

6. Податковий кодекс України від 02.12.2010 №2755-VI (із змінами і доповненнями). Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>.

7. Вакулич І. Реалії та напрями здійснення модернізації податкового контролю в контексті попередження неплатежів до бюджету / І. Вакулич // Наука молода. – 2004. – Вип. 2. – С. 83–86.

8. Крисоватий А.І. Вплив поглиблення інтеграції на податкову політику країн-учасниць ЄС / А.І. Крисоватий, Т.В. Кошук // Фінанси України. – 2009. – №2. – С. 31–43.

e-mail: kruzakarpattya@ukrpost.ua

Прокопенко О.О., *головний державний аудитор відділу державного фінансового аудиту бюджетних програм та діяльності суб'єктів господарювання державного сектору економіки Державної аудиторської служби в Закарпатській обл.*

ВЕКТОРИ УДОСКОНАЛЕННЯ ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ В УКРАЇНІ

Prokopenko O.O., *Chief State Auditor of Department of State Financial Audit of Budget Programs and Activities of Public Sector Economy, State Audit Office in Zakarpattia region*

VECTORS OF IMPROVEMENT OF INTERNAL CONTROL IN UKRAINE

Відповідно до п. 3 ст. 26 Бюджетного кодексу України розпорядники бюджетних коштів в особі їх керівників організують внутрішній контроль і внутрішній аудит та забезпечують їх здійснення у своїх закладах та у підвідомчих бюджетних установах [1].

Внутрішнім контролем є комплекс заходів, що застосовуються керівником для забезпечення дотримання законності та ефективності використання бюджетних коштів, досягнення результатів відповідно до встановленої мети, завдань, планів і вимог щодо діяльності бюджетної установи та її підвідомчих установ.

Внутрішнім аудитом є діяльність підрозділу внутрішнього аудиту в бюджетній установі, спрямована на удосконалення системи управління, запобігання фактам незаконного, неефективного та нерезультативного ви-

користання бюджетних коштів, виникненню помилок чи інших недоліків у діяльності бюджетної установи та підвідомчих їй бюджетних установ, поліпшення внутрішнього контролю.

У 2014 р. для України відбулися визначні події – підписання та ратифікація Угоди про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, з іншої сторони, що є вирішальним кроком на шляху до майбутньої євроінтеграції України.

Одним із пріоритетних напрямів, передбачених цією Угодою, було визначено подальший розвиток системи державного внутрішнього фінансового контролю шляхом гармонізації з міжнародно визнаними стандартами (Інститут внутрішніх аудиторів (ІА), Міжнародна федерація бухгалтерів (ІФАС), INTOSAI) та методологіями, а також найкращою практикою ЄС щодо внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту в державних органах (ст. 347 Угоди) [2].

На сьогодні у вітчизняному законодавстві існує низка нормативно-правових актів та інструкційних матеріалів у сфері внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту, які відповідають міжнародним стандартам та методологіям, а також найкращим практикам ЄС:

1) Бюджетний кодекс, ст. 26 якого надає визначення поняттю «внутрішній контроль» та визначає сутність внутрішнього аудиту.

2) Концепція розвитку ДВФК, яка деталізує сутність внутрішнього контролю та його п'яти елементів, а також окреслює стратегічні напрями та основні етапи розвитку внутрішнього контролю;

3) Постанова №1001, яка прийнята з метою реалізації ст. 26 Бюджетного кодексу, визначає базові засади для утворення та функціонування підрозділів внутрішнього аудиту;

4) Стандарти внутрішнього аудиту, які встановлюють єдині підходи до практичної реалізації вимог постанови №1001;

5) Кодекс етики внутрішніх аудиторів, який визначає морально-етичні принципи професійної діяльності працівників підрозділу внутрішнього аудиту та правила поведінки державного внутрішнього аудитора.

Проведеними у 2015 р. внутрішніми аудитами в системі Центральних органів виконавчої влади (далі – ЦОВВ) охоплено 2 801 об'єкт внутрішнього аудиту, або 21% від їх загальної кількості, в обласних дер-

жавних адміністраціях (далі – ОДА) 475 об'єктів внутрішнього аудиту, або 8% від їх загальної кількості.

