

## СУЧАСНІ ПРОБЛЕМИ ОБЛІКУ, АНАЛІЗУ ТА АУДИТУ

Вікторія ГРИНЦЕВИЧ

ОАІ ДАДЕ×І ² І НІ І АЕ ОА І НІ І АІ ² І ДЕІ ОЕІ È ООІ ÈО²І І ОААІ І В  
АІ ОД²ØІ УІ АІ АОАЕОО А І ДААІ АО ААДÆААІ І АІ НАЕОІ ДО

*Статтю присвячено визначенню понять внутрішнього аудиту відповідно вітчизняного та зарубіжного досвіду, розкриттю основних принципів і завдань внутрішнього аудиту, розгляду актуальних і проблемних питань внутрішнього аудиту щодо запровадження його в органах державного управління.*

*The article is dedicated to determination of the conception of the internal audit according to domestic and foreign experience, discovering of the main principles and tasks of the internal audit, examination of topical problems and questions of the internal audit concerning its imposition in state run public authorities.*

На сучасному етапі переходу до ринкової економіки виникає необхідність подальшого розвитку внутрішнього аудиту в органах державного сектору. Політика приватизації та розвиток відносин приватної власності призвели до запровадження в Україні системи внутрішнього аудиту з метою захисту інтересів власника. Застосування внутрішнього аудиту дозволяє завчасно виявляти порушення, що призводять до втрат фінансових і матеріальних ресурсів держави. Оскільки на даний час система державного фінансового контролю в Україні тільки частково враховує основні принципи побудови фінансового управління та аудиту країн ЄС, тому актуальність даної теми являється безумовною. Необхідно вирішити питання організації та функціонування внутрішнього аудиту в органах державного сектору шляхом упорядкування нормативно-правової бази.

Внутрішній аудит як одна з форм внутрішнього контролю існує в міжнародній практиці більше половини століття. У вітчизняній літературі приділяється значна увага внутрішньому аудиту. В працях М. В. Бариніної, А. В. Мамишева, О. А. Петрик, М. І. Сивульського, І. Я. Чугунова, В. М. Федосова та інших вчених досліджуються теоретичні і практичні проблеми внутрішнього аудиту в органах державного сектору. Але чинна система державного внутрішнього фінансового контролю в державному секторі потребує реформування з вивченням і використанням зарубіжного досвіду його організації. Недостатня розробленість даної проблеми обумовила вибір теми статті та основні напрямки дослідження.

Метою даної статті є дослідження змісту поняття внутрішнього аудиту та основних принципів і завдань його організації в державному секторі.

Питання внутрішнього аудиту належить до пріоритетних у сфері державного управління. Його роль є досить вагомою в системі державного внутрішнього фінансового контролю, що підтверджується рядом факторів за його наявності в підрозділах організації. Внутрішній аудит являє собою необхідне доповнення до системи внутрішнього контролю, підтримує керівництво в оцінці переваг системи внутрішнього контролю, передбачає незалежність лінійного керівництва та їх звітність вищому керівництву та має за мету підвищити цінність до майбутньої діяльності. Щоб глибше зрозуміти зміст поняття внутрішнього аудиту, розглянемо його трактування у вітчизняних та зарубіжних виданнях.

Внутрішній аудит – це форма системи внутрішнього контролю, яка являє собою комплекс заходів, що направлені на дослідження та виявлення помилок та відхилень в діяльності органу державного сектору [1].

Концепція розвитку державного внутрішнього фінансового контролю дає таке визначення поняттю внутрішній аудит: це форма контролю, що забезпечує функціонально незалежну оцінку діяльності органів державного сектору та надає впевненість Кабінету Міністрів України, Міністерству фінансів України, іншим зацікавленим центральним органам виконавчої влади, керівництву органів державного сектору в тому, що система державного управління функціонує у спосіб, який максимально знижує ризик шахрайства, марнотратства, допущення помилок чи нерентабельності [2; 3].

Згідно проекту Закону України "Про державний внутрішній фінансовий контроль" визначення внутрішнього аудиту трактується як форма контролю, що спрямована на удосконалення системи управління, упередження фактів незаконного та неефективного використання державних ресурсів, помилок чи інших недоліків у діяльності органу державного сектору та забезпечує функціонально незалежну та об'єктивну оцінку діяльності органу державного сектору щодо дотримання принципів законності, економічності, ефективності, результативності та прозорості при веденні фінансової і господарської діяльності та на відповідність результатів встановленим завданням і планам; оцінку відповідності діяльності органу державного сектору вимогам внутрішнього контролю [4].

