

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
Західноукраїнський національний університет
Навчально-науковий інститут публічного управління
Кафедра менеджменту, публічного управління та персоналу

БАСАН Ольга Петрівна

**Удосконалення внутрішнього контролю в органі
влади. / Improvement of internal control in the
authority body**

спеціальність: 281 - Публічне управління та адміністрування
освітньо-професійна програма - Публічне управління та адміністрування

Кваліфікаційна робота

Виконала студентка групи
ДСПУАзм-21
О. П. Басан

Науковий керівник:
д.е.н., професор, Р. Р. Августин

Кваліфікаційну роботу
допущено до захисту:

" ____ " _____ 20 ____ р.

Завідувач кафедри
_____ **М. М. Шкільняк**

ТЕРНОПІЛЬ - 2024

ЗМІСТ

ВСТУП	3
РОЗДІЛ 1 ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГІЧНІ ОСНОВИ ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ В ОРГАНІ ВЛАДИ.....	5
1.1. Сутність внутрішнього контролю в органах влади	5
2.2. Методологічні засади внутрішнього аудиту державного сектору економіки	11
РОЗДІЛ 2 АНАЛІЗ СИСТЕМИ ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ В ОРГАНІ ВЛАДИ	20
2.1. Оцінка організаційної підтримки моніторингу органу влади	20
2.2. Аналіз виконання роботи з внутрішнього аудиту органу влади.....	24
РОЗДІЛ 3 ШЛЯХИ ВДОСКОНАЛЕННЯ СИСТЕМИ ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ В ОРГАНІ ВЛАДИ.....	37
3.1. Перспективні орієнтири внутрішнього аудиту державного сектору економіки	37
3.2. Шляхи забезпечення та підвищення якості внутрішнього аудиту в державному секторі.....	41
ВИСНОВКИ.....	48

ВСТУП

Актуальність теми дослідження. Сучасний етап реформування системи ВК держави характеризується впровадженням організаційних заходів. На цьому етапі буде створена система ВК та сформовані органи ВА в рамках цих органів. Разом з тим, процес реформування ВСДК є досить тривалим, адже поряд із здійсненням перетворень в цілому має відбуватися зміна ідеології ДК. Побудова СВДК в Україні базується на підході, що базується на позитивному досвіді країн Європейського Союзу. Таким чином, впровадження системи ВК в державному або МОВ дає керівнику та працівникам можливість брати участь у вдосконаленні управління та розвитку цього органу. З іншого боку, становлення посади ВА в державному органі спрямоване на забезпечення безперервної і незалежної оцінки діяльності організації з метою її вдосконалення та підвищення ефективності її управління. Тобто роль ВА полягає в оцінці результатів роботи головного органу щодо організації та здійснення ВК, а також у виробленні рекомендацій щодо вдосконалення.

Реформа системи ВК враховує необхідність внутрішнього розвитку та проведення аудитів відповідно до євроінтеграційних процесів та ініціатив міжнародних організацій. По-перше, постає питання перекладання контролю на оцінку ефективності використання публічних коштів та коштів, що є важливим оновленням чинної законодавчої бази у цій сфері.

Аналіз останніх результатів досліджень та наукових статей. Вивчення системи ВК, оцінка її місця в практичній діяльності ОВ та визначення напрямів розвитку спрямовані на дослідження багатьох науковців: Бутинець Ф.Ф., Валуєв Б.І., Кужельний М.В., Рудницький В.С., Сопко В.В., Чумаченко М.Г., Шевчук В.О. та інші. Разом з тим, невирішеними залишаються методологічні та організаційні проблеми.

Мета і завдання дослідження. Метою дослідження є обґрунтування теоретичних положень та розробка практичних рекомендацій щодо вдосконалення ВК в ОВ.

Для досягнення поставленої мети в дослідженні визначаються такі завдання:

- визначити характер внутрішнього контролю в ОВ;
- провести характеристику методологічних засад ВА державного сектору економіки;
- провести оцінку організаційного забезпечення нагляду в ОВ;
- проаналізувати стан справ служб ВА органу влади;
- визначити перспективні напрями ВА в державному секторі економіки;
- сформулювати пропозиції щодо забезпечення та підвищення якості ВА в державному секторі.

Об’єктом дослідження є внутрішній процес управління в ОВ.

Предметом дослідження є перспективні напрямки вдосконалення ВК в ОВ.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГІЧНІ ОСНОВИ ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ В ОРГАНІ ВЛАДИ

1.1. Сутність внутрішнього контролю в органах влади

«Чітка організація контролю на всіх рівнях управління сприяє підвищенню ефективності ФГД всіх організацій. За допомогою контролю фіксуються не тільки негативні явища в діяльності підприємства, фіксуються відхилення від законодавства, а й з'ясовуються причини, шляхи усунення недоліків і поліпшення економічної активності» [2]. Крім того, аудит забезпечує зворотний зв'язок між суб'єктом звіту і об'єктом, надає інформацію про результати діяльності структурних підрозділів підприємств, показує, як і як вони проводилися, які недоліки і помилки були виявлені.

Суттєвим недоліком впровадження ВК на підприємствах є дублювання функцій контролю в бухгалтерському, фінансовому, контрольному та аудиторському відділах. Організація нагляду в країнах Західної Європи в цілому уникла цього недоліку і тому заслуговує на особливу увагу. У Польщі директор відповідає за організацію та проведення ВК в компаніях. Генеральний аудитор несе відповідальність за проведення аудиту тільки в підвідомчому суб'єкті, що підвищує авторитет співробітників і ефективність аудиту.

Ці прогалини існують у процедурах ВК. В результаті проведеного дослідження на підприємствах ряду міністерств і комісій України не тільки не виконуються плани проведення аудиторських перевірок на підвідомчих підприємствах, але і відзначається їх формальний характер. Аналіз аудиторських звітів підприємств свідчить, що вони дуже поверхнево визначають причини порушень та привласнень і опускають важливі аспекти, пов'язані з розробкою заходів щодо їх усунення. Це пов'язано не тільки з низькою компетенцією співробітників служб ВК та аудиту, а й з недоліками

в організації та методології аудиту. Таким чином, зниження результатів контролю та аудиту в деяких адміністраціях призвело до зниження ефективності системи ВК.

«Низька ефективність контролю в структурних підрозділах багатьох підприємств багато в чому обумовлена створенням нових форм організації аудиту на базі старих (недостатньо кваліфікований аудиторський персонал, невміння використовувати спеціальні методики аудиту, особливо щодо стану ІТ-обладнання, низька оплата праці аудиторів і т.д.)» [2]. Для підвищення «ефективності контролю важливо проводити ВК на рівні підприємства в двох формах: фінансовий контроль - керівники і фахівці в відділах і відділах, і бухгалтерський контроль – бухгалтери» [2]. Такий контроль повинен здійснюватися за функціональною ознакою фахівцями компанії.

«Недоліком сучасної практики системи ВК є те, що контрольні функції, які виконують керівники та експерти на підприємствах, а також їх структурних підрозділах, чітко не визначені. Як наслідок, у період впровадження на підприємствах здійснюється моніторинг фінансових процесів та процедур з урахуванням конкретних ситуацій та можливостей, у зв'язку з чим систематичний ВК не проводиться» [2]. З метою вдосконалення та підвищення ефективності органів ВК дуже важливим є більш чітке визначення їх «контрольних функцій та координація діяльності структурних підрозділів безпосередньо всередині фірм» [23]. Це, в свою чергу, виключає формалізм і дублювання наглядових і аудиторських зусиль, тим самим підвищуючи ефективність і результативність.

На практиці під більш жорстким наглядом мається на увазі жорстка регламентація діяльності або зайве втручання в роботу відповідних відомств. Іноді зустрічається й інша крайність, коли контроль застосовується тільки до кінцевого результату. Тому дуже важливо, щоб під час виконання завдань здійснювався ВК з метою забезпечення їх достовірності. Процес виконання завдань (досягнення поставленої мети, визначених критеріїв, планів) повинен бути перевірений раніше передбачуваних термінів, що може забезпечити

досягнення мети.

Серйозним недоліком підприємницької діяльності є відсутність контролю за ефективністю та швидкістю виконання внутрішніх бізнес-процесів. Як правило, керівники структурних підрозділів і відділів не займаються сутністю здійснюваної господарської діяльності, тому допускаються непропорційні витрати. Під час розгляду та підписання документів керівники аналізують інформацію, переглядають контент, роблять висновки. З метою посилення контролю особлива увага повинна «приділятися контролю за рентабельністю і точністю виконання окремих операцій, а також за всією діяльністю підприємства, його відділів і структурних відділів» [7].

Особлива увага приділяється ВК бухгалтерів, які щодня перевіряють звітність керівників матеріалів і перевіряють правильність і своєчасність їх операцій, а також їх обґрунтування в документах. Разом з тим, проведення попереднього та актуального аудиту фінансової доцільності, своєчасності та законності кожної внутрішньої операції розглядається лише як питання бухгалтерського обліку. На практиці таке ставлення до контролю часто призводить до ослаблення уваги суб'єктів (економістів, технологів, конструкторів і т. д.) до економного використання ресурсів і безпеки власності в компаніях. Тому необхідно чітко визначити функціональні обов'язки кожного блоку управління по проведенню контролю, що підвищує ефективність. Це, звичайно, не суперечить тому факту, що найвище право на проведення аудиторської діяльності, відповідно до українського закону «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [5], все ж належить керівнику бухгалтерського обліку. Відповідно до покладених на нього завдань він активно надає допомогу в межах своїх обов'язків директору компанії та керівникам відповідних структурних служб у виконанні ними наглядових завдань.

На практиці ВК не завжди здійснюється в повній мірі завдяки спільним зусиллям фахівців структурних підрозділів підприємств. Також слід

зазначити, що «аудит повинні проводити фахівці, відповідальні за сферу, технологію та організацію відповідного сектора, фінансові та виробничі процеси, а також інші сфери діяльності. Даний аудит передбачає кваліфікований і всебічний огляд всієї ФГД підприємства з метою виявлення причин виникнення помилок і виявлення можливостей для їх своєчасного виправлення» [4] (табл. 1.1).

Таблиця 1.1.

Визначення сутності системи ВК

№ з/п	Автор	Визначення
1	2	3
1.	Андрєєв В.Д.	Внутрішній контроль – система контрольних процедур, план організації і методи управління об’єктом з метою ефективного проведення бізнесу, захисту активів, запобігання помилок, акуратності облікових перевірок і своєчасного представлення фінансової інформації
2.	Белобжецький І.А.	Головне його призначення (внутрішньогосподарського контролю) – безупинне спостереження за економічною ефективністю виробничої, постачальницько-збутової і фінансової діяльності, забезпечення збереженості грошових і матеріальних засобів, усунення причин і умов, що породжують безгосподарність і втрати
3.	Білуха Н.Т.	Внутрішньогосподарський економічний контроль включає контрольні функції, які здійснюються власниками підприємств, комбінатів, організацій і підприємств, концернів, асоціацій у відповідності до чинного законодавства
4.	Бурцев В.В.	Внутрішній контроль організації – це здійснення суб’єктами організації, наділеними відповідними повноваженнями (суб’єкти внутрішнього контролю), або в автоматичному режимі, заданому зазначеними суб’єктами і під їхнім керуванням, наступних дій: а) визначення фактичного стану чи дії керованої ланки системи керування організацією (об’єкта контролю); б) порівняння фактичних даних з необхідними, тобто з базою порівняння, прийнятою в організації, заданою ззовні, або заснованою на раціональності; в) оцінка відхилень, що перевищують гранично припустимий рівень, і ступеня їхнього впливу на аспекти функціонування організації; г) виявлення причин даних відхилень
5.	Жила В.Г.	Внутрішньогосподарський контроль за діяльністю внутрішньовиробничих формувань здійснюється на підприємствах, в організаціях і фірмах їх керівниками і фахівцями, а також штатними контролерами – ревізорами