За результатами проведених у 2015 р. фінансових аудитів / аудитів відповідності виявлено фінансових порушень на суму 11 372,1 млн. грн. (10 645,8 млн. грн. у системі ЦОВВ, 726,3 млн. грн. – в ОДА), у т.ч. 2 700,1 млн. грн., або 24%, таких, що призвели до втрат (збитків) фінансових і матеріальних ресурсів (2 396,8 млн.грн. – у системі ЦОВВ, 303,3 млн.грн. – в ОДА), та 8 672,0 млн.грн., або 76%, таких, що не призвели до втрат (збитків) фінансових і матеріальних ресурсів (8 249,0 млн. грн. – у системі ЦОВВ, 423,0 млн. грн. – в ОДА), а також 19 709 нефінансових порушень (17 956 у системі ЦОВВ і 1 753 в ОДА).

Порівняно з 2013 р. сума виявлених у 2015 р. фінансових порушень збільшилась утричі в системі ЦОВВ і майже у 19 разів в ОДА, а порівняно з 2014 р. – на 40% у системі ЦОВВ й у 3,6 рази в ОДА [3].

Окремо слід звернути увагу на вкрай низький рівень відшкодування фінансових порушень, що призвели до втрат (збитків) фінансових і матеріальних ресурсів, який у 2015 р. в середньому по системі ЦОВВ становить лише 6,6% від виявлених, в ОДА – 1,3% [3].

Однією з причин такої ситуації є те, що керівники та внутрішні аудитори ЦОВВ, у системі яких виявлені найбільші суми фінансових порушень, що призвели до втрат (збитків) фінансових і матеріальних ресурсів, не вживають дієвих заходів щодо їх відшкодування. Так, у 2015 р. більш як половину всіх фінансових порушень, що призвели до втрат (збитків) фінансових і матеріальних ресурсів, виявлено в системі Мінагрополітики (майже 1,6 млрд.грн.), з яких за весь рік не забезпечено відшкодування жодної гривні.

За результатами аудиторських досліджень, проведених у 2015 р., внутрішні аудитори сформуваали 3 315 висновки (2 910 – у системі ЦОВВ, 405 -в ОДА) й надали 19 589 рекомендацій (17 204 – в системі ЦОВВ, 2 385 – в ОДА), що на 4 813, або 33%о, більше ніж у 2013 р., та на 658, або 3%, менше ніж у 2014 р. Із 19 589 наданих рекомендацій відхилено 140 (11 – у системі ЦОВВ, 129 – в ОДА), не настав термін виконання по 5 664 (3 898 – у системі ЦОВВ, 1 766 – в ОДА), не виконано – 2 128 (1 874 – в системі ЦОВВ, 254 – в ОДА), виконано – 12 714 (11 421 – у системі ЦОВВ, 1 293 – в ОДА) [3].

Загалом, як засвідчує практика, на сучасному етапі функція внутрішнього аудиту допоки що не забезпечує надійної та ефективної ланки в системі ДВФК. В окремих органах (майже 12%) взагалі немає служб внутрішнього аудиту.

У переважній більшості органів замість здійснення діяльності з внутрішнього аудиту проводяться інспекційні заходи за окремими вузькими питаннями (наприклад, на звернення правоохоронних органів, за дорученнями керівництва для вирішення кадрових питань з метою звільнення директорів державних підприємств, за скаргами), тощо.

Серед основних причин неефективної реалізації функції внутрішнього аудиту та недоліків при її здійсненні можна виділити:

- нерозуміння сутності та завдань внутрішнього аудиту з боку керівників органів державної влади, ототожнення внутрішнього аудиту з інспекційною роботою і, як наслідок, здійснення аудиторами функцій, не-притаманних суті внутрішнього аудиту;

- покладення обов'язків щодо забезпечення внутрішнього аудиту на кадрові, бухгалтерські служби або підрозділи із запобігання корупції;

- недостатність чисельності підрозділів внутрішнього аудиту, значна плінність кадрів, які мають досвід та знання у цій сфері;

- неукомплектованість підрозділів внутрішнього аудиту (станом на 01.07.2016 вакантними у системі ЦОВВ та ОДА є близько 25% посад внутрішніх аудиторів) [4];

- незацікавленість керівників органів державної влади у проведенні комплексних досліджень діяльності установ, внаслідок чого частка аудитів ефективності у загальній сукупності проведених внутрішніх аудитів є вкрай низькою (приблизно 16%), а переважна більшість аудиторських досліджень здійснюються у спосіб, притаманний інспекційній діяльності;

- низька кваліфікація внутрішніх аудиторів, відсутність системи сертифікації внутрішніх аудиторів та/або невизначеність у законодавстві обов'язкових кваліфікаційних вимог до різних рівнів посад внутрішніх аудиторів. Загальна кількість внутрішніх аудиторів, які прийняті на посади без дотримання кваліфікаційних вимог, визначених Порядком №1001, становить 7% від фактичної чисельності підрозділів внутрішнього аудиту у системі ЦОВВ та ОДА [4].