У зарубіжному законодавстві існує декілька визначень поняття внутрішнього аудиту. За Стандартами аудиту Міжнародної організації вищих органів аудиту державних фінансів (INTOSAI) внутрішній аудит – функціональний засіб, за допомогою якого менеджери організації отримують від внутрішніх джерел гарантування того, що процеси, яким вони підзвітні, функціонують у спосіб, який буде мінімізувати можливість зловживань, помилок або непродуктивних чи неекономних дій. Він має багато ознак зовнішнього аудиту, але може, по суті, виконувати директиви менеджменту того рівня, якому він підзвітний [5].

Інститут внутрішніх аудиторів (IIA) трактує внутрішній аудит як незалежну об'єктивну посвідчувально-дорадчу діяльність, спрямовану на підвищення вартості та поліпшення діяльності організації і допомагає їй досягти цілей шляхом застосування систематичного та дисциплінованого підходу до оцінювання і поліпшення ефективності процесів управління [6].

Міжнародна федерація бухгалтерів (IFAC) дає таке визначення: внутрішній аудит – це оцінювальна діяльність, яка створюється всередині організації як її підрозділ. Його функції включають, крім іншого, вивчення, оцінювання та моніторинг адекватності і результативності систем бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю [7].

Зміст внутрішнього аудиту становить процес, що виявляє достовірність, ефективність і законність використання трудових, фінансових та інших ресурсів.

Метою та завданнями внутрішнього аудиту являються: надання рекомендацій з удосконалення діяльності органу державного сектору; оцінка відповідності діяльності органу законодавству; визначення і оцінка ризиків та надання рекомендацій керівникові органу з приводу зменшення факторів ризику; оцінка стану та ефективності системи внутрішнього контролю органу; встановлення допустимих меж відхилень; збір, обробка та аналіз інформації про фактичні результати об'єкту контролю; порівняння фактичних результатів з плановими показниками; виявлення відхилень фактичних результатів від планових; аналіз факторів, що впливають на ці відхилення; розробка програм і рекомендацій для досягнення поставленої мети.

До завдань внутрішнього аудиту належить також забезпечення ефективного внутрішньо-управлінського контролю відповідно до понесених витрат. Здатність надання незалежних та об'єктивних рекомендацій є основною відмінністю внутрішнього аудиту від інших форм контролю.

Державний внутрішній контроль та аудит проводиться щодо таких суб'єктів управління державного сектору: міністерства, відомства, центральні та місцеві органи виконавчої влади, органи місцевого самоврядування; загальнодержавні цільові фонди соціального спрямування; державні і комунальні підприємства та організації; акціонерні, холдингові компанії, інші суб'єкти господарювання, у статутному фонді яких понад 50 відсотків акцій належать державі або суб'єктам комунальної власності.

Внутрішній аудит є інструментом управління, що дає змогу керівництву органів державного і комунального секторів перевірити стан виконання відповідних завдань, здійснити низку заходів з метою підвищення ефективності діяльності установи. Згідно законодавства внутрішній аудит повинен надати рекомендації з удосконалення діяльності органу державного сектору, сприяти підвищенню ефективності процесів управління [8].

Внутрішній аудит може проводитися централізовано – органами державної контрольно-ревізійної служби та децентралізовано – вповноваженим самостійним підрозділом, підпорядкованим керівництву органу державного сектору. Підрозділ внутрішнього аудиту обов'язково запроваджується в усіх головних розпорядниках бюджетних коштів. При необхідності підрозділ внутрішнього аудиту або посада внутрішнього аудитора запроваджується у розпорядників бюджетних коштів нижчого рівня, а також у суб'єктів господарювання державного сектору економіки. При цьому внутрішній аудит повинен здійснюватися функціонально та організаційно незалежно, наскільки це можливо в межах його повноважень.

Під час внутрішнього аудиту здійснюється оцінювання систем фінансового менеджменту і контролю як послуга, яка надається вищому керівництву і має попереджувальний, інформаційний та рекомендаційний характер.

Велике значення для організації внутрішнього аудиту мають стандарти та принципи, на яких він базується. Дамо характеристику основним з них.