Продовження таблиці 1.1

1	2	3
6.	Загородній А.Г. Вознюк Г.Л. Партин Г.О.	Внутрішній контроль – здійснюваний підприємством процес перевірки виконання всіх управлінських рішень у сфері фінансової діяльності з метою реалізації фінансової стратегії та запобігання кризовим ситуаціям, які можуть призвести до банкрутства цього підприємства. Його здійснюють підрозділи внутрішнього контролю та фінансової служби підприємства
7.	Калюга Є.	Внутрішньогосподарський контроль – це систематичне спостереження за ефективністю використання активів і зобов'язань підприємства, законністю та доцільністю господарських операцій і процесів, збереженням грошових коштів і матеріальних цінностей
8.	Крамаровський Л.М.	Внутрішньогосподарський контроль здійснюється за виробничою і господарською діяльністю організацій і підприємств, адміністрацією і функціональними відділами управління
9.	Криницький Р.І.	Внутрішньогосподарським контролем є контроль, який здійснюється службами конкретного об'єднання, організації, підприємства. Безпосереднім організатором внутрішньогосподарського контролю є керівник підприємства
10.	Мельник В.М. Пантелєєв А.С. Звездін А.Л.	Внутрішній контроль – форма зворотного зв'язку, за допомогою якого орган управління організації отримує необхідну інформацію про дійсний стан керованого об'єкту та реалізовує управлінські рішення
11.	Солодов А.К.	Внутрішній контроль – вид контролю, який здійснюється службами, які створюються всередині окремих організаційних структур
12.	Суйц В.П.	Внутрішньовиробничий контроль – це взаємозв'язок учасників виробництва щодо перевірки фактів і подій виробничої діяльності для забезпечення достовірних даних у процесі обліку; правильності (законності) і доцільності господарських операцій, а також повноти і своєчасності їх відображення в обліку; виявлення відхилень у процесі виробництва від норм, нормативів, стандартів, правил, планів і т.п.; виявлення причин відхилень, що виникли і доказу провини (ініціативи) за їх наслідки
13.	Сухарева Л.О. Дмитренко І.Н. Борисенко М.В.	Внутрішньогосподарський контроль – контроль в діяльності управлінського персоналу, особливо бухгалтерського, структура якого складається з трьох елементів: умова (середовище) контролю, система бухгалтерського обліку, процедури контролю
14.	Терехов А.А.	Внутрішньогосподарський контроль можна розглядати як контроль адміністративний і економічний (у тому числі бухгалтерський)
15.	Хорнгрен Ч.Т. Фостер Дж.	Внутрішній контроль – це комплекс бухгалтерського управлінського контролю, що допомагає забезпечити відповідність рішень, прийнятих в організації, з реалізацією їх на практиці
16.	Шпіг А.А.	Внутрішньогосподарський контроль, на відміну від інших організаційних форм контролю, проводиться безпосередньо в процесі господарської діяльності й оперативного керування на всіх його стадіях
17.	Штейнман М.Я.	Внутрішньогосподарський контроль – один з найважливіших видів економічного контролю... Внутрішньогосподарський контроль у сільськогосподарських підприємствах – це систематична перевірка всіма посадовими особами і громадськими організаціями підприємства в межах їх компетентності виконання рішень партії й уряду, вказівок вищестоящих організацій, планових завдань і соціалістичних зобов'язань, використання виробничих ресурсів, збереження соціалістичної власності і дотримання законності з метою виявлення резервів підвищення ефективності суспільного виробництва і рішучого припинення розкрадань, зловживань і марнотратства

Примітка. Сформовано за [55]

Дослідження показали, що в багатьох випадках керівники і фахівці структурних підрозділів і підрозділів здійснюють контроль розподіленим способом, що робить його безсистемним і систематичним. Для забезпечення «плани впровадження повинні бути складені таким чином, щоб забезпечити координацію між усіма структурними підрозділами, відділами та системами бухгалтерського обліку» [7]. Важливо, щоб рішення з інших конкретних питань були включені до тематичних планів моніторингу правозастосування. Перед складанням плану аудиту в структурних і бухгалтерських підрозділах компаній необхідно «провести експертизу внутрішньогосподарської діяльності та стану збереження активів (аналіз стану бухгалтерського обліку та управління відповідальними особами з матеріальної точки зору, фізична інвентаризація тощо)» [2]. Водночас, контроль у закладах з недостатніми показниками діяльності потребує посилення.

Акцент на ринкових відносинах, зміна форми власності висувають більш високі вимоги до існуючої організації контролю, більшої ефективності, що вимагає вдосконалення роботи органів ВК. У той же час заходи організації та контролю залежать від секторального характеру діяльності компанії, структури управління та функціональних обов'язків підрозділів. У той же час структура управління різних компаній, навіть в одному секторі, має свої особливості. Таким чином, система ВК суб'єктів господарювання, яка будується з урахуванням їх організаційної структури управління, є функціональною і лінійно функціональною. У цих випадках основні контрольні функції виконує підприємство, яке прийняло відповідні управлінські рішення. Відмінність такої структури управління полягає в тому, що вона забезпечує свідоме здійснення контролюючих функцій кожним суб'єктом. Однак у таких випадках важливо мати в компанії координаційний офіс, який може об'єднати функції управління всіма підрозділами. У такій операційній системі ланки управління засновані на відносинах по вертикальній ієрархії, які розділяють керуючі процеси в різних напрямках. При цьому плани готуються по горизонталі кожним функціональним підрозділом на всіх рівнях, а контроль за їх виконанням здійснюється по

вертикалі.

По суті, функціональна структура створює злагоджену організацію управління і контролю, яка відповідає лише внутрішнім потребам компанії. З розвитком ФГД підприємств, що є неминучим наслідком ринкової кон'юнктури, все більш гостро постає проблема єдності в управлінні і контролі. «Використання інформаційних технологій і системний підхід вимагають такої побудови організаційних структур, в яких рішення приймаються не тільки з окремих функцій, не тільки нагорі, але і на рівні економічних умов. У зв'язку з цим передача прав і обов'язків підлеглим рівням звільняє центральні (вищестоящі) ОВ від повсякденної роботи повсякденного контролю і дає можливість скоротити розміри апарату управління» [2].

«За даними аудиторської служби України» [46], у 2022 році порушення фінансово-економічної дисципліни були виявлені більш ніж у половині аудійованих випадків. Ці порушення мають таку структуру: «нестача фінансових ресурсів – 34,4%; незаконне використання коштів – 55,6%; витрати на інші цілі – 7,1%; нестача ресурсів та матеріальних цінностей – 2,9%» [46].

Переконані, що виконання покладених на КРС ВВ завдань матиме значний вплив на кількість порушень, пов'язаних з незаконним, неправильним та неефективним використанням бюджетних ресурсів, що сприятиме політичній та економічній стабільності країни.

2.2. Методологічні засади внутрішнього аудиту державного сектору економіки

Запорукою успіху ВА є використання відповідного методичного забезпечення. Визначення методів, методологій та прийомів документування при здійсненні наглядового мандату сприяє ефективності, достовірності та якості досягнутих результатів.

Процес проведення ВА відповідно до національних та МС складається з п'яти основних етапів: «1) планування аудиторської діяльності; 2) підготовка до

ВА; 3) виконання обов'язку з аудиту; 4) звітність за результатами ВА; 5) контроль за результатами аудиту (чітка система контролю за виконанням рекомендацій, інформування правоохоронних органів (у разі виявлення ознак шахрайства)» [9].

Ці фази можуть розвиватися на рівні окремих аудиторських завдань і, в більш загальному плані, на рівні ВА органу державної влади в цілому.

Діяльність з ВА – «це процес, в якому на кожному етапі досягається відповідний продукт (результат). У контексті виконання обов'язків з аудиту Підрозділу з оцінки впливу кінцевим результатом кожного кроку має стати підготовка відповідного документа ВА» [9].

Беручи до уваги законодавчі та регуляторні вимоги, в ході дослідження щодо практичної реалізації дорожньої карти виробництва продукції було підготовлено низку таких документів щодо аспектів оцінки впливу, які мають бути використані для забезпечення якості та ефективності виконання завдань і функцій МСБО.

Для отримання достатньої та відповідно повної аудиторської доказовості в рамках ВА фахівцями відділу використовуються відповідні контрольні процедури.

Важливим моментом є правильний вибір методичних методів, прийомів і процедур з урахуванням їх достовірності, а також вивчення джерел інформації, необхідних відповідно до цілей і проблем ВА, обраних критеріїв, які в сукупності дають можливість зробити відповідні висновки за результатами дослідження.

Конкретного переліку методів їх використання ВА в національних стандартах немає. Методи, методологічні підходи та процедури збору доказів, аналізу та оцінки зібраних даних експерти ВА обирають на власний розсуд з урахуванням власних знань та експертизи.

У дослідженні складено перелік методів, що використовуються експертами зі штучного інтелекту для проведення аудиторського дослідження, виходячи з джерел інформації, що використовуються для отримання документації, та рівня захищеності (табл. 1.2).

«Надійні аудиторські докази можуть бути отримані для отримання відповідного аудиторського висновку з використанням правила тріангуляції» [28].

Розслідування окремого випадку під час перевірки має проводитися поетапно згідно з графіком, наведеним на рисунку 1.1.

Відповідно до МСАС 2310 та МСБО 2320 «ВА повинен отримувати достатню, адекватну, надійну та достовірну інформацію під час виконання аудиторського завдання, на основі якої можна зробити відповідні висновки та результати розслідування» [24].

Відправною точкою аудиту повинні бути критерії, посилення або очікування, розроблені ВА як основа для порівняння з інформацією, наданою в процесі аудиту.

В рамках оцінки впливу аудитор визначає стан справ теми дослідження. На фактичному етапі аудитор порівнює визначені критерії з фактичними результатами аудиту.

Таблиця 1.2

Методичні прийоми та джерела інформації для збору доказової бази з урахуванням надійності державного сектору

Джерела інформації	Методи отримання аудиторських доказів та їх надійність	
	Методичні процедури	Надійність доказової бази у разі використання методичного прийому
1	2	3
1) Нормативно-правова база, внутрішні документи та нормативи, розроблені об'єктом аудиту	Аналіз аудитором первинних документів, звітів	Безпосередня особиста процедура забезпечує достатню надійність доказової бази
2) Установчі документи (положення про об'єкт, організаційна структура)	Аналітичні процедури (співставлення інформації за періоди, співставлення показників фінансової звітності у часі, пошук взаємозалежності між показниками, дослідження взаємозв'язків показників у періоді тощо)	Надійність доказів забезпечується у разі отримання аудитором пояснень і підтверджень показників, тенденцій

1	2	3
1) Плани діяльності, кошториси, звіти про виконання планів	Спостереження, огляд за процесами, процедурами, обстеження на об'єкті аудиту	Надійність доказів можлива тільки у випадку безпосереднього спостереження та собистого обстеження процедур та процесів
4) Документація, що супроводжує угоди, дії, договори, контракти	Опитування (інтерв'ю) з особами, пов'язаними з предметом дослідження об'єкта аудиту	Надійність доказів залежатиме від компетенції, досвіду, незалежності особи, що опитується, наявності у неї документальних доказів відповідної інформації
5) Документи, на підставі яких у бухгалтерському обліку відображаються операції, зокрема бухгалтерські та фінансові звіти;	Оцінка функціонування системи внутрішнього контролю за напрямом об'єкта дослідження (в т.ч. через опитування)	Надійність доказів забезпечується у разі отримання аудитором пояснень і підтверджень показників, тенденцій
6) Звіти раніше проведених внутрішніх аудитів;	Суцільна та вибіркова перевірка відповідності документації, записів, даних бухгалтерського обліку	Залежно від характеру і джерела інформації можуть бути різні ступені надійності аудиторських доказів
7) Звіти зовнішніх аудитів, акти ревізій та перевірок інших контролюючих органів	Перерахунок (перевірка арифметичної точності документів та записів)	Безпосередньо особиста процедура забезпечує достатню надійність доказової бази
8) Інформація, що надходить від правоохоронних органів про об'єкт аудиту, скарги, звернення	Запит та відповідне підтвердження	Залежно від характеру і джерела інформації можуть бути різні ступені надійності аудиторських доказів
9) Інформація, що висвітлюється у ЗМІ про об'єкт аудиту	Контрольне тестування (повторне виконання операції)	Отримання аудитором гарантії розуміння функціонування відповідних процесів та процедур

Примітка. Розроблено автором

«Результати аудиту, такі як різниця між фактичним становищем аудированого суб'єкта господарювання та встановленими критеріями (правилами) оцінки, отримуються шляхом оцінки та порівняння аудиторських доказів з певними критеріями та вказівки на відповідність суб'єкта господарювання, що перевіряється, певним критеріям. Фактичні знахідки, як правило, вносяться в базу даних в ході розслідування і розглядаються в аналітичній частині аудиторського звіту. На цій основі складаються протоколи випробувань» [28].

