

УДК 657.6

Юлія Крот  
Анна ТкачукYuliya Krot  
Anna Tkachuk**ВНУТРІШНІЙ ДЕРЖАВНИЙ АУДИТ:  
ПРОБЛЕМИ ТА ОСОБЛИВОСТІ РЕАЛІЗАЦІЇ В УКРАЇНІ****INTERNAL STATE AUDIT:  
PROBLEMS AND FEATURES OF IMPLEMENTATION IN UKRAINE**

*У статті обґрунтовано сутність внутрішнього аудиту та визначено його місце і роль в системі державного внутрішнього фінансового контролю. Представлено для ознайомлення наукові джерела та чинні нормативно-правові акти з цього питання. Досліджено основні проблеми внутрішнього державного аудиту, а також підвищення ефективності його реалізації на практиці.*

**Ключові слова:** внутрішній фінансовий контроль, внутрішній аудит, внутрішній державний аудит.

*В статье обоснована сущность внутреннего аудита и определены его место и роль в системе государственного внутреннего финансового контроля. Представлены для ознакомления научные источники и действующие нормативно-правовые акты по данному вопросу. Исследованы основные проблемы внутреннего государственного аудита, а также повышения эффективности его реализации на практике.*

**Ключевые слова:** внутренний финансовый контроль, внутренний аудит, внутренний государственный аудит.

*In the article the nature of internal audit is substantiated and its place and role in the system of state internal financial control are determined. Scientific treatises and regulatory legal acts in force on this issue are given for awareness. The basic problems of internal state audit and the improvement of the efficiency of its implementation in practice are studied.*

**Keywords:** internal financial control, internal audit, internal state audit.

В сучасних умовах розвитку економіки особливу увагу слід приділити системі внутрішнього контролю державного сектора за виявленнями і попередженнями бюджетних правопорушень і зловживань, пов'язаних з незаконним та нецільовим використанням бюджетних коштів, призначенням яких є виконання державних цільових програм. На жаль, сьогодні спостерігається нецільове використання коштів в особливо великих розмірах, завищення вартості матеріальних цінностей, послуг, ремонтних робіт, а також поширюються факти про безпідставне списання коштів і матеріальних цінностей та інші порушення. Тому вкрай необхідно спрямувати всі зусилля на організацію державного внутрішнього контролю, який би забезпечував уникнення фінансових правопорушень, попереджував факти незаконного та неефективного використання бюджетних коштів. Роль внутрішнього державного аудиту як інструменту внутрішнього контролю потребує вдосконалення його організації та впровадження таких заходів на практиці, які б відповідали вимогам міжнародних стандартів.

Дослідженням проблем реалізації внутрішнього державного аудиту, особливостями його розвитку в Україні займалися такі вітчизняні вчені, як А. В. Мамишева, М. Тимохін, Ю. Б. Слободяник, С. Петренко та інші. Незважаючи на значну кількість наукових робіт з цього питання, до цього часу дослідження внутрішнього державного аудиту на правовому, методологічному і професійному рівні знаходиться лише на етапі розвитку.

**Метою дослідження** є огляд наукових джерел, чинних нормативно-правових актів, розкриття сутності внутрішнього аудиту, визначення його місця і ролі в системі державного внутрішнього фінансового контролю та формулювання пропозицій щодо його вдосконалення.

Завданням статті є аналіз проблем внутрішнього державного аудиту та підвищення ефективності його реалізації на практиці.

Сучасне розуміння внутрішнього фінансового контролю полягає у забезпеченні проведення фінансових операцій відповідно до нормативно-правових актів та інтересів державного органу. У свою чергу, бухгалтерський контроль допомагає забезпечити правильне відображення відповідних госпо-

дарських операцій у бухгалтерському обліку, проведення їх відповідно до нормативів та положень (стандартів) бухгалтерського обліку.

Система внутрішнього контролю є необхідною та невід'ємною складовою структури будь-якого органу влади, але й вона не позбавлена недоліків. Тому для забезпечення раціонального, правомірного, законного та ефективного використання коштів, управління майном необхідно створювати надійну систему внутрішнього контролю. Проте, як би добре не була організована ця система, вона спроможна забезпечити лише попередження негативних наслідків через вплив ряду обмежень, які характерні будь-якій системі контролю.

Необхідність взаємодії системи внутрішнього контролю з системою внутрішнього аудиту надає можливість останній визначити стан та зробити оцінку першої.

Для розкриття сутності внутрішнього аудиту доцільно буде застосувати визначення цього поняття за допомогою нормативно-правових актів [5], які представлені в табл. 1.