У розвинених країнах широко використовуються загальноприйняті стандарти внутрішнього аудиту. Вони визначають шляхи утворення і функціонування служб внутрішнього аудиту. Загальновідомими є міжнародні стандарти для професійної практики внутрішніх аудиторів [6]. Вони призначені для забезпечення розуміння ролі і обов'язків внутрішніх аудиторів на всіх рівнях управління підприємств, визначення основи для оцінки здійснення та удосконалення практики внутрішнього аудиту. Розроблені Інститутом внутрішніх аудиторів 25 стандартів поділені на 5 категорій: незалежність, професіоналізм, сфера аудиту, здійснення аудиторської перевірки, управління відділом внутрішнього аудиту.

Перший блок стандартів внутрішнього аудиту призначений концепції незалежності внутрішніх аудиторів. З огляду на поширену точку зору щодо відсутності у внутрішніх аудиторів незалежності внаслідок трудових взаємовідносин із підприємством, у стандартах вказано на не менш важливе значення даного принципу у внутрішньому аудиті порівняно із зовнішнім. Визначено два фактори, які посилюють незалежність: організаційний статус відділу внутрішнього аудиту і об'єктивність внутрішніх аудиторів. Стосовно організаційного статусу, внутрішні аудитори повинні мати підтримку верхньої ланки управління і здійснювати перевірки в умовах тісної співпраці з персоналом підприємства. У закордонній практиці така підтримка забезпечується постійним обміном інформації між керуючим відділу внутрішнього аудиту і радою директорів. Звітування внутрішніх аудиторів тільки вищому керівництву створює умови для реалізації наданих за результатами аудиторських перевірок рекомендацій.

Професіоналізм у стандартах внутрішнього аудиту розглядається на двох рівнях: на рівні окремого внутрішнього аудитора і відділу внутрішнього аудиту в цілому. Компетентність внутрішніх аудиторів підвищує якість аудиторських перевірок, що вимагає комплектації штату відділу внутрішнього аудиту працівниками з відповідними знаннями і професійними навичками. Крім того, представники даної професії повинні керуватися Кодексом етики внутрішніх аудиторів і виконувати свої обов'язки з належною ретельністю.

Третій блок стандартів до сфери внутрішнього аудиту включає аудит фінансової звітності, вивчення і оцінку структури внутрішнього контролю, аудит відповідності та операційний аудит.

Згідно з наступним блоком стандартів "Здійснення аудиторської перевірки", робота внутрішніх аудиторів поділяється на 4 етапи: планування аудиту; перевірка і оцінка інформації; узагальнення результатів аудиту; нагляд за виконанням рекомендацій.

Сфера відповідальності керівного персоналу відділу внутрішнього аудиту регламентується вимогами п'ятого блоку стандартів: "Управління відділом внутрішнього аудиту". У цих стандартах сформульовані 3 основних обов'язки керуючого відділу внутрішнього аудиту: забезпечення відповідності роботи служби внутрішнього аудиту цілям, визначеним керівництвом відділу і схваленим керуючим органом підприємства; сприяння раціональності та ефективності використання ресурсів відділу внутрішнього аудиту; дотримання відповідності роботи відділу внутрішнього аудиту існуючим стандартам.

Вказані цілі досягають з допомогою належного планування аудиту, продуманої програми кадрової політики і розвитку, визначення і дотримання програми контролю якості.

Серед відомих сучасних стандартів внутрішнього аудиту для державного сектора є Казначейські стандарти Великої Британії [7]. Вони складаються з двох груп: організаційні та операційні стандарти. Організаційні стандарти розкривають структурні аспекти внутрішнього аудиту, а операційні – діяльність та операції внутрішнього аудиту. Поняття внутрішнього аудиту за цими стандартами визначається як незалежна та об'єктивна оцінювальна робота всередині організації.

Важливим для внутрішнього аудиту залишаються принципи, серед яких принцип незалежності є наріжним каменем професії аудитора, згідно з яким аудитор не повинен залежати від об'єктів контролю і будь-яких інших зацікавлених зовнішніх груп, стосовно яких він здійснює аудит.

Принцип компетентності вимагає наявності професійної освіти, навиків та досвіду роботи аудитором, проходження підвищення кваліфікації.