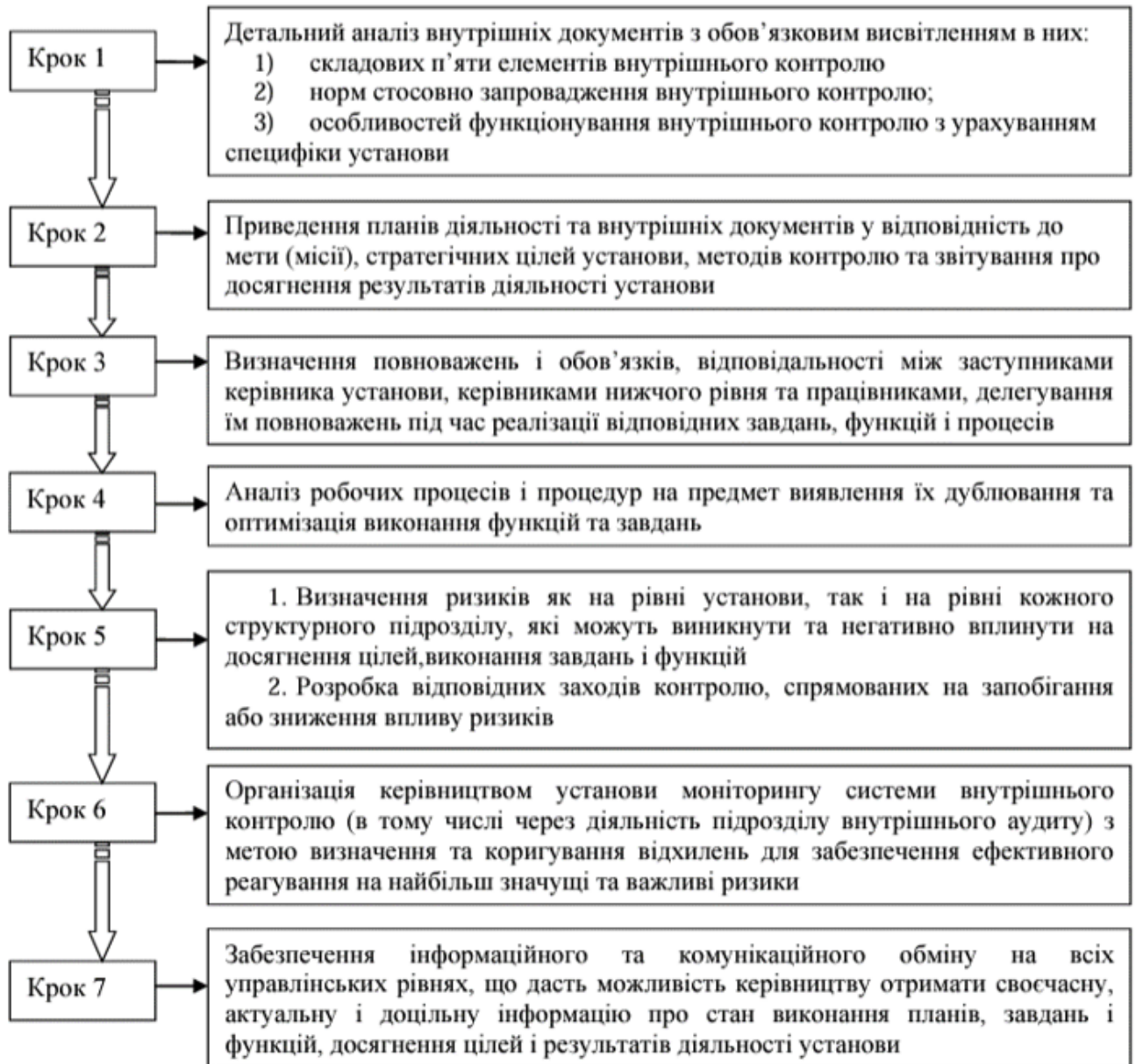


Рис. 1.1. Алгоритм проведення ВА у державному секторі

Примітка. Розроблено автором

Для того, щоб зрозуміти використовувані критерії, знайдені факти та підходи до виявлення причин проблеми або ризику, результати представлені послідовно, чітко та логічно.

При проведенні аудиторського дослідження важливо враховувати вплив висновків аудиту на ЕЕ, результативність та результативність. Це є підставою для демонстрації необхідності коригувальних заходів.

Залежно від способу отримання дипломів дипломи поділяються на такі категорії: «документи, отримані у зв'язку з проведенням експертизи документів,

звітів, нормативних актів, внутрішніх документів, реєстрів, листів, договорів, програм; комунікації, отримані за допомогою інтерв'ю, анкет та опитувань; включаючи банківські виписки, розрахунки, графіки тощо, отримані за допомогою аналітичних процедур; досягається спостереженням, вимірюванням, контролем, дослідженням, фотографією» [21].

Пошук та виявлення причин, які призвели до відхилень від фактичного стану належним чином, є важливим етапом у процесі ВА. Причина може бути очевидною або ґрунтуватися на припущеннях аудитора. Виявлення і формулювання якісної причини є необхідною умовою для осмисленого рекомендування коригувальних дій щодо їх усунення.

Визначення ступеня впливу виявленого відхилення від норми допоможе вам оцінити, який вплив воно надасть безпосередньо на предмет розслідування і на функціонування установи в цілому. Такий вплив не обов'язково піддається кількісній оцінці.

Переходячи до наступного кроку, аудитор оцінює значимість цього впливу і зважає витрати на впровадження відповідних коригувальних дій з очікуваним результатом впровадження.

«Внутрішні стандарти оцінки впливу забезпечують отримання загального висновку за результатами дослідження» [34]. Внутрішні документи Відділу оцінки впливу повинні дозволяти ВА відмовитися від публікації аудиторського звіту, якщо він не може отримати достатні аудиторські докази для цього, або якщо, наприклад, виникли обставини, які впливають на незалежність аудитора під час аудиторського розслідування.

Найважливішим продуктом за результатами ВА є рекомендації аудиту. Запропоновані заходи мають бути спрямовані на покращення ситуації та недопущення повторення такої ситуації в майбутньому.

Надаючи обґрунтовані рекомендації, внутрішній аудитор гарантує, що рекомендація спрямована на першопричину дефіциту. При формулюванні коригувальних дій аудитор повинен переконатися в тому, що вони чітко і логічно пов'язані з такою причиною.

Якість наглядових рад визначає вартість, яку створює служба водопостачання та водовідведення. Процес ВА може надати рекомендації щодо підвищення ефективності процесів, а також інформацію про кращі практики прийняття управлінських рішень.

При видачі рекомендацій щодо аудиту ІАВ повинен ранжувати їх у порядку черговості, включаючи: «ступінь впливу виявлених під час опитування недоліків і проблем на досягнення цілей організації; суму витрат, необхідних для усунення виявлених недоліків і невідповідностей; можливі наслідки невиконання запропонованих рекомендацій; складність засобів правового захисту; час, необхідний для виконання рекомендацій» [26].

Висновки слід ранжувати за результатами дослідження за ступенем впливу проблем і недоліків на загальні результати предмета дослідження із зазначенням:

- високий вплив (коли відсутність термінових коригувальних дій може мати катастрофічні наслідки для досягнення цілей установи та подальшої діяльності в цілому);
- значний ступінь впливу (у випадках, коли бездіяльність може істотно ускладнити досягнення поставлених цілей);
- вплив з низьким рівнем ризику (коли запропоновані заходи забезпечують ефективність та супутні вигоди при мінімальних витратах та сприяють посиленню контролю).

Проблеми та недоліки, коли відсутність негайних коригувальних дій може серйозно негативно вплинути на досягнення цілей установи, повинні бути негайно вирішені на найвищому рівні організації.

Ефективний моніторинг і контроль включають безперервний моніторинг стану виконання рекомендацій аудиту шляхом проведення оцінок впливу.

Процес контролю за виконанням рекомендацій описаний у внутрішніх документах ВА.

З урахуванням міжнародної практики запропоновано використовувати різні методи контролю за їх виконанням органами НМА залежно від пріоритетності рекомендацій з аудиту (табл. 1.3).

Вибір аудиторських рекомендацій виходячи з їх пріоритетності

Вид способу відстеження впровадження рекомендації	Ступінь пріоритетності аудиторської рекомендації		
	Низька	Середня	Висока
Усна інформація	✓	✓	✓
Письмова (документальна) інформація	✓	✓	✓
Безпосередня перевірка	-	✓	✓
Послідуючий аудит	-	-	✓

Примітка. Сформовано за [34]

Найпростішим способом контролю за виконанням рекомендацій є усний моніторинг, що означає, що усна інформація отримується від відповідальних за компанію, що перевіряється. Незважаючи на те, як швидко вони були отримані, виникнуть сумніви щодо доказів того, що були вжиті відповідні заходи.

У вітчизняній практиці найбільш поширеним є письмове підтвердження статусу проведення оцінки рекомендацій. При цьому, крім звичайної офіційної кореспонденції, можуть використовуватися бланки (анкети, анкети тощо) для визначення стану практичної реалізації рекомендацій та причин їх невиконання.

Що стосується пріоритезації рекомендацій з аудиту, може бути корисним уточнити стан оцінки рекомендацій безпосередньо в органі, що перевіряється.

Проведення аудиту ex-post є доцільним для вироблення рекомендацій, які мають важливе значення для функціонування органу, що перевіряється.

ВА також можуть використовувати інші методи для контролю за дотриманням рекомендацій, включаючи організацію засідання правління за участю керівника підрозділу, як на рівні органу в цілому, так і на рівні особи, що перевіряється.

Для контролю за виконанням рекомендацій з аудиту була розроблена та оформлена окрема форма – контрольний документ для контролю за проведенням аудиту рекомендацій за результатами ВА. Його використання дасть можливість здійснювати контроль за вивченням рекомендацій і надавати директору школи всю необхідну інформацію про виконання рекомендацій з різних рівнів впливу.

З метою підвищення якості та спрощення процесу звітування за результатами роботи Служби оцінки впливу (форма 1-DVA), консолідації даних

про кожен проведений внутрішній аудит та удосконалення процесу узагальнення відповідних показників для звітності перед керівником установи пропонується використовувати розроблений під час опитування Паспорт ефективності ВА.

Начальник відділу ВА стежитиме за тим, щоб дані про результати внутрішніх аудитів були зафіксовані у виданому паспорті.

Найважливішими частинами такого паспорта є: 1) «основна інформація про ВА; 2) загальні відомості про компанію, що перевіряється; 3) результати ВА, серед яких: інформація про виявлені недоліки і проблеми, відомості про виявлені злочини, не пов'язані з фінансовим майном; інформація про виявлені фінансові порушення; 4) ефективність ВА; 5) Інформація про посадових осіб, відповідальних за проведення внутрішніх аудитів» [2].

На підставі IV документів зберігається роздрукований паспорт з результатами ВА.

Стандарти оцінки впливу дозволяють ВА самостійно регулювати юридичний процес у внутрішніх документах за результатами аудиту. З метою систематизації матеріалу проведених аудиторських заходів у дисертації розроблено процес підготовки файлів за результатами внутрішніх аудитів та запропоновано формат титульного аркуша справи на основі матеріалу ВА.

Отже, впровадження запропонованої системи аудиторських документів та методологічних підходів ВА у їх практичну роботу сприятиме вдосконаленню організаційно-методичної бази аудиторського дослідження, підвищенню ефективності видачі аудиторських рекомендацій та підвищенню ефективності функціонування служби ВА в установі.

РОЗДІЛ 2

АНАЛІЗ СИСТЕМИ ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ В ОРГАНІ ВЛАДИ

2.1. Оцінка організаційної підтримки моніторингу органу влади

Тернопільська районна державна адміністрація є «місцевим органом ВВ, що забезпечує реалізацію державної політики в межах району.

«Установа є складовою публічної сфери управління, яка функціонує для забезпечення суспільних потреб та реалізації державних функцій на місцевому рівні» [9]. Основними особливостями установи є такі: 1. Публічний характер діяльності : «районна адміністрація в державі діє від імені держави для забезпечення прав, свобод і законних інтересів громадян, його діяльність спрямована на надання публічних послуг, реалізацію державних програм та підтримання соціальної, економічної та правової стабільності в районі» [2].