Таблиця 1

### Визначення сутності внутрішнього аудиту згідно нормативно-правових актів

| № з/п | Нормативно-правовий акт   | Визначення  |
|-------|---|---|
| 1     | Розпорядження Кабінету Міністрів України «Про схвалення Концепції розвитку державного внутрішнього фінансового контролю» (Концепція, розд. 2) від 24 травня 2005 р № 158-р м. Київ (В редакції розпорядження Кабінету Міністрів України від 22 жовтня 2008 р. № 1347-р) | Внутрішній аудит – діяльність з надання незалежних та об'єктивних гарантій (забезпечення впевненості в межах розумного у досягненні органами державного і комунального сектора мети та функціонуванні системи управління у спосіб, який максимально знижує ризик шахрайства, марнотратства, допущення помилок чи нерентабельності) і консультацій.  |
| 2     | Постанова Правління НБУ «Про схвалення Методичних рекомендацій щодо вдосконалення корпоративного управління в банках України» (Методичні рекомендації, п. 1.12) 28.03.2007 № 98   | Внутрішній аудит – незалежна, об'єктивна перевірка та надання консультацій з метою підвищення ефективності операцій банку. Внутрішній аудит допомагає банку досягти встановлених цілей шляхом забезпечення систематичного дисциплінованого підходу до оцінювання та підвищення ефективності процесів внутрішнього контролю, управління ризиками і корпоративного управління.  |
| 3     | Розпорядження Державної комісії з регулювання ринків фінансових послуг «Про затвердження Методичних рекомендацій щодо проведення внутрішнього аудиту фінансових установ» (Методичні рекомендації, п. 1.2) 27.09.2005 № 4660   | Внутрішній аудит – незалежна експертна діяльність служби внутрішнього аудиту фінансової установи, яка полягає в проведенні перевірок та здійсненні оцінки, як правило, таких елементів:<br>- системи внутрішнього контролю фінансової установи;<br>- фінансової і господарської інформації;<br>- економічності та продуктивності діяльності фінансової установи;<br>- дотримання законів, нормативних актів та інших зовнішніх вимог.   |
| 4     | Наказ Міністерства фінансів України Державне казначейство України «Про затвердження Термінологічної бази системи внутрішнього контролю та аудиту Державного казначейства України» (Термінологічна база, п. 5) 07.10.2008 № 417  | Внутрішній аудит – це складова системи внутрішнього контролю та аудиту, яка являє собою незалежну оцінку системи внутрішнього контролю, встановленого у Державному казначействі. Основними завданнями внутрішнього аудиту є: здійснення на постійній основі нагляду за функціонуванням внутрішнього контролю, оцінювання ступеня його ефективності; оцінювання надійності та ефективності системи управління ризиками; виявлення недоліків, розробка пропозицій щодо удосконалення системи внутрішнього контролю та аудиту. |
| 5     | Наказ Генеральної прокуратури України «Про затвердження Порядку проведення внутрішнього фінансового контролю та аудиту органів прокуратури України» (Порядок, п. 1.2) 11.04.2011 № 42   | Внутрішній аудит – це діяльність, спрямована на удосконалення системи управління, запобігання фактам незаконного, неефективного та нерезультативного використання бюджетних коштів, виникненню помилок чи інших недоліків у діяльності органів прокуратури України, поліпшення внутрішнього контролю.   |

Продовження табл. 1

| № з/п | Нормативно-правовий акт  | Визначення   |
|-------|--|--|
| 6     | Наказ Міністерства охорони здоров'я України «Про затвердження Порядку проведення внутрішнього аудиту в системі Міністерства охорони здоров'я України» (Порядок, п. 1.2) 27.03.2012 № 207 | Внутрішній аудит – діяльність Відділу внутрішнього аудиту МОЗ України (далі – Відділ), спрямована на удосконалення системи управління, запобігання фактам незаконного, неефективного та нерезультативного використання бюджетних коштів, виникненню помилок чи інших недоліків у діяльності МОЗ України та установ міністерства, поліпшення внутрішнього контролю. |

Відмінність внутрішнього контролю від внутрішнього аудиту полягає в тому, що до першочергових обов'язків контролерів належить запобігання та виявлення помилок, розкрадань тощо, тоді як метою внутрішнього аудиту є вдосконалення організації діяльності в цілому. А це означає, що перед внутрішнім аудитором ставляться ширші цілі та завдання, ніж перед контролюючим суб'єктом.

Внутрішній аудит проводиться в різних організаціях з різними цілями, масштабами та структурою. Оскільки ці розбіжності можуть впливати на практику внутрішнього аудиту у кожному середовищі, дотримання міжнародних стандартів професійної етики внутрішнього аудиту є важливим у частині виконання обов'язкових внутрішніх аудиторів і функцій внутрішнього аудиту.