Принцип професіоналізму передбачає наявність відповідних положень по внутрішньому аудитору; планування контролю і документування роботи; наявність внутрішніх робочих програм, стандартів та методик.

Не менш важливим являється принцип ефективності, що полягає в економному та раціональному плануванні витрат на проведення внутрішнього аудиту.

Принцип організації полягає в ефективній організації моделі внутрішнього аудиту в системі управління державним сектором.

Окреме місце в організації внутрішнього аудиту у центральних органах виконавчої влади належить Кодексу етики внутрішніх аудиторів, де визначаються певні стандарти діяльності та поведінки аудиторів. Кодекс етики – це декларація системи цінностей та принципів, які спрямовують повсякденну роботу аудиторів. Ключовими принципами являються: сумлінність; незалежність і об'єктивність; конфіденційність; компетентність.

Управління ризиками, контроль та керування включає політику, операції, встановлені для забезпечення досягнення цілей, процеси оцінювання ризиків і належної внутрішньої та зовнішньої звітності, відповідності з етичними стандартами організації.

Крім того, внутрішній аудит також забезпечує незалежні та об'єктивні консультаційні послуги, щоб допомогти менеджменту організації покращити управління ризиками, контролем та керування організації [1].

В Україні дієве функціонування внутрішнього аудиту в органах державного сектору сьогодні ні нормативно, ні організаційно в повній мірі не забезпечено. В основному проблема заключається в тому, що керівники усіх рівнів недостатньо розуміють свою персональну відповідальність за діяльність очолюваних ними органів. Деякі керівники помилково вважають, що контроль – це справа ревізорів, тоді як фактично у системі державного внутрішнього фінансового контролю повинні бути задіяні всі підрозділи органу державного сектору з основної функціональної діяльності, бухгалтерські, планові, економічні, фінансові, юридичні та інші служби. Під час організації внутрішнього аудиту повинні бути чітко визначені та розподілені обов'язки окремих працівників для перевірки різних напрямків звітності, а також встановлені межі їхніх повноважень згідно з покладеними обов'язками.

Важливим інструментом державного управління, що дає змогу досягти виконання зазначених завдань та звузити коло потенційних проблемних питань, пов'язаних з діяльністю органів державного сектору, є державний внутрішній фінансовий контроль. Внутрішній аудит головним чином забезпечує бухгалтеру незалежне та об'єктивне уявлення з питань управління ризиками, контролю й менеджменту шляхом вимірювання та оцінювання їх результативності в досягненні прийнятих цілей організації.

Подальше встановлення та розвиток внутрішнього аудиту як повномасштабної системи потребує визначення пріоритетних напрямків її реформування. Перш за все, необхідно прийняти закон про державний аудит, в якому необхідно закріпити принципи державного внутрішнього аудиту, аудиторські стандарти, вимоги щодо професійної кваліфікації аудиторів, вимоги до системи внутрішнього аудиту. Також для побудови ефективно діючої системи внутрішнього аудиту в державному секторі потрібно активізувати роботу по вивченню та впровадженню в практику позитивного зарубіжного досвіду її функціонування.

### **Література**

1. Мамишев А. В. *Організаційні засади внутрішнього аудиту в державному секторі* // *Фінансовий контроль*, 2008. – № 1(42). – С. 51–57.
2. *Концепція розвитку державного внутрішнього фінансового контролю, затверджена розпорядженням Кабінету Міністрів України від 24. 05. 2005 р. № 158-р* // *Офіційний вісник України*. – 2005. – № 22. – С. 1224.
3. *Про внесення змін до Концепції розвитку державного внутрішнього фінансового контролю та затвердження плану заходів щодо її реалізації на період до 2015 року, затверджена розпорядженням Кабінету Міністрів України від 22. 10. 2008 р. № 1347-р.* // [www.dkrs.gov.ua](http://www.dkrs.gov.ua).
4. *Закон України "Про державний внутрішній фінансовий контроль" (проект).*
5. *The Lima Declaration of Guidelines on Auditing Precepts.* – INTOSAI. – 1977 // [www.intosai.org](http://www.intosai.org)
6. *International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing.* – *The Institute of Internal auditors.* – 2007, Jan.
7. *Government Internal Audit Standards.* – *HM Treasury.* – 2001, Oct.
8. *Положення про порядок здійснення внутрішнього контролю в Міністерстві фінансів України, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 11. 06. 2004 р. № 383.*