2. Підзвітність та підзвітність : «районні адміністрації держав підпорядковані обласним державним адміністраціям та Кабінету Міністрів України, який здійснює контроль за виконанням державних доручень, вони також підзвітні місцевим громадам за наявності відповідних механізмів комунікації з громадськістю» [2].

3. Правовий статус: «державне територіальне управління є юридичною особою, яка керується публічним правом, яка діє в межах своїх повноважень, визначених законом; діяльність ґрунтується на принципах законності, прозорості, рівності, підзвітності» [2].

4. Делеговані органи зобов'язані: «районна державна адміністрація виконує загальнонаціональні завдання (наприклад, соціальні, освітні та охоронні здоров'я), а також конкретні завдання, пов'язані з управлінням місцевими ресурсами та інфраструктурою» [2].

5. Управляти відповідно до принципів децентралізації: «адміністрації мають обмежену відповідальність за управління місцевими справами, але вони відповідають за ефективну реалізацію державних політик на рівні районів, які є

частиною процесу децентралізації» [2].

Основними цілями установи є реалізація державної політики в районі та забезпечення сталого розвитку району.

Завдання районної адміністрації : «реалізація державної політики на місцевому рівні - державна районна адміністрація несе відповідальність за реалізацію національних законів і програм на території району; сприяння місцевому економічному розвитку – сприяння підприємництву, залученню інвестицій та розвитку місцевої інфраструктури; соціальна політика : забезпечення реалізації соціальних програм для соціально незахищених верств населення, забезпечення громадського порядку і безпеки – співпраця з правоохоронними органами у справі підтримання правопорядку» [25].

Установа відіграє важливу роль у виконавчій системі на місцевому рівні, оскільки забезпечує комунікацію між центральною владою та місцевими громадами і спрямовує свою діяльність на покращення добробуту мешканців району.

Оскільки в дослідженні основна увага приділяється показникам економічної активності установи, необхідно визначити організаційну структуру, яка характеризується наступним чином (рисунок 2.1).

«Архівний відділ Тернопільської районної державна адміністрація (ТРА) утворено відповідно до Наказу голови Тернопільська районна державна адміністрація № 35 від 16 лютого 2021 року та є структурним підрозділом Тернопільської районної державної адміністрації, підпорядкованим голові державної адміністрації та підпорядкованому Державному архіву Тернопільської області» [25] (рис. 2.2).

«Планування доходів відповідно до КПКВ-7891010 здійснюється за рахунок коштів державного бюджету в межах надходжень загального фонду (бюджетні кошти) та доходів спеціального фонду (плати за послуги, інші джерела власних надходжень)» [29].

Зазначені вище характеристики ФГД архіву впливають на структуру його доходів як БУ. Забезпечення достатніх ресурсів ОВ є однією з необхідних умов

задовільного функціонування системи ЦВ, а отже, і виконання завдань і функцій держави.

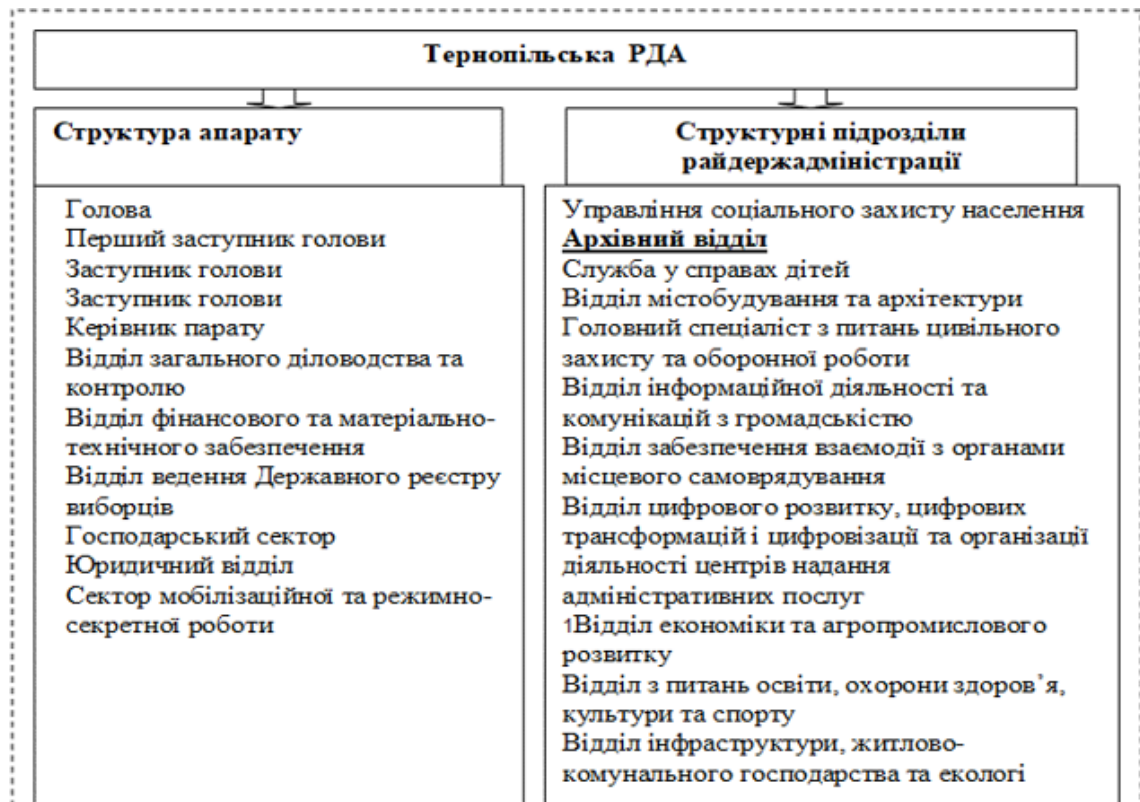


Рис. 2.1. Організаційна структура Тернопільської районної державної адміністрації

Примітка. Сформовано автором

Відповідно до «Бюджетного кодексу України доходи загальнодержавного та місцевих бюджетів та бюджетних установ складаються із загального та спеціального фондів. Загальний фонд покриває всі доходи, за винятком надходжень, що надходять до спеціального фонду та для фінансування загального бюджетного фонду» [28]. До складу спеціального фонду входять: «асигнування на видатки, що обліковуються з чітко визначених джерел доходів; власні ресурси бюджетним установам, субсидії або гранти (у вартісному вираженні), отримані РБК на конкретні цілі» [28].

Згідно з бюджетною програмою СРКВ 7891010 на 2023 рік заплановано лише 230672,90 тисяч. грн. (табл. 2.1).

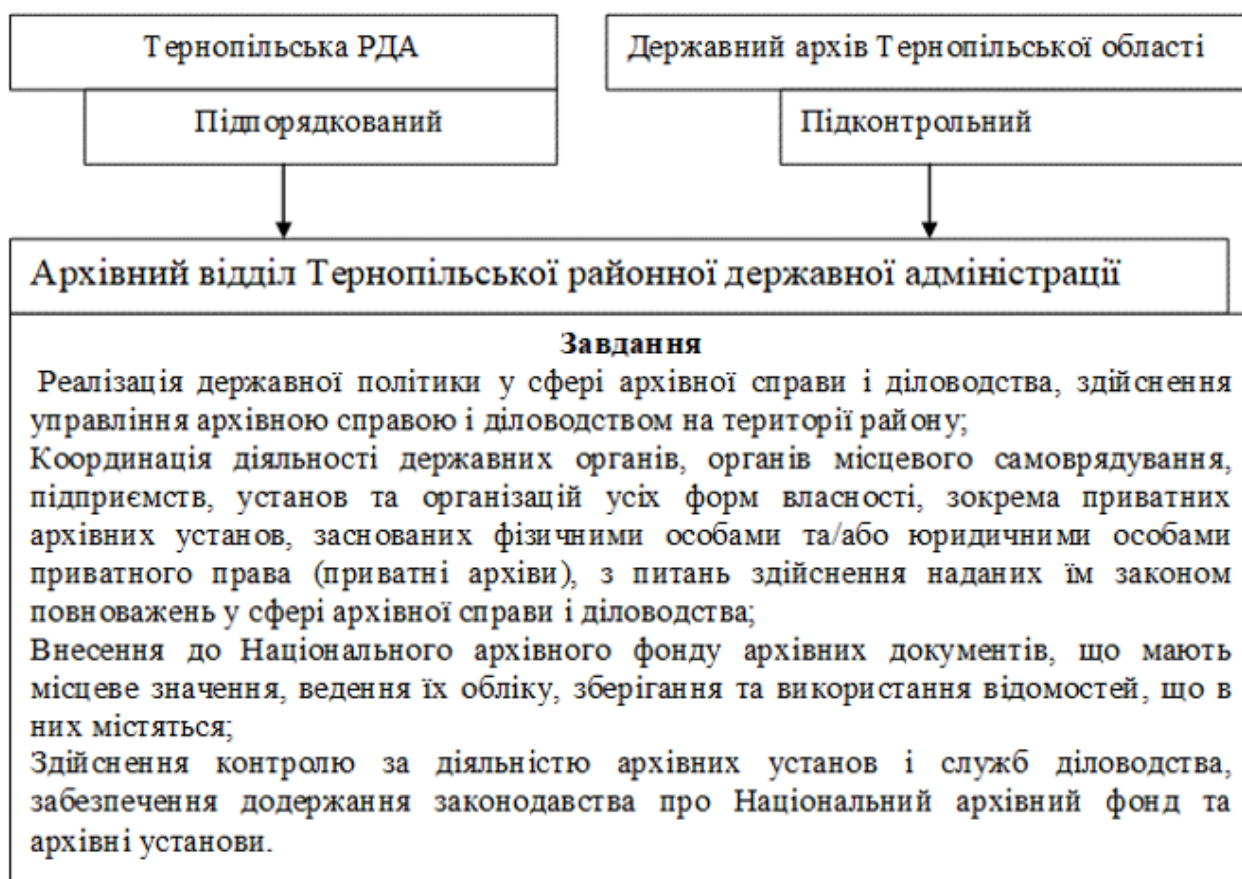


Рис. 2.2. Архів Тернопільської районної державної адміністрації
Примітка. Сформовано автором

Таблиця 2.1

Інструкція про використання асигнувань (у тисячах грн)

№ з/п	Показники	Загальний фонд	Спеціальний фонд	Разом
1.	Забезпечення діяльності місцевих адміністрацій області	163746,1	12098,1	175844,2
2.	Витрати пов'язані із здійсненням заходів щодо вивільнення працівників РДА	52961,8	0	52961,8
3.	Підвищення кваліфікації працівників	500	0	500
4.	Погашення кредиторської заборгованості, зареєстрованої в органах ДКСУ станом на 01.01.2021	4,6	141,7	146,3
5.	Викуп земельних ділянок для суспільних потреб (будівництво дороги)	0	1220,6	1220,6
	Разом	217212,5	1362,3	230672,9

Примітка. Сформовано автором після [28]

Як видно з наведеної нижче таблиці, суми, затверджені за програмою загального фонду, є такими: 217212,5 тисяч гривень. і за спец. фондом; 1362,3 тис. грн.

Як видно з даних на рисунку 1.2 та табл. 1.1 головним розпорядником

бюджету є Тернопільська обласна державна адміністрація, а нижчого рівня – Тернопільська районна державна адміністрація та архівна служба Тернопільської державної адміністрації.

Фінансування установи у 2023 році планується як із загального фонду ДБ за програмою 7891010, так і зі спеціального фонду (рисунок 2.3)

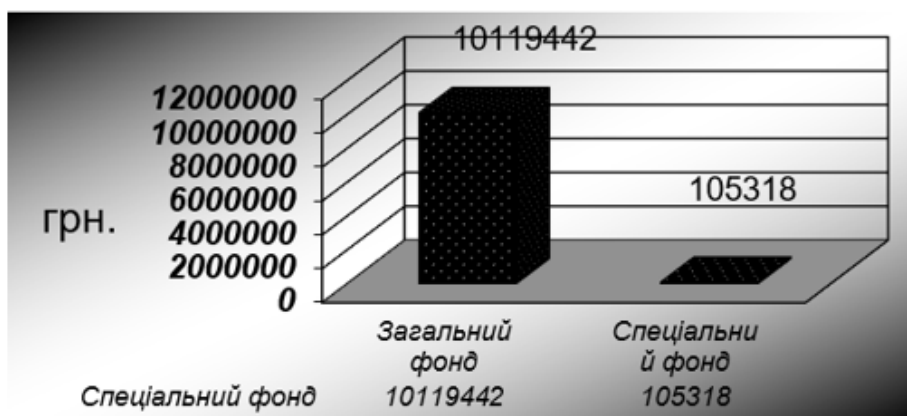


Рис. 2.3. Фінанси та в архівах Департаменту Тернопільської районної державної адміністрації

Примітка. Сформовано автором

Так, у «2023 році в рамках бюджетної програми 7891010 в установі 1011942,15 грн загального фонду та 1011942,15 грн спеціального фонду 105318 грн» [28].