Призначення внутрішнього аудиту сприяє такій організації роботи в органі, при якій кожний працівник свідомо зацікавлений виконувати свою роботу без помилок. Лише при такій системі управління можна мінімізувати ризик неправильного прийняття рішення і неякісного виконання фінансово-господарських операцій. Підрозділ внутрішнього аудиту є контролюючим підрозділом і не здійснює фінансово-господарської діяльності, на відміну від працівників, які здійснюють внутрішній контроль поряд з виконанням функціональних обов'язків.

Під час здійснення внутрішнього державного аудиту слід використовувати відповідні заходи, які впливатимуть на його ефективність та якість [4].

При здійсненні внутрішнього аудиту потрібно обов'язково формувати статут внутрішнього аудиту. Цей статут є офіційним документом, а тому в ньому повинні бути визначені цілі, повноваження, обов'язки та функції внутрішнього аудиту. Він встановлює роль функції внутрішнього аудиту в організації і включає характер функціональної підзвітності керівника внутрішнього аудиту раді. У свою чергу, санкціонує доступ до документації, персоналу та майна, що є необхідним для виконання поставлених завдань внутрішнього аудиту.

Періодичний перегляд статуту керівником внутрішнього аудиту та надання його вищому виконавчому керівництву та раді на затвердження є одним із обов'язкових заходів, тому що при здійсненні внутрішнього аудиту можуть виникати певні недоліки, які потрібно відкоригувати. Але ці рішення не повинні прийматися самостійно, а мають у відповідному порядку погоджуватися з вищим керівництвом і радою.

При виконанні своїх обов'язків внутрішні аудитори повинні бути незалежними та об'єктивними. Незалежність полягає в тому, що аудитори мають бути вільними від обставин, які впливають на їх здатність виконувати свої обов'язки неупереджено. А об'єктивність виражається в тому, що аудитори, виконуючи покладені на них завдання, демонструють впевненість у результатах своєї роботи і не допускають жодних компромісів щодо якості.

Щороку керівник внутрішнього аудиту повинен подавати підтвердження щодо організаційної незалежності функції внутрішнього аудиту. Звітування та взаємодія керівника внутрішнього аудиту безпосередньо з радою повинна здійснюватися у такій послідовності:

- затвердження радою статуту внутрішнього аудиту;
- затвердження радою орієнтовного річного аудиторського плану;
- планування ресурсів та бюджету внутрішнього аудиту;
- звітування керівника внутрішнього аудиту стосовно діяльності внутрішнього аудиту, пов'язаної з планом, та з інших питань;
- затвердження радою рішення щодо призначення та усунення з посади керівника внутрішнього аудиту;

- направлення радою відповідних запитів виконавчому керівництву та керівнику внутрішнього аудиту у зв'язку з виявленими неприйнятими обмеженнями в обсязі робіт та ресурсах.

Внутрішні аудитори при виконанні своїх обов'язків повинні уникати будь-якого конфлікту інтересів. Адже професійні та особисті інтереси можуть ускладнювати неупереджене виконання завдань внутрішнього аудиту. Аудитори повинні утримуватися від проведення оцінювання операційної діяльності, за яку раніше вони були відповідальні, оскільки втрачається зміст основного принципу незалежності аудиту. При цьому об'єктивність вважається обмеженою, якщо аудитор перевіряє ту діяльність, за яку він відповідав протягом попереднього року.

Завдання аудиту повинні виконуватися із застосуванням професійної компетентності та з належною ретельністю. Внутрішні аудитори мають постійно вдосконалювати свої знання та навички шляхом постійного професійного розвитку. Вони повинні мати достатні знання, щоб виявити факти порушень, зловживань та шахрайства. Але аудитор не застрахований від помилки під час здійснення внутрішнього аудиту. В такому випадку він повинен проявляти належну ретельність з огляду на:

- обсяг роботи, необхідний для досягнення цілей завдання;
- відносну складність та суттєвість питань, до яких застосовуються аудиторські процедури;
- ймовірність значних помилок при великому обсязі роботи.

Керівник внутрішнього аудиту зобов'язаний розробляти і підтримувати програму забезпечення та підвищення якості внутрішнього аудиту. Ця програма повинна здійснюватися з метою оцінювання дотримання внутрішніми аудиторами міжнародних стандартів внутрішнього аудиту та Кодексу етики. У свою чергу, керівник внутрішнього аудиту повинен звітувати вищому керівництву та раді про результати програми.

