту в системі виконавчої влади, є те, що ці органи здійснюють різні види аудиту. Державна аудиторська служба здійснює державний фінансовий аудит, а Рахункова палата – аудит ефективності і фінансовий аудит. Протилежної точки зору дотримується Т. Лебединець, закликаючи суттєво розширити повноваження внутрішнього аудиту на підприємстві та його роль у системі контролю [4]. А. Любенко дотримується більш зваженого підходу, визначаючи і необхідність, і можливість співпраці з усіх видів контролю, здійснюваних органами зовнішнього і внутрішнього аудиту [5, с. 187].

Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми. Підтримуємо позицію А. Любенко щодо необхідності стандартизованого підходу до організації взаємодії під час здійснення контрольних заходів. Практика потребує розробок щодо порядку використання результатів роботи внутрішніх державних аудиторів стосовно кожного з видів контролю, у т. ч. аудиту ефективності. У науковій літературі відсутні напрацювання в частині імплементації стандартів взаємодії внутрішніх та зовнішніх аудиторів під час здійснення аудиту ефективності.

Мета статті полягає у поглибленні методичних засад стандартизації щодо взаємодії зовнішніх та внутрішніх аудиторів

та розробленні рекомендацій щодо використання результатів внутрішнього аудиту під час аудиту ефективності.

Виклад основного матеріалу дослідження. Серед стандартів державного аудиту, затверджених INTOSAI, стандарт ISSAI 1610 «Використання роботи внутрішніх аудиторів» надає загальні підходи до умов та сутності співпраці зовнішніх аудиторів із внутрішніми під час здійснення державного аудиту [6]. Даний стандарт урахує напрацювання кращої практики аудиту в приватному секторі, відображені у положеннях стандарту ISA 610 «Розгляд роботи внутрішнього аудиту» (у редакції 2009 р.) [7, с. 580].

Упровадження стандартизованого підходу до використання результатів діяльності внутрішніх аудиторів міністерств, відомств потребує вивчення практики та вдосконалення методичних підходів до реалізації типових норм, викладених у стандарті. Для цього нами було використано результати опитування представників міністерств фінансів 26 країн, серед яких – керівники департаментів ВА, керівники чи заступники внутрішнього фінансового аудиту, проведеного в рамках Робочої групи з внутрішнього аудиту PEMPAL (The Public Expenditure Management Peer-Assisted Learning) [8].

Як робоча гіпотеза, висунута для підтвердження чи спростування необхідності взаємодії аудиторів, нами сформульована проблема використання роботи внутрішнього аудитора під час здійснення зовнішньої аудиторської перевірки, що полягає у довірі до результатів та правильної оцінки об'єктивності діяльності підрозділу внутрішнього аудиту.

Результати анкетування щодо оцінки стану взаємодії зовнішніх та внутрішніх аудиторів засвідчили обернену залеж-

ність між необхідністю та наявним станом такої взаємодії (табл. 1).

Опитування фахівців із 26 країн також показало сфери для співпраці в процесі взаємодії аудиторів. Такими сферами було названо: дослідження ефективності внутрішнього контролю, аудит фінансової звітності, відповідність законам і нормативам, виявлення шахрайства та корупції, перевірка даних (розрахунків) про ефективність використання коштів, розвиток інформаційних систем та обмін інформацією, аудит об'єктів із широким територіальним розміщенням.

Для оцінки якісних характеристик можливого використання результатів роботи внутрішніх аудиторів зовнішніми аудиторами було проаналізовано відповіді на питання щодо вигід такого співробітництва під час проведення контрольного заходу. Нами узагальнено найбільш типові відповіді:

- досягається більша ефективність зовнішньої перевірки, коли вона заснована на чіткому розумінні відповідних ролей внутрішнього та зовнішнього аудиту, досягається максимізація покриття аудитом питань перевірки;
- менше навантаження на установу в плані перевірок;
- поліпшена координація діяльності зовнішнього і внутрішнього аудиту на основі спільного планування і інформування про потреби – зниження кількості накладок і випадків дублювання аудиторських процедур;
- більше можливостей для використання результатів роботи як у внутрішньому, так і у зовнішньому аудиті;
- обмін ідеями та знаннями;
- доступність більш широкої сфери навичок, навчання кращому досвіду.