2.2. Аналіз виконання роботи з внутрішнього аудиту органу влади

Основні елементи, які можуть характеризувати стан організації та функції ВА в установі, поділяються наступним чином:

- 1) організаційно-функціональна – включає загальні положення, що стосуються створення сервісів ВА, організації та використання ВА (забезпечення організаційної та функціональної незалежності, підготовка всіх необхідних для ВА внутрішніх документів, затвердження бізнес-планів тощо);
- 2) кадровий - вказується результати роботи ВА в установі в частині управління персоналом (кількість ВА, завантаженість і кваліфікація і т.д.);
- 3) визначення кінцевих показників ефективності служби оцінки впливу (кількість проведених внутрішніх аудитів, включаючи сфери впровадження, повнота виконання плану дій, кількість виявлених та усунених слабких місць та

невідповідностей, кількість розроблених та впроваджених рекомендацій).

З метою забезпечення належної організації діяльності установи з ВА ми пропонуємо, щоб у Положенні про МСБО використовувалася типова форма та посадова інструкція, розроблена для ВА відповідно до ситуації (Додаток А).

Фахівці відділу, які безпосередньо займаються штучним інтелектом і збором даних, аналізують процеси, працюють з інформаційними базами даних (паперовими і все частіше електронними) і на основі узагальнення всіх показників зазвичай готують спеціалізовані аудиторські звіти за своїми конкретними напрямками досліджень (темами досліджень).

Безпосередній зв'язок між МАБ та керівником відділу оцінки впливу під час надання інформації про результати оцінки впливу для звітування керівництву установи забезпечується керівником аудиторської групи та/або (або ним) заступником начальника відділу оцінки впливу.

Оскільки оцінка даних і результатів фахівцями з ВА ґрунтується на їхньому власному досвіді та знаннях, під час інтерпретації даних завжди буде бракувати комунікації. Це ставить під загрозу повноту, повноту і об'єктивність аналізованих даних, що в кінцевому рахунку може призвести до втрати довіри до єдності управління.

У сучасному світі цифрових технологій практично вся «інформація отримується з величезних обсягів даних (адміністрування податків, оформлення паспортів, надання послуг соціального захисту, надання довідок з відповідних національних реєстрів, створення державного бюджету). Обсяг даних набуває значних масштабів і стає важливим стратегічним ресурсом для країни» [32]. Структурування та аналіз з подальшими висновками на основі цих даних також включають функції ВА.

Дослідження великих даних відкривають нові можливості для підвищення якості та ефективності аудитів, зокрема дозволяють проводити аналіз ситуації безпосередньо в установі перед початком аудиту, що підвищує точність і скорочує час, необхідний для проведення таких аудитів.

Метою ВА з інтенсивним використанням даних також є визначення того,

чи покращилася діяльність аудитованого суб'єкта господарювання, і регулярний моніторинг перегляду рекомендацій, що ґрунтуються на результатах аудиту. Це означає, що всебічний аналіз цих даних має важливе значення для установи, оскільки ці набори даних можуть надати знання, необхідні керівнику для прийняття рішень.

«У світовій практиці (наприклад, у Великій Британії) проблема організаційної незалежності від ВА вирішується шляхом організації внутрішніх аудитів із залученням зовнішніх джерел (аутсорсинг) – професійних аудиторських фірм та аудиторів з великим досвідом роботи в системах і процесах управління» [62].

Можливість використання зовнішніх постачальників послуг для виконання завдань ВА також врахована міжнародними стандартами у сфері штучного інтелекту – МСА 2050.

Звичайно, це ще одна перевага для клієнта, але є як позитивні, так і негативні сторони впровадження ВА із залученням зовнішніх джерел (табл. 2.2).

Таблиця 2.2

Плюси та мінуси залучення третіх осіб до внутрішніх аудитів

Переваги	Недоліки
Використання послуг персоналом, який має значний досвід роботи	Відсутність на ринку послуг достатніх кваліфікованих кадрів за напрямом ВА
Можливість залучення високопрофесійної кваліфікованої робочої сили	Неможливість ґрунтовно пізнати цілі, прагнення, культуру та діяльність установи
Застосування кваліфікованої праці на короткий проміжок часу, що може дати ефект економії	Час, який відводиться на ВА, суттєво менший за безперервну роботу служби ВА
Забезпечення організаційної та функціональної незалежності ВА	Можливі конфлікти інтересів
Достатня гарантія об'єктивності ВА	Відсутність швидкого та гнучкого реагування на виникнення проблеми в організації
Можливість використання технологічних інновацій та передових практик в галузі ВА без залучення додаткових ресурсів	Поєднання характеру внутрішнього та зовнішнього аудиту
Вирішення проблеми заповнення вакансій підрозділу ВА	Зовнішнє (поверхове) вивчення об'єкту ВА спричиняє можливе його фокусування не на фактичних ризиках та проблемах установи
Скорочення часу та витрат на навчання, управління, оцінку та розвиток власною служби ВА	Моніторинг впровадження заходів за результатами ВА потребуватиме додаткових витрат

Джерело: Сформовано автором.

За результатами аналізу переваг та недоліків такої ВА автор дійшов висновку, що наразі недоцільно використовувати внутрішній аудит державного сектору в Україні через аутсорсинг.

З урахуванням вищезазначеного та вказівок Міністерства фінансів України щодо форми ВА пропонуємо наступний формат стандартного звіту ВА для державних установ (додаток Б).

Гарантією організаційної та функціональної незалежності суб'єкта ВА може бути створена екзаменаційна комісія, можливість створення якої може бути створена у складі публічного органу у формі консультативного органу з метою консультування та розслідування питань, спрямованих на вдосконалення діяльності ВА, як визначено у відповідних змінах до Рішення № 1001(27).

Створення державної влади є поширеним явищем у більшості країн, але на сьогодні такого досвіду в Україні практично немає.

Порівняльний аналіз функціонування екзаменаційних комісій Колегії мерів і радників ISSP (табл. 2.3) показав, що діяльність Ради директорів державного органу юридично спрямована на захист, підтримку та підвищення ролі ВА. Основним завданням АК ПССІ є «контроль за процесом підготовки публічних звітів, моніторинг ключових угод та фінансових показників, відбір зовнішніх аудиторів та перевірка якості їх роботи» [27].

На основі вимог, що стосуються обсягу, складу та організації роботи Правління в органах ВВ, виконавчі органи розробили проект положення про АР (Додаток А).

Проаналізувавши специфіку функціонування цих консультативно-дорадчих органів, було з'ясовано, що створення ради директорів установи призведе до нівелювання залежності всієї служби ВА від управління організацією, забезпечить вплив на керівників у частині впровадження рекомендацій на основі результатів штучного інтелекту, зміцнить незалежність штучного інтелекту. У той же час, «питання, пов'язані з ефективністю фінансового управління та нагляду, системою ризикового капіталу та управлінням активами, не належать до компетенції керівного комітету» [37].

Таблиця 2.3

Основні відмінності між тестовими дошками, створеними в органах, та провайдерами послуг Інтернету

Критерії	ПССІ	Органи державної влади
1	2	3
Характер створення АК	Обов'язковий (або можуть покласти функції на окремих підрозділ органу управління чи на наглядовий орган)	За бажанням рекомендаційний
Вимоги до складу АК	- більшість членів не пов'язані з підприємством; - не можуть входити посадові особи органів управління; - з числа незалежних членів призначається Голова; - щонайменше один член повинен бути компетентним у сфері бухгалтерського обліку та/або аудиту.	- входять посадові особи державного органу та за згодою - незалежні експерти; - незалежний експерт повинен мати вищу освіту не нижче ступеня магістра, стаж роботи у сфері аудиту, обліку, інших галузях економіки, фінансів або права не менше 10 років та бездоганну ділову репутацію; - не менше двох незалежних експертів у складі, у т.ч. один експерт у сфері аудиту або обліку.
Частота проведення засідань АК	Законодавчо не регламентовано	Не рідше двох разів на рік.
Вимоги до оприлюднення результатів діяльності АК	Законодавчо не визначені	Оприлюднення на офіційному веб- сайті державного органу.
Основні завдання АК	1) інформування загальних зборів акціонерів (іншого вищого органу управління) про результати обов'язкового аудиту фінансової звітності; 2) моніторинг процесу складання фінансової звітності та надання рекомендацій і пропозицій щодо забезпечення достовірності інформації; 3) оцінка ефективності системи внутрішнього контролю, ВА та управління ризиками; 4) моніторинг виконання завдань обов'язкового аудиту фінансової звітності; 5) оцінка незалежності суб'єктів аудиторської діяльності, які надають послуги з обов'язкового аудиту; 6) проведення прозорого конкурсу відбору суб'єктів аудиторської діяльності та обґрунтування рекомендацій за його результатами.	1) сприяння організаційній і функціональній незалежності ВА, подання пропозицій керівнику органу для необхідності вжиття заходів для забезпечення незалежності служби ВА; 2) сприяння створенню належних умов для здійснення ВА, усуненню умов щодо перешкоджання виконанню обов'язків та втручання в діяльність інших осіб; 3) розгляд стану вжиття керівником органу необхідних заходів за результатами здійснення ВА; 4) обговорення результатів діяльності підрозділу ВА; 5) обговорення результатів внутрішньої та зовнішньої оцінки якості внутрішнього аудиту; 6) подання пропозицій щодо вдосконалення діяльності з ВА в установі; 7) обговорення інших питань, пов'язаних із провадженням діяльності з ВА.

Джерело: Сформовано автором на основі [27]

Важливою передумовою для впровадження КР є правильна основа та реальні умови для встановлення. Головне, що перетворити цей орган в непотрібне бюрократичне утворення не вийде.

Головний контролер несе відповідальність за ефективне управління та управління діяльністю ІА з метою забезпечення підвищення цінності організації, що досягається шляхом забезпечення відповідності діяльності суб'єкта ВА стандартам, кодексам поведінки, іншим нормативним вимогам та виконанню функції ВА за результатами роботи, пов'язаної з визначеними цілями.

Діяльність у сфері ШІ приносить додану вартість організації (та її зацікавленим сторонам) з точки зору надання об'єктивних та належних аудиторських послуг ВА, спрямованих на підвищення ефективності та результативності управління та забезпечення належних гарантій для системи управління ризиками та контролю. Цінність та довіра до ВА зростає, коли внутрішній аудит активно та проактивно виконує свої завдання та оцінки, надає нові ідеї та оцінює майбутні наслідки для досягнення цілей установи.

Важливим питанням, яке повинні вирішити всі ВА, є ефективне використання обмежених ресурсів. З усіх можливих цілей ВА увага повинна бути приділена найбільш пріоритетній, тобто тій, яка становить найбільший ризик для досягнення цілей установи.

«Аудиторська палата – це сукупність об'єктів ВА (процесів, функцій, перевірених об'єктів) та компаній, установ та організацій, які входять до адміністративної сфери державного органу та діяльність яких може підлягати внутрішньому аудиту» [41].

База даних не є переліком компаній, установ та органів, що належать до сфери державного управління, профільного міністерства, центральних адміністративних органів чи регіональних державних служб. Це набагато ширше поняття, адже ВА фокусується не на діяльності установи, а на окремій процедурі. Всі процеси можна умовно розділити на «загальні, як правило, стандартні, процеси, характерні для окремої установи (процес оплати праці, публічні закупівлі, управління людськими ресурсами) і функціональні (специфічні)

процеси, які не характерні для всіх установ, підпорядкованих міністерствам, центральним органам ВВ, обласним органам державного управління, але нерозривно пов'язані з деякими з них – процесами виконання функцій контролю та моніторингу, бюджетні програми, адміністративні послуги» [56].