Під час виконання внутрішнього аудиту аудитори повинні розробляти і документально оформлювати план роботи для кожного завдання, який має включати мету, обсяг, визначення термінів його проведення й розподіл ресурсів. Також аудитори повинні розробляти і документально оформлювати робочі програми, які дозволяють досягти поставленої мети та завдання внутрішнього аудиту. У робочих програмах мають визначатися аудиторські процедури збору, аналізу, оцінювання і документування інформації в процесі виконання завдання. Ці програми повинні бути затверджені до початку їх виконання. Керівник внутрішнього аудиту повинен здійснювати належний контроль за виконанням завдань внутрішнього аудиту, адже він несе загальну відповідальність за їх якість.

Завершальним етапом має бути постійне звітування про результати проведеного аудиту, при цьому звіти повинні бути точними, об'єктивними, чіткими, конструктивними, вичерпними та своєчасними. Вони мають включати цілі та обсяг завдання, а також відповідні висновки, рекомендації та плани заходів. Загальний висновок надається вищому керівництву, раді та іншим зацікавленим сторонам. Він повинен враховувати їхні очікування і бути підтвердженим достатнім обсягом надійної, релевантної та корисної інформації.

Таким чином, охарактеризувавши основні заходи для поліпшення якості внутрішнього державного аудиту, можна стверджувати, що ця система контролю в Україні функціонує лише з частковим урахуванням основних принципів міжнародних стандартів. Адже, як показує стан використання бюджетних коштів, внутрішній аудит не виконує повноцінно своїх завдань. Недоліками роботи підрозділів внутрішнього аудиту є недостатнє розуміння керівниками органу державного сектора вимог про персональну відповідальність за здійснення діяльності служби внутрішнього аудиту, а також відсутність повного законодавчого та методологічного забезпечення внутрішнього аудиту. А тому основними шляхами підвищення ефективності та якості внутрішнього аудиту є чітке розуміння сутності внутрішнього аудиту, розробка відповідних нормативно-правових актів та методології, яка б відповідала міжнародним стандартам. І ще одним, і напевно, основним моментом підвищення ефективності та якості є професійна компетентність внутрішніх аудиторів.

#### Список використаної літератури

1. Кравченко В. В. Проблеми та перспективи розвитку внутрішнього аудиту в сучасних умовах господарювання / В. В. Кравченко // Наукові праці КНТУ. Економічні науки [Електронний ресурс]. – 2010. – Вип. 17. – Режим доступу : [http://www.kntu.kr.ua/doc/zb\\_17\\_ekon/stat\\_17/66.pdf](http://www.kntu.kr.ua/doc/zb_17_ekon/stat_17/66.pdf)

2. Мельник О. П. Внутрішній аудит у системі державного внутрішнього фінансового контролю / О. П. Мельник // Збірник наукових праць Ірпінської фінансово-юридичної академії (економіка, право). – 2013. – Вип. 2. – С. 86–91.
3. Мельничук Н. Ю. Державний внутрішній фінансовий контроль в Україні: стан та перспективи розвитку/ Н. Ю. Мельничук // Збірник наукових праць Національного університету державної податкової служби України. – 2011. – № 1. – С. 286–295.
4. Глобальний Інститут внутрішніх аудиторів : міжнародні стандарти практики внутрішнього аудиту [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://global.theiia.org/standards-guidance>
5. Професійна юридична система : словник законодавчих термінів [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.nau.ua>

#### References

1. Kravchenko, V. V. (2010) Problems and prospects of the development of internal audit in contemporary economic conditions [Internet]. *Naukovi pratsi KNTU. Ekonomichni nauky*, (17). Available from: <[http://www.kntu.kr.ua/doc/zb\\_17\\_ekon/stat\\_17/66.pdf](http://www.kntu.kr.ua/doc/zb_17_ekon/stat_17/66.pdf)>
2. Melnyk, O. P. (2013) Internal audit in the system of state internal financial control. *Zbirnyk naukovykh prats' Irpins'koyi finansovo-lyudychnoyi akademii (ekonomika, pravo)*, (2), pp. 86–91.
3. Melnychuk, N. Y. (2011) State internal financial control in Ukraine: status and prospects of the development. *Zbirnyk naukovykh prats' Natsional'noho universitetu derzhavnoyi podatkovoyi sluzhby Ukrainy*, (1), pp. 286–295.
4. Global Institute of internal auditors: international standards of practice of internal audit [Internet]. Available from: <<https://global.theiia.org/standards-guidance>>
5. Professional legal system: glossary of legislative terms [Internet]. Available from: <<http://zakon.nau.ua>>

Стаття надійшла до редакції 04.04.2014.

#### Відомості про авторів

**Ю. М. Крот**, кандидат економічних наук, доцент, Черкаський державний технологічний університет.

**А. О. Ткачук**, магістр, Черкаський державний технологічний університет.