

УДК 657.6

ТЕНДЕНЦІЇ СТАНОВЛЕННЯ ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ В ДЕРЖАВНОМУ СЕКТОРІ УКРАЇНИ

М. П. Крупко

студентка 4 курсу, група ОА-41, навчально-науковий інститут економіки і менеджменту
Науковий керівник – к.е.н., доцент О. О. Осадча

*Національний університет водного господарства та природокористування,
м. Рівне, Україна*

У статті розглянуто особливості становлення в Україні внутрішнього аудиту в державному секторі як важливої складової державного внутрішнього фінансового контролю. Проаналізовано існуючі тенденції його розвитку, визначено основні проблеми та найбільш перспективні шляхи їх вирішення.

Ключові слова: внутрішній аудит, державний внутрішній фінансовий контроль, підрозділ