Невідповідність таким критеріям, як надійність системи ВК, складність функцій (процесів) установи, масштаб змін та вплив на імідж установи не дозволяють систематично виявляти проблеми галузі та обирати пріоритетні суб'єкти ВА.

З огляду на вищесказане, була розроблена методологія вибору пріоритетних напрямків для включення ВА в план на основі загальної вибірки, заснованої на оцінці ризиків.

Оцінка рівня ризику (ймовірності виникнення) на основі певних критеріїв для кожного елемента сфери аудиту з урахуванням рівня пріоритезації забезпечує належне планування діяльності з оцінки впливу.

«Стратегічні та операційні плани готуються ВА на основі документально підтвердженої оцінки ризиків, яка проводиться не рідше одного разу на рік» [55].

Врахування вимог і побажань вищого керівництва організації при підготовці планів і використанні інформації з системи управління ризиками установи, як це визначено в МСА 2010 [62], робить аудит значущим, а результати стають предметом інтересу для керівництва організації.

В даний час форми документації стратегічних і оперативних планів не врегульовані на законодавчому рівні. Мінфін підготував форми рекомендацій до цих планів та рекомендації щодо їх складання.

«Стратегічний план комплексно структурований. Посібник з найкращої практики ВА визначає планування як динамічний процес. Беручи до уваги зовнішні та внутрішні зміни, що впливають на функціонування організації, необхідно переглянути оцінку ризиків ВА, а отже, і стратегічні плани» [62].

Щорічна оцінка стратегічного плану включає аналіз змін в установі, включаючи її діяльність, цілепокладання та місію. Ці зміни можуть вплинути на ризики організації, пов'язані з досягненням її цілей, і порушити оцінку ризиків

відділу ВА. Слід зазначити, що «ВА, проведені у попередньому році, можуть потребувати проведення додаткових аудитів або додаткових розслідувань з пов'язаних з цим питань. Минулорічні результати можуть свідчити про необхідність коригування оцінки ризиків та переоцінки пріоритетів» [41].

У рамках своєї роботи бажано, щоб ВА оновлював свої плани шляхом постійного моніторингу поточних інцидентів та оцінки потенційних ризиків та їх впливу на діяльність установи у зв'язку з цим.

Функція ВА повинна продовжувати динамічно і безперервно розвиватися. Щоб відповідати сучасним вимогам, новим ризикам у бізнесі, потрібні нові управлінські навички.

«Розвиток ІІІ спрямований на підвищення ефективності бізнесу і, отже, його важливості для стейкхолдерів. Потреба в постійному підвищенні кваліфікації ВА визначена в МСА 1230» [61].

У зв'язку з цим доцільно доповнити частину ІІІ «Стратегічного плану, рекомендованого Мінфіном» [66], розділом 3.3 «План розвитку ВА» [66], встановленням керівних принципів розвитку ВА та розробки основних заходів щодо реалізації цих напрямів протягом програмного періоду (табл. 2.4).

У Операційному плані заходів з оцінки впливу визначені завдання, які Підрозділ виконуватиме у поточному році.

Проаналізувавши існуючу форму рекомендацій, пропонуємо відобразити в частині І операційного плану інформацію про об'єкти ВА, щодо яких планується застосування штучного інтелекту на період, на який розроблено операційний план. Цей розділ включає: «першочергові цілі оцінки впливу (за результатами оцінки ризиків) стратегічного плану, за якими буде проводитися оцінка впливу у плановому році; цілі оцінки впливу, що включаються до плану на підставі відповідного рішення про проведення ВА за результатами опрацювання інструкцій, скарг, скарг тощо; пристрої, для яких ВА було розгорнуто в попередньому році, але очікується, що вони будуть завершені в плановому році» [66].

Таблиця 2.4

Витяг з Стратегічного плану ВА
3.3 План розвитку ВА на 2025-2027 роки

Напрями розвитку внутрішнього аудиту	Основоположні заходи для реалізації напрямів розвитку внутрішнього аудиту			Очікуваний результат
	2025 рік	2026 рік	2027 рік	
1	2	3	4	5
1. Розвиток кадрового потенціалу і постійне підвищення професійного рівня шляхом навчання	Обов'язкове проходження внутрішніми аудиторами навчання за програмами підвищення кваліфікації не менше 40 годин на рік	Обов'язкове проходження внутрішніми аудиторами навчання за програмами підвищення кваліфікації не менше 40 годин на рік	Обов'язкове проходження внутрішніми аудиторами навчання за програмами підвищення кваліфікації не менше 40 годин на рік	Підвищення рівня якості ВА, в тому числі через застосування передових напрямів та методів проведення внутрішніх аудитів
2. Залучення внутрішнього аудиту до оцінки найбільш суттєвих стратегічних ризиків у діяльності установи в цілому (окрім ризик-орієнтовного планування в рамках діяльності з ВА і оцінки ризиків в межах виконання аудиторських функцій)	Ініціювання підрозділом ВА утворення в установі системи управління ризиками	Надання вищому керівництву установи власної оцінки найбільш суттєвих стратегічних ризиків у діяльності установи в цілому	Оцінка якості управління стратегічним і ризиками	-зростання цінності функції внутрішнього аудиту для установи; -сприяння досягненню мети та цілей для організації в цілому
3. Сертифікація фахівців підрозділу внутрішнього аудиту	Забезпечення отримання сертифіката ВА керівником підрозділу	Забезпечення отримання сертифіката ВА заступником керівника підрозділу та/або фахівцем, який очолює проведення ВА	Забезпечення отримання сертифіката ВА спеціалістам і підрозділу, стаж роботи в службі ВА понад 3 роки	Зростання професійної компетенції фахівців служби ВА, що призводить до підвищення результативності та якості ВА
4. Використання відповідних комп'ютерних технологій в процесі виконання аудиторського завдання	Підготовка та створення умов для впровадження у діяльність прикладного програмного забезпечення (в тому числі навчання фахівців)	Впровадження в діяльність служби ВА прикладного програмного забезпечення для роботи з великими масивами даних	Забезпечення технічної підтримки та оновлення прикладного програмного забезпечення	Можливість аналізу великих масивів даних, використання відповідного методичного апарату, адаптованого до сучасних умов

Джерело: Розроблено автором

Наголошується, що результати ризик-орієнтованого вибору плану також можуть призвести до вибору пріоритетних цілей, щодо яких з певних

об'єктивних причин неможливо провести оцінку впливу. Такими обставинами можуть бути, наприклад: установа не має достатніх коштів для місій у разі територіального виведення установи ВА; відсутність служби оцінки впливу з необхідними кадровими ресурсами для охоплення обсягу теми дослідження; недостатня компетентність персоналу відділу у сфері, за якою планується проведення ВА, Вилучення правоохоронними органами документів, що стосуються розслідування кримінальних проваджень щодо суб'єкта ВА.

«Начальник відділу водопостачання та водовідведення інформує керівника інституту та приймальну комісію (за наявності) про потреби в ресурсах і, у разі дефіциту ресурсів, вказує наслідки цих обмежень та шляхи вирішення проблеми» [66].

В операційному плані бажано буде вказати альтернативні цілі, які можуть бути включені в план МАП у разі наявності ресурсів (у разі збільшення чисельності персоналу в службі, своєчасного проведення планових ВА).

У цьому контексті пропонується доповнити Частину I Оперативного плану інформацією про цілі ВА, які мають бути включені до плану (за результатами оцінки ризиків), але щодо яких оцінка впливу не може бути проведена на цьому етапі за певних обставин та за певних обставин, а також про цілі ВА, щодо яких можуть проводитися ВА під час реалізації плану. якщо були наявні кошти для їх здійснення.

Важливим моментом в процесі планування є оцінка наявного бюджету ІАС з точки зору повноти виконання фактично виконаних робіт.

Рекомендується, щоб відповідний бюджет разом з обґрунтуванням елементів витрат був поданий на розгляд Правління в рамках затвердження планів.

Стратегічний план визначає показники статей видатків з урахуванням інформації, що міститься у вимогах до трирічного бюджету. Акцент зроблено на витратах на професійну освіту ВА, їх підготовку, забезпечення матеріальними ресурсами та інформаційними технологіями.

Річний план містить інформацію для уточнення стратегічного бюджету ВА

щодо витрат на утримання персоналу підрозділу, потенційних витрат на найм зовнішніх експертів, експертів, послуги яких необхідні під час проведення ВА; витрати на відрядження, пов'язані з виконанням аудиторської роботи.

Ефективність роботи відділу оцінки впливу буде оцінюватися, серед іншого, на основі ступеня імплементації протоколу. Для досягнення цілей та результатів стратегічного та операційного планів служба оцінки впливу повинна мати достатні кадрові ресурси.

Згідно з внутрішніми стандартами, чисельність експертів служби ВА має розраховуватися з урахуванням самої диспетчерської, а саме: «наявність регіональних ОВ та підвідомчих підприємств на ДП, пов'язаних з управлінням, кількість бюджетних програм, реалізованих розпорядниками бюджетних коштів у співвідношенні з покладеними на них завданнями та рівнем фінансування; кількість адміністративних послуг; наявність наглядових та наглядових функцій; кількість сфер, за якими забезпечується формування та реалізація державних політик; перелік цілей, які використовуються органом публічної влади для виконання своїх завдань з управління державними цілями» [61].

У зв'язку з особливостями функціонування кожного об'єкта розробити універсальну формулу розрахунку оптимальної кількості співробітників в штучному інтелекті неможливо і недоцільно. Водночас, гармонізація відповідних факторів, від яких залежить склад відділу оцінки впливу, призведе до гармонізації підходів до визначення достатньої кількості ВА для ефективного здійснення діяльності установи з ВА.

На практиці служби з оцінки впливу в більшості випадків створюються при обмеженій кількості персоналу в установі на основі принципу залишкових вакансій. Однак нестача людських ресурсів є одним з основних факторів, які негативно впливають на роботу відділу ВА.

Дослідження Міжнародного інституту ВА виділяє три підходи до визначення оптимального розміру пристрою зі ШІ: 1) «статичний підхід, починаючи з існуючих співробітників ВА; 2) ризик-орієнтований підхід; 3) порівняльний аналіз» [44].

Фактична чисельність персоналу в установі є відправною точкою для навчання персоналу та складу служб з використанням статичного підходу. У зв'язку із зовнішніми і внутрішніми змінами, що відбуваються в організації, буде коригуватися і розмір підрозділу ВА. Прикладами змін можуть бути географічна експансія (скорочення) діяльності організації, зміна завдань і цілей діяльності, додавання нових функцій в організації, розширення (скорочення) працівників.

Ефективне використання цього підходу вимагає ретельного врахування досвіду, навичок, цілей та виду ВА працівників. Існує дві потенційні проблеми з використанням цього підходу: важко підтвердити, що початковий розмір (номер) одиниці оцінки впливу можна розглядати як відправну точку для подальших змін; ймовірність тимчасових змін, які згодом вплинуть на встановлений опір пристрою.

Друга методологія передбачає систематичний аналіз ризиків, за допомогою якого служба з оцінки впливу представляє раді керуючих (або, де це застосовно, комітету з аудиту) обсяг роботи та сфери, охоплені внутрішнім аудитом, які суб'єкт господарювання може здійснити шляхом використання наявних ресурсів та їх збільшення (або зменшення на розумну суму). Доцільність такого підходу залежить від ставлення керівництва (ревізійної комісії) до ефективності процесу ідентифікації ризиків під час проведення ВА; схильність організації до ризику, толерантність до ризику та кінцевий ризик; роль ВА в процесі управління ризиками.

Незважаючи на свої переваги, цей підхід має і потенційні недоліки. Використання передових технологій та інших функціональних можливостей для здійснення діяльності з управління ризиками може зменшити роль і, отже, розмір суб'єкта штучного інтелекту.

Цей підхід може ігнорувати деякі сфери оцінки впливу, такі як впровадження заходів щодо відповідності, застосовних законів і нормативних актів, раннє реагування на потенційні порушення або консультативна роль ВА. Також важко визначити, які фактори підтверджують, що використовувана процедура аналізу ризиків є всеосяжною, ефективною та всеосяжною.

Третій підхід до розрахунку оптимального розміру підрозділу ВА ґрунтується на порівняльному аналізі розмірів з відділами ВА інших організацій.

Недоліком цього підходу є те, що він «спрямований лише на кількісні порівняння аналогічних організацій і не враховує ефективність та результативність суб'єкта ВА без урахування різних цілей, місій та стратегій» [44].

На практиці в європейських країнах для визначення чисельності військ використовуються грошові та кількісні критерії. Зокрема, розширено такі умови: один внутрішній аудитор на кожні 1 до 1,5 тисячі працівників установи. Крім того, за додатковим кількісним критерієм чисельність персоналу розраховується виходячи з коефіцієнта не менше одного внутрішнього аудитора на кожного з 5 керівників бюджетних коштів. «Грошовий критерій використовується на основі середньої суми в бюджеті за останні 3 роки (включаючи кошти та програми, що фінансуються ЄС)» [42].

РОЗДІЛ 3

ШЛЯХИ ВДОСКОНАЛЕННЯ СИСТЕМИ ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ В ОРГАНІ ВЛАДИ

3.1. Перспективні орієнтири внутрішнього аудиту державного сектору економіки

Ефективність діяльності з ВА забезпечується відповідною службою, яка реалізує низку покрокових логічних заходів та процедур, починаючи з планування та організації оцінки впливу і закінчуючи повідомленням про результати діяльності керівництву Інституту. Однак цей процес зосереджений на самому внутрішньому аудиті та виконанні обов'язку з аудиту.

Основним завданням служби штучного інтелекту є надання об'єктивних та незалежних висновків та рекомендацій керівництву державного органу: «стан діючої системи ВК та її вдосконалення; інструкції щодо вдосконалення системи управління; Захищати неефективне використання державних коштів та інших засобів; помилки в розрахунках, порушення або недоліки в діяльності органу публічної влади» [41].

«Такий підхід підтримується низкою вітчизняних дослідників, які займаються питаннями, пов'язаними з організацією та проведенням внутрішніх аудитів» [38].

Разом з тим, слід зазначити, що «оновлення переліку завдань щодо забезпечення ефективного функціонування структурних підрозділів Органу на всіх рівнях управління та захисту законних майнових інтересів» [38] може призвести до плутанини між управлінням та управлінням з внутрішнім аудитором та системою венчурного капіталу загалом, що є неприпустимим.

Метою оцінки впливу є допомога АІФМ у здійсненні управління шляхом надання відповідних оцінок, запевнень та пропозицій щодо покращення режиму ризикового капіталу, а не участь у розробці та впровадженні процедур ВК в

межах установи. Знову ж таки, важливою передумовою успішного функціонування служби оцінки впливу в установі є розуміння керівництвом (адміністративним органом) основної діяльності суб'єкта господарювання та його місії.

Р. Чемберс, голова Глобальної ІВА, вказує, що «здатність виявляти сильні та слабкі сторони керівництва має вирішальне значення для цінності, яку внутрішній аудит додає організації» [58].

У світлі вищезазначеного, ВА сприятиме підвищенню цінності установи за умови, що він спрямований на запобігання небажаним інцидентам, надання об'єктивного підтвердження достовірності інформації та надання обґрунтованих гарантій ефективності та результативності процедур управління ризиками, функціонування органів ВК та системи управління в цілому.

З огляду на це, основні напрямки діяльності служби ВА полягають у наступному: «аналіз та оцінка систем ВК, управління ризиками та управління бізнесом, розслідування випадків шахрайства, розкрадання та зловживань; консультування з відділами та службами компанії; участь у зовнішніх аудитах» [58].

Слід зазначити, що розкриття фактів шахрайства, розкрадання та зловживань не сумісне з негайним аудитом. ВА повинен оцінювати ризик шахрайства та якість управління ризиками шахрайства, де це необхідно, але не повинен бути фахівцем з виявлення та розслідування шахрайства.

При консультуванні ВА важливо бути об'єктивним і не брати на себе відповідальність за управління.

Виходячи з опису основних завдань та напрямків діяльності служби ВА, які були затверджені стандартом та визначені науковцями у своїх дослідженнях, пропонуємо доповнити перелік основних напрямків діяльності ВА робочим місцем наступними пунктами: 1) «для задоволення потреб керівництва в поширенні актуальної інформації з різних питань, що виникають в процесі діяльності; 2) підтримка зовнішнього аудиту (відповідні заходи контролю з боку регуляторів)» [41].

На модернізацію того чи іншого напрямку ВА в кожній країні впливає специфіка адміністративної системи, особливості державного управління та контролю в державному секторі.

Ці сорти з будь-якої країни можна уточнити або доповнити новими. Зокрема, в деяких європейських країнах аудит інформаційних систем регулюється як окремий напрям, а аудит ефективності визначає окремий операційний аудит, який відповідає за оцінку якості механізмів ВК в операційних процесах і систем аудиту, спрямованих на ефективність управлінських рішень, досягнення цілей і ризиків організації; які перешкоджають виконанню функцій і завдань (табл. 3.1). Як показує міжнародна практика, напрями ВА не є чітко визначеними між собою і можуть мати ознаки більш ніж одного з них.

Таблиця 3.1

Види ВА за кордоном, визначені в нормативних документах з ВА

Країна	ФА	АВ	АЕ (ОА)	ІТ	АС
Україна	законодавчо не визначені				
Албанія	+	+	+	+	
Болгарія	+	+	+	+	+
Велика Британія	+	+	+	+	
Вірменія	+	+	+	+	+
Грузія	+	+	+	+	+
Естонія	+	+	+	+	+
Казахстан	+	+	+		
Киргизстан	законодавчо не визначені				
Кіпр	+		+		
Молдова	законодавчо не визначені				
Нідерланди	+		+	+	
Польща	+	+	+		
Португалія		+	+	+	+
Словаччина	+	+	+	+	+

Примітка. Сформовано автором

Юридичний аудит аж ніяк не розглядається як самостійний напрямок, а скоріше як частина аудиту бухгалтерських переваг законності та справедливості. Цей вид аудиту особливо популярний у країнах, які перебувають на ранніх стадіях впровадження діяльності зі штучного інтелекту в державному секторі. З розвитком діяльності з ВА поступово розширюється сфера діяльності підрозділів

ВА та його форми. На практиці «аудит може бути інтегрований з іншими напрямками ВА (аудит відповідності або аудит ефективності) або можливе повне використання всіх напрямків аудиту одночасно (повний аудит)» [44].

Остаточне рішення щодо визначення та реалізації кожного напрямку ВА, з визначенням критеріїв оцінювання, приймається в кожному конкретному випадку в рамках планування діяльності з ВА.

«Аналогічні види штучного інтелекту визначені Ломаченко ТІ, а саме: аудит фінансової звітності, перевірка відповідності та проведення операційних аудитів» [16].

Акцент часто робиться на часі проведення контрольних заходів, що «розрізняє підготовчий, проміжний, подальший та стратегічний внутрішній аудит» [47]. Таке визначення має право на існування, але воно не відображає сутності оцінки впливу та не розкриває сутності конкретного наглядового заходу.

В останні роки з'явилися нові форми ВА.

Дослідження ВА у сфері корпоративного управління, Філозоф О.В. «Стратегічний аудит - це сукупність аудиторських процедур для самостійного і об'єктивного збору та оцінки достовірності стратегічної інформації з метою досягнення загальної мети зі стратегічної точки зору» [55].

Враховуючи, що «однією з причин фінансових злочинів та шахрайства в сучасних умовах є корупційна складова у використанні бюджетних коштів та активів, дослідники також розрізняють антикорупційні аудити» [56].

«Враховуючи глобальне місце України в Індексі сприйняття корупції Transparency International (120 місце зі 180 країн у 2018 році» [23]), цей напрям ВА може бути актуальним і для державного сектору. Однак для проведення цього виду ВА потрібні висококваліфіковані, об'єктивні та незалежні співробітники.

Впровадження ефективної системи ВК всередині установи може стати суттєвою перешкодою для виникнення корупційних систем.

Відсутність нормативно-правових актів та повної внутрішньої

методологічної бази може призвести до поверхневого огляду умов аудиту через відсутність практичних навичок та належних знань з ВА без чіткого визначення висновків та достовірних аудиторських висновків. Тому існує ризик, що представлені висновки та рекомендації не відповідатимуть основним завданням ВА.

З іншого боку, узгодження внутрішніх стандартів із загальноприйнятими світовими стандартами дозволяє ВА використовувати різні передові напрямки ВА та зосереджуватися на огляді та оцінці системи управління, зокрема управління ризиками та ВК, з урахуванням кращих світових практик у контексті навчання ВА.

3.2. Шляхи забезпечення та підвищення якості внутрішнього аудиту в державному секторі

Якість ВА є важливим показником для забезпечення належного функціонування установи (особливо держави). Низька якість ІАА знижує довіру керівництва до ІАС і до ІАС в цілому, унеможливаючи повне виконання поставлених завдань і тим самим досягнення поставленої мети.

З цієї точки зору значно зростає важливість забезпечення та підвищення якості виконання функції оцінки впливу, її ефективності, результативності та результативності.

Відповідно до міжнародних та національних стандартів у сфері штучного інтелекту, вона здійснюється шляхом постійних та регулярних перевірок якості органом ВА.

Внутрішні стандарти повинні дозволяти керівнику відділу оцінки впливу самостійно визначати процедуру, процедури, періодичність та формати внутрішнього оцінювання, а також вимоги до оформлення програми з метою покращення забезпечення якості та вдосконалення ВА та відображення їх у внутрішніх документах, пов'язаних з питаннями ВА.

Зокрема, керівник підрозділу штучного інтелекту присвячений уніфікації

загальних положень та методів впровадження внутрішнього АQAO: «методику підготовки, організації, виконання внутрішнього КАЯ, терміни та періодичність його виконання, послідовність та послідовність дій, його документацію, інструкції щодо вирішення спірних проблем, порядок впровадження результатів внутрішнього КАЯ, доведення результатів оцінювання до керівництва установи, інші організаційні аспекти» [7]; «форми документів періодичної внутрішньої оцінки, перелік аспектів, на яких ґрунтується оцінювання, критерії оцінювання та підходи до оцінювання результатів» [8]; «вимоги, процедури та організаційні формати, а також здійснення моніторингу та підтримка впровадження функції оцінки впливу (відповідальність за моніторинг, інструменти впровадження, форми документації для процесу моніторингу)» [7]; «моделі розробки програми впровадження та розвитку JAVA, що обґрунтовують необхідність визначення очікуваних результатів або показників виконання програмної діяльності, чітких термінів впровадження та відповідальних виконавців» [21].

У рамках аналізу нормативно-правових аспектів ВР якості було представлено зміст визначених заходів щодо підвищення якості ВА та стан вимог законодавства у сфері ШІ МФУ, факти про несумісність положень внутрішніх документів з вимогами законодавства про штучний інтелект та недоліки при підготовці програм.

Перелік типових порушень і вразливостей ВА, які допускаються при розробці внутрішніх документів ВА і при підготовці програми забезпечення якості ВА, зведений в таблиці 3.2. к показує практика, ефективність штучного інтелекту складно оцінити, оскільки результат не завжди вимірюється кількісно, його ефективність залежить не тільки безпосередньо від ВА-фахівців, а й значною мірою від наступних кроків керівництва щодо впровадження висновків аудиторів. Оцінка результатів безпосередньо залежить від суб'єктивного ставлення керівництва школи.

Водночас, стандартизація актуальних тем у внутрішніх документах дозволить уніфікувати підходи до впровадження внутрішнього QQI та унеможливити різне трактування результатів оцінювання.