Відносини між внутрішнім і зовнішнім аудиторами під час аудиту ефективності, на нашу думку, супроводжуються потенційними ризиками, ідентифікованими нами з огляду на основні організаційні та методичні складники аудиторського процесу (табл. 2). Також на підставі методу експертних оцінок було визначено ймовірність та ступінь впливу на результат співпраці. Метод експертних оцінок було застосовано шляхом визначення та проведення анкетування дев'яти внутрішніх аудиторів – працівників семи бюджетних установ, серед яких три – заступники керівників підрозділу внутрішнього аудиту, інші – працівники цих підрозділів. Стаж роботи експертів у системі внутрішнього аудиту – не менше чотирьох років (із часу реформування підрозділів внутрішньої ревізії у підрозділи внутрішнього аудиту). Анкетування

Таблиця 1

Оцінка стану взаємодії зовнішніх та внутрішніх аудиторів, %

Необхідність взаємодії зовнішніх та внутрішніх аудиторів		Наявний стан взаємодії	
Не потрібно	11	Відсутні продуктивні контакти	73
Формальне спілкування	10	Контакти є, але вони формальні	26
Має бути плідна взаємодія	79	Є плідна взаємодія	1

Таблиця 2

Експертна оцінка впливу ризиків на результати використання роботи внутрішніх аудиторів під час аудиту ефективності

№	Ризик	Ймовірність	Вплив	Оцінка
1	Компрометує дотримання принципів конфіденційності, незалежності і об'єктивності	низька	високий	Середня
2	Можливі конфлікти інтересів	високий	високий	висока
3	Відсутність розуміння меж відповідальності	низька	високий	середня
4	Використання різних професійних стандартів	висока	низький	середня
5	Проблеми, що належать до незалежності внутрішнього аудиту	висока	середній	вище середньої
6	Неправильна інтерпретація висновків під час використання результатів роботи один одного	середній	середній	середня
7	Можливі відмінності у висновках або заключних думок по суті справи	середня	високий	вище середньої
8	Передчасне повідомлення інформації зовнішній стороні	низький	низький	низька
9	Не приймаються до уваги обмеження або заборони, що накладаються на іншого аудитора щодо визначення ступеня координації та співробітництва	низький	середній	вище низької

було проведено 15 листопада 2016 р. під час участі експертів у «ІС Форумі бюджет», м. Київ.

За оцінкою експертів, три з дев'яти ризиків мають високий (або вище середнього) рівень, а чотири – середній рівень, що зумовлює потребу зменшити ці ризики в процесі використання результатів внутрішнього аудиту під час аудиту ефективності. Можливими негативними наслідками ризиків можуть стати прояви непрофесійної поведінки, які можуть спричинити кінцеву недовіру користувачів до результатів аудиту. Складниками таких проявів можуть бути професійні ревності, коли аудитори не здатні узгодити між собою розумний розподіл праці, недовіра, заснована на нерозумінні ролей та поганій комунікації, коли зовнішній аудит бере на себе провідну роль, виходячи зі свого більш широкого кола обов'язків, демонструється відсутність взаємоповаги, низький рівень підготовки кадрів як серед внутрішніх, так і серед зовнішніх аудиторів, відсутність підтримки з боку вищого керівництва в установах суб'єкта аудиту та підконтрольного об'єкта.

Водночас факторами, що сприятливо відображатимуться на результатах співпраці, нами було визначено:

- підтримку і заохочення з боку вищого керівництва;
- організаційну одиницю, створено для надання допомоги співробітництва (наприклад, робоча аудиторська група);
- спільні графіки планування;
- культуру і професійну поведінку, що сприяють співпраці;
- обидві команди аудиторів шукають можливості для співробітництва, налагодження ефективної взаємодії;
- зобов'язання і повноваження;
- індивідуальну готовність співпрацювати;
- консультування та взаєморозуміння під час аудиту ефективності (регулярні консультації між внутрішнім аудитом і зовнішнім контролем – основа для визначення шляхів до ефективної співпраці);
- комунікацію (повинні бути налагоджені як офіційні, так і неофіційні способи комунікації);
- довіру (повинна існувати взаємна довіра між обома групами, заснована на визнанні професійних стандартів).

Отже, для реалізації сприятливих та подолання негативних факторів впливу на результати використання роботи внутрішніх аудиторів доцільно на основі стандарту ISSAI 1610 «Використання роботи внутрішніх аудиторів» та ISA 610 «Розгляд роботи внутрішнього аудиту» розробити стандартизований підхід, що ґрунтується на співпраці між зовнішніми і внутрішніми аудитором в процесі аудиту ефективності. Обов'язковими елементами, які визначають сферу застосування такої співпраці, є визначення відповідальності зовнішнього аудитора за умови, коли під час отримання аудиторських доказів використовується робота підрозділу внутрішнього аудиту.

Як зазначено у вищезазначених стандартах, якщо зовнішній аудитор не планує використовувати роботу внутрішнього аудиту, ніщо у ISA 610 не зобов'язує його це робити. І водночас за жодних обставин із рішенням використовувати чи ні результати роботи внутрішніх аудиторів під час аудиту ефективності відповідальність зовнішнього аудитора за підсумки перевірки не зменшується.

Згідно з ISA 610, зовнішній аудитор несе одноособову відповідальність за висловлену думку стосовно ефективності використання бюджетних коштів чи програм. Водночас під час складання стандартизованого підходу до взаємодії між аудитором слід зазначити умови, які потрібні зовнішньому аудитору, щоб використовувати роботу внутрішнього аудитора.

Після моменту прийняття рішення про використання результатів внутрішнього аудиту під час перевірки слід окреслити завдання зовнішнього аудитора, якщо він планує використовувати роботу внутрішнього аудитора для зменшення часу та ефективності. Положення стандартів ISSAI 1610 «Використання роботи внутрішніх аудиторів» та ISA 610 «Розгляд роботи внутрішнього аудиту» дають змогу реалізувати принцип відповідальності в частині наслідків аудиту ефективності за умови, якщо зовнішній аудитор у процесі перевірки оцінює всі обставини, коли можна використати результати внутрішнього аудитора, на яких ділянках і яким чином.

Лише оцінка підрозділу внутрішнього аудиту за критеріями дотримання принципів об'єктивності, рівня компетентності, систематичності і проведення контролю якості внутрішнього аудиту дадуть змогу покластися на інформацію від внутрішнього аудиту.

Аудитори державного сектору, визначаючи ступінь об'єктивності внутрішніх аудиторів для цілей аудиту, керуються нормами, зазначеними в пункті 9 (а) в ISA 1610.

Оцінка об'єктивності здійснюється з урахуванням критеріїв:

- а) незалежності – підзвітність вищому керівництву установи;
- б) матеріальна незалежність – високий рівень матеріальної винагороди (оплати праці) керівника і фахівців підрозділу внутрішнього аудиту;
- в) організаційна незалежність – внутрішній аудит не підпорядкований заступникам керівника і не входить до блоку управління фінансовими та іншими питаннями;
- г) політичний нейтралітет – аудитори досить віддалені від політичного тиску для проведення аудиторських перевірок і формулювання висновків та складання звітів про результати, не побоюючись політичної розправи;
- д) конфлікт інтересів – співробітники внутрішнього аудиту не залучаються для аудиту операцій, до яких вони раніше мали відношення та несли відповідальність;
- е) об'єктивність – повний доступ до матеріалів та осіб, наділених керівними повноваженнями.

Конкретні дії щодо рішень із використання роботи внутрішнього аудиту для цілей аудиту ефективності зовнішнім аудитором можуть полягати в такому:

- обговорення з підрозділом внутрішнього аудиту спланованого використання роботи;
- вивчення звітів підрозділу внутрішнього аудиту;
- визначення достатності аудиторських процедур (без використання роботи внутрішнього аудиту);
- включення повторного виконання певної роботи, що вже була пророблена внутрішнім аудитом.

Для методичного забезпечення використання інформації від підрозділу внутрішнього аудиту установи, що перевіряється, слід провести організаційні заходи співпраці з визначенням місця їх використання в процесі аудиту ефективності.

Координація та співпраця між внутрішніми та зовнішніми аудитором можуть мати місце протягом усього процесу аудиту.

Перед аудитом ефективності доцільно провести вивчення загальної інформації про діяльність служби внутрішнього аудиту і якою мірою на неї можна покладатися зовнішнім аудитором, а на етапі планування провести планування спільних процедур, наприклад огляд і спостереження.

Подальші процедури аудиту ефективності також передбачають використання результатів внутрішнього аудиту, наприклад коли потрібна додаткова робота у сферах підвищеного ризику.

На етапі висновків, завершення роботи та складання звітів співпраця передбачає складники, де висновки внутрішнього аудиту може взяти до уваги зовнішній аудитор.

Подальший контроль виконання висновків і рекомендацій аудиту, коли внутрішній аудит бере на себе відповідальність за контроль над виконанням усіх рекомендацій аудиту – внутрішнього і зовнішнього, – також повинен знайти своє відображення в методичних стандартизованих засадах взаємодії аудиторів.

Документування процесу аудиту ефективності є обов'язком аудиторів, які його здійснюють, тому зовнішній аудитор повинен відобразити у документації всі свої дії щодо спілкування та використання інформації внутрішнього аудиту і передусім – оцінку об'єктивності внутрішнього аудиту, рівня компетентності, систематичності і наявності контролю якості підрозділу внутрішнього аудиту установи, яка підлягає перевірці. У робочій документації доцільно відобразити характер і обсяг використаної роботи, а також аудиторські процедури, проведені для оцінки достатності інформації для цілей аудиту ефективності.

Висновки. Імплементация Україною європейських норм демократичного управління потребує нормативного регулювання та стандартизації діяльності органів зовнішнього аудиту для встановлення довіри до результатів їх роботи. Дослідження необхідності використання роботи внутрішніх аудиторів під час проведення аудитів ефективності підтвердило висунуту гіпотезу щодо необхідності будувати висновки на основі оцінки об'єктивності діяльності підрозділу внутрішнього аудиту та довіри до їх результатів. Використання результатів опитування та проведення власного анкетування дали змогу виявити вплив ризиків на результати використання роботи внутрішніх аудиторів під час аудиту ефективності, виокремити фактори, що сприятливо відобразатимуться на результатах співпраці, побудувати критерії оцінки об'єктивності внутрішнього аудиту для стандартизації взаємодії внутрішніх і зовнішніх державних аудиторів під час аудитів ефективності. Розроблено підходи до документування результатів. Подальші дослідження полягатимуть у розгляді залежності обсягів та масштабу аудиторських процедур від ступеню використання результатів внутрішніх аудиторів під час аудиту ефективності.

Література:

1. The Strategic Plan 2011-2017. Electronic data. – The International Organisation of Supreme Audit Institutions (INTOSAI) – Mode of access : <http://www.eurosai.org/en/strategic-plan/index.html>
2. Звіт Рахункової палати України за 2015 рік Електронний ресурс. – Режим доступу : http://www.ac-rada.gov.ua/doccatalog/document/16748714/Zvit_RP_2015.pdf
3. Внутрішній контроль і аудит у секторі державного управління України та європейський досвід / П.П. Андреев, О.О. Чечуліна, Ян ван Тайнен, М.Г. Тимохін [та ін.]. – К. : Кафедра, 2011. – 120 с.
4. Лебединець Т. Сподіваємося, що громадськість підтримає законопроект про внутрішній аудит / Т. Лебединець // Незалежний аудитор. – 2015. – № 5–6. – С. 64–69.
5. Любенко А.М. Трансформація контролю діяльності суб'єктів державного сектору економіки до міжнародних стандартів : дис. ... д.е.н. : спец. 08.00.09 / А.М. Любенко. – Тернопіль, 2015. – 394 с.
6. ISSAI 1610 – Using the Work of Internal Auditors. Electronic data. – The International Organisation of Supreme Audit Institutions (INTOSAI) – Mode of access : <http://www.intosai.org/issai-executive-summaries/view/article/issai-1610-using-the-work-of-internal-auditors.html>
7. Міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та етики ; пер. з англ. О.В. Селезньова [та ін.]. – К. : Статус, 2009. – 1172 с.
8. PEMPAL. Electronic data. – (The Public Expenditure Management Peer-Assisted Learning) – Mode of access : <https://www.pempal.org/ru/>

Абасов В.А. Использование результатов внутреннего аудита в процессе аудита эффективности

Аннотация. В статье определено состояние взаимодействия внутренних и внешних аудиторов в процессе аудита эффективности. Оценены риски и установлены сферы сотрудничества и преимущества использования результатов внутреннего аудита во время проверок.

Ключевые слова: аудит эффективности, внутренний аудит, внешний аудит, процедуры аудита, стандарты аудита.

Abasov V.A. Use of the internal audit results during the performance audit

Summary. The article defined the state of the interaction of internal and external auditors under performance audit, assessed the risks and established the areas of cooperation and benefits of using the results of internal audit during the inspection.

Keywords: performance audit, internal audit, external audit, audit procedures, audit standards.