З метою забезпечення належного функціонування внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту доцільним є удосконалення кадрового забезпечення служб внутрішнього аудиту, розроблення навчальних програм внутрішнього аудиту та подальше запровадження сертифікації внутрішніх аудиторів з урахуванням міжнародного досвіду, що дозволить залучити до підрозділів внутрішніх аудитів кваліфікованих спеціалістів.

Відповідно до п. 4.2. Розділу 4 Стандартів внутрішнього аудиту у разі виявлення підрозділом внутрішнього аудиту під час проведення внутрішнього аудиту ознак шахрайства, корупційних діянь або нецільового використання бюджетних коштів, марнотратства, зловживання службовим становищем, порушень фінансово-бюджетної дисципліни, які призвели до втрат чи збитків та/або які мають ознаки злочину, керівник підрозділу внутрішнього аудиту письмово інформує керівника установи про необхідність інформування правоохоронних органів про такі факти або передачі їм матеріалів внутрішнього аудиту. [9] При цьому, відповідно до ст. 99 Кримінально – процесуального кодексу України до документів, які можуть бути використані як доказ факту чи обставин, що встановлюються під час кримінального провадження належать тільки висновки ревізій та акти перевірок. Тобто, аудиторський звіт, у якому задокументовано значні порушення законодавства, не може бути використаний як доказ факту чи обставин, що встановлюються під час кримінального провадження. Зважаючи на вище викладене, з метою забезпечення притягнення до кримінальної відповідальності осіб, які відповідальні за розтрату бюджетних коштів, що було встановлено під час внутрішнього аудиту, необхідно внести зміни до кримінально процесуального кодексу України в частині внесення звіту внутрішнього аудиту до переліку документів, які можуть бути використані як доказ факту чи обставин, що встановлюються під час кримінального провадження.

Варто зазначити, що в зв'язку з невизначеністю на законодавчому рівню статусу підрозділів внутрішнього аудиту в ОДА, в окремих областях взагалі не утворено таких підрозділів, тому необхідно внести зміни до Постанови КМУ від 18 квітня 2012 р. №606 «Про затвердження рекомендаційних переліків структурних підрозділів обласної, Київської та Севастопольської міської, районної, районної в м. Києві та Севастополі державних адміністрацій» в частині включення до рекомендаційного

переліку структурних підрозділів обласної, Київської та Севастопольської міської держадміністрації підрозділу внутрішнього аудиту.

Література:

1. Бюджетний кодекс України від 8 липня 2010 р. №2456-VI зі змінами та доповненнями [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2456-17>.
2. Звіт про стан розвитку державного внутрішнього фінансового контролю в Україні за 2014 р.
3. Звіт про стан розвитку державного внутрішнього фінансового контролю в Україні за 2015 р.
4. Звіт про стан розвитку державного внутрішнього фінансового контролю в Україні за I півріччя 2016 р.
5. Розпорядження КМУ «Про схвалення Концепції розвитку державного внутрішнього фінансового контролю на період до 2017 р.» від 24 травня 2005 р. №158-р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/158-2005-p>.
6. Розпорядження КМУ «Про внесення змін до розпоряджень КМУ від 24 травня 2005 р. №158 та від 22 жовтня 2008 р. №1347» від 23 грудня 2009 р. №1601 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/1601-2009-p>.
7. Постанова КМУ від 28.09.2011 №1001 «Деякі питання утворення структурних підрозділів внутрішнього аудиту та проведення такого аудиту в міністерствах, інших центральних органах виконавчої влади, їх територіальних органах та бюджетних установах, які належать до сфери управління міністерств, інших центральних органів виконавчої влади» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/1001-2011-p>.
8. Постанови КМУ від 18 квітня 2012 р. №606 «Про затвердження рекомендаційних переліків структурних підрозділів обласної, Київської та Севастопольської міської, районної, районної в м. Києві та Севастополі державних адміністрацій» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/606-2012-p>.
9. Стандарти внутрішнього аудиту затверджені Наказом Міністерства фінансів України від 04.11.2011 №1247 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z1219-11>.