Таблиця 3.2

Перелік типових порушень та недоліків при підготовці внутрішніх документів щодо використання внутрішніх документів

№ з/п	Суть недоліків та недотримань вимог законодавства
1	2
I. З питань унормування порядку проведення внутрішніх ОЯВА у внутрішніх документах установи	
1	Відсутні положення щодо необхідності здійснення внутрішніх ОЯВА та складання програм забезпечення та підвищення ЯВА, не визначені підходи та методологія проведення таких оцінок
2	Внутрішніми документами визначено лише загальні аспекти щодо необхідності проведення внутрішніх ОЯВА без конкретизації процедури, методології, критеріїв, форм, термінів проведення внутрішніх ОЯВА, процедури документування та оцінювання результатів.
3	Внутрішніми документами, якими регламентовано питання проведення внутрішніх ОЯВА, не визначені конкретні критерії, за якими проводиться відповідна оцінка, не регламентовані питання оцінки отриманих результатів
4	Внутрішніми документами не передбачено дослідження при проведенні внутрішніх ОЯВА питань щодо стану укомплектування підрозділу працівниками, його організаційної та функціональної незалежності, відповідності персоналу кваліфікаційним вимогам (критеріями для оцінки є лише внутрішня нормативна база, система планування і виконання планів, організаційні та функціональні аспекти проведення аудитів)
5	Внутрішніми документами, що регламентують питання проведення внутрішніх ОЯВА, взагалі не передбачено здійснення постійного моніторингу діяльності з ВА, відсутнє документальне підтвердження його проведення
6	Не забезпечено актуалізацію внутрішніх документів, що регламентують питання проведення внутрішніх ОЯВА, відповідно до змін у законодавстві з питань ВА
II. Щодо складання програм забезпечення та підвищення ЯВА	

Примітка. Складено автором [21]

Кожна установа має самостійно визначити ключові показники та орієнтири для роботи служби з оцінки впливу. Ці показники характерні для внутрішнього та зовнішнього оцінювання та охоплюють низку питань, пов'язаних з ВА, таких як: «організаційно-правові засади створення та функціонування суб'єкта господарювання; кадрова політика служби водопостачання та водовідведення; якість стандартів і правил; процес підготовки оперативних і стратегічних планів, безпосереднє здійснення внутрішніх аудитів, процес документального оформлення результатів; продовження виконання рішень і рекомендацій та подальших дій; специфіку взаємодії служби ва та іншими службами інституту у виконанні їх безпосередньої місії, зокрема щодо створення ефективної системи управління ризиками та ВК; складнощі в наданні та вдосконаленні; інші аспекти діяльності ВА установи» [22].

У результаті дослідження розроблено методологію впровадження комплексної КБО на основі пріоритетних показників та критеріїв (Додаток В).

Питання постійного професійного розвитку та підвищення кваліфікації є важливими для забезпечення успіху водопостачання та водовідведення.

З метою підвищення якості ВА в роботі була «розроблена 7-рівнева модель рівня професійної компетентності внутрішніх регуляторів на основі таксономії Блума» [59] (на основі цілей пізнавального навчання, виражених елементами навчання).

Як бачимо, внутрішній аудитор повинен вже на першому початковому рівні добре розуміти виклики ВА, знати свої права та обов'язки, а також специфіку організації та проведення внутрішніх аудитів.

Другий крок передбачає, що співробітник розуміє матеріал, вміє його узагальнювати, розуміє відмінності між поняттями.

Третій етап орієнтований на розвиток у ВА навичок застосування отриманих знань та їх розуміння на практиці. Таким чином, експерт повинен самостійно визначити методи, методичні прийоми та процедури збору даних, необхідних для доказування, відповідно до вимог законодавчої бази та внутрішніх документів з предмету ВА.

Три вищезазначені рівні є важливими для внутрішнього аудитора. Однак без оволодіння наступними пунктами він не зможе в повній мірі взяти на себе обов'язки і відповідальність за питання, що стосуються води і водовідведення.

Рівень аналізу вимагає, щоб фахівець з ВА володів необхідними навичками для розуміння причинно-наслідкових зв'язків при складанні рекомендацій на основі результатів аудиту та аналізі впливу впровадження рекомендації для усунення першопричини існуючої проблеми. Аналіз інформації, зібраної внутрішнім аудитором, порівняння отриманих результатів з використовуваними критеріями оцінки дозволяють зробити правильні висновки в ході аудиторських перевірок.

Синтез у цій моделі передбачає здатність узагальнювати елементи знань з питань ВА таким чином, що створює складну та комплексну систему, наприклад,

при розробці внутрішніх документів ВА, створенні бізнес-планів ВА, створенні програми ВА, підготовці аудиторського звіту.

Етап оцінки складається з оцінки адекватності та надійності аудиторських доказів, зібраних у ході аудиторського дослідження, оцінки впливу конкретного ризику на діяльність установи, обґрунтування схвалення або відхилення, а також оцінки внутрішньої системи управління та контролю.

Останній етап – безперервне підвищення кваліфікації – є ключовим елементом моделі, оскільки наявність кваліфікованих кадрів є однією з передумов належного функціонування будь-якої організації, а керівник установи разом із керівником відділу штучного інтелекту особливо зацікавлений у професійному розвитку ВА.

Перевагою цієї моделі є структурування рівня мислення та навичок ВА-спеціалістів, розуміння необхідності критичного мислення керівником відділу штучного інтелекту та безпосередньо співробітниками.

Для формування високого рівня мислення у ВА важливо: «надати огляд необхідних навичок мислення; навчити виявляти причини та логічні причинно-наслідкові зв'язки; вміти критично оцінювати результати своєї діяльності» [59].

Реалізація вищезазначених заходів сприятиме професійному розвитку працівників служби, тим самим підвищуючи якість ВА.

Одним з факторів, що сприяють зростанню, є підтримання належного рівня компетенції ВА. Нестача кваліфікованих фахівців у галузі штучного інтелекту є одним із основних факторів, що перешкоджають повному впровадженню функції штучного інтелекту в державних установах.

«Національний стандарт ВА передбачає, що працівники служби водопостачання та водовідведення повинні набути відповідної кваліфікації, знань та досвіду у виявленні та оцінці ризиків, зокрема ризиків шахрайства, шляхом використання інформаційних технологій та систем. ВА несуть безпосередню відповідальність за постійне вдосконалення знань та професійний розвиток» [44].

Якщо попередня версія стандартів ВА передбачала самовдосконалення

навичок шляхом самостійного навчання та підвищення кваліфікації за результатами навчальної діяльності за необхідними темами у відповідних закладах, а також запровадження обов'язкового навчання, то нова редакція лише вказує на загальну потребу у розвитку кваліфікацій, у тому числі самовивчення.

У цьому контексті послуги органів впровадження ВА загалом не мають достатніх бюджетних ресурсів відповідно до СЕСЕ 2282.

На практиці основним засобом забезпечення безперервного професійного розвитку ВА органів ВВ є самоосвіта та участь у тренінгах, семінарах та курсах підвищення кваліфікації, організованих Департаментом координації внутрішнього державного фінансового контролю МФУ.

Позитивним аспектом є участь нідерландських експертів у зазначених заходах на засадах двостороннього співробітництва між Міністерством фінансів України та Міністерством фінансів Королівства Нідерландів.

Разом з тим, порівняння реальної кількості ВА в органах ВВ (понад 1 700 посад) та середньої кількості експертів, для яких Мінфін організовує підготовку (близько 130 осіб на рік), показує, що ці семінари та тренінгові заходи не можуть повною мірою задовольнити потреби експертів з ВА.

З метою постійного вдосконалення професійного розвитку ВА в «Нідерландах розроблені відповідні програми підготовки ВА для різних професійних категорій на основі програм ПА, актуальних для сертифікації SIA» [40].

Для впровадження такої програми в Україні ми пропонуємо обов'язкову програму розвитку знань для послуг у сфері штучного інтелекту в межах основних етапів професійного розвитку (Додаток D), а саме: для фахівців з професійним досвідом роботи менше 3 років; професіонали з професійним досвідом роботи понад 3 роки; Керівник групи управління та аудиту послуг.

В цілому робота внутрішнього аудитора охоплює широкий спектр різних знань і навичок.

Для виконання своїх обов'язків, крім знань з аудиту (організації, принципів роботи, методів і процедур), фахівець ВА повинен володіти

відповідними комунікативними та організаторськими навичками, понятійним інструментарієм управлінських процесів і знаннями з бухгалтерського обліку, фінансів, ІТ, юриспруденції, закупівель і т.д.

Фінансова підтримка держави обмежується виділенням коштів. Складові посадових окладів (посадові оклади державних службовців, премії за посадовий розряд, за вислугу років) визначаються відповідними рішеннями Кабінету Міністрів України про оплату праці. Однак, як показує практика, заробітна плата фахівця зі штучного інтелекту може бути навіть нижчою, ніж посадова оклад спеціаліста загального відділу іншого структурного підрозділу іншого структурного підрозділу або апарату ОДА за відсутності вакансій у відокремленому структурному підрозділі держави-члена регіонального управління, що призводить до додаткової економії бюджетних ресурсів. Звичайно, це великий ризик залучити та утримати спеціалістів з відповідним рівнем кваліфікації і таким чином забезпечити достатню кількість Java.

З огляду на ці відносно високі кваліфікаційні вимоги до фахівців з водопостачання та водовідведення, рівень оплати праці та матеріального стимулювання працівників, що перебувають на службі ВА, повинен сприяти набору висококваліфікованих працівників.

ВИСНОВКИ

У кваліфікаційній роботі теоретично узагальнено та запропоновано вирішення важливого наукового завдання, а саме розробки практичних рекомендацій щодо вдосконалення ВК в ОВ. Отримані результати дозволяють зробити наступні висновки та узагальнення:

1. У ході вивчення теоретичних положень щодо функціонування системи ДК було розроблено сутність контролю та узагальнені варіанти та класифікаційні критерії. Основне визначення терміна контроль визначається як його розташування в рамках управління, метою якого є надання гарантій для досягнення цілей діяльності, підтвердження відповідності встановленим нормам і правилам, попередження або виявлення порушень законності, неефективності у використанні ресурсів з обов'язковим створенням заходів щодо запобігання або скорочення їх в майбутньому. Розширення критеріїв класифікації ДК зміцнило їх розуміння як невід'ємної складової політичної регулятивної системи держави.

2. Огляд стану НПЗ системи ВК країни свідчить, що досягнуто позитивних кроків щодо адаптації правової бази ДК до європейських та міжнародних стандартів. Водночас, існуючі прогалини в діючих законах потребують негайного усунення. З метою гармонізації законодавчої бази для створення системи ДК важливим є зміцнення підґрунтя для функціонування такої системи на законодавчому рівні, зокрема щодо взаємодії громадян при здійсненні владних повноважень, уникнення дублювання зусиль, сприяння поділу владних повноважень та забезпечення злагодженості у процесі функціонування органів ДФК.

3. Основою системи ДК на сучасному етапі розвитку є ВК. Впровадження системи ВК, розмежування понять ВК та ВА як інструменту моніторингу ефективності ВК позитивно впливає на формування фінансової грамотності та, як наслідок, на ефективність процесу управління (місцевими) державними коштами. Метою перегляду є усунення подвійного тлумачення цієї

понятійно-категоріальної сутності.

4. Для вдосконалення організаційних аспектів впровадження комплексної системи ВК для ключових розпорядників бюджетних коштів розроблено набір задокументованих правил, процедур та засобів контролю. Його реалізація на практиці дозволить керівництву зрозуміти суть ВК, підвищить довіру до досягнення цілей установ та організацій, сприятиме запобіганню незаконному, неефективному використанню бюджетних коштів.

5. Дослідження сутності ВА показало, що його цінність є ефективним інструментом посилення ВК та управління ризиками, а також забезпечення виконання цілей і завдань бюджетних розпорядників. З метою впорядкування процесу створення служб ВА в органах ВВ систематизовано нормативну базу та запропоновано перелік організаційних документів з питань ВА, які повинні готуватися безпосередньо розпорядниками бюджетних коштів.

6. Однією з основних труднощів і недоліків роботи ВА є розподіл обмежених ресурсів тому розроблена методика їх максимально ефективного розподілу для виконання завдань ВА. Запропонована методика ризик-орієнтованого вибору пріоритетних напрямів ВА в державному секторі враховує максимальну кількість критеріїв включення об'єктів до плану, що дозволить структурувати розташування об'єктів та системно виявляти їх проблеми шляхом включення їх переліку до плану діяльності з ВА.

З метою стандартизації чисельності послуг ВА систематизовано підходи до визначення оптимальної зайнятості в підрозділі з урахуванням впливу низки важливих взаємопов'язаних факторів. Результати дослідження щодо використання інформаційних технологій та великих даних в аудиті підтвердили можливість впровадження функції аналітика для поглибленої обробки цих даних.

7. З метою удосконалення організаційно-методичної бази проведення аудиторських досліджень, усунення прогалин у проведенні внутрішніх аудитів та підвищення впливу аудиторських рекомендацій розроблено алгоритм проведення аудиторських досліджень у державному секторі. Використання

карти продукту процесу, яка крок за кроком розробляється для виконання обов'язку з аудиту, разом із запропонованою системою аудиторських документів сприятиме підвищенню якості діяльності організації та ефективності функціонування служб ВА. Конкретна реалізація ВА в державному секторі економіки дозволить відповідним відомствам оптимізувати свою роботу з організації та проведення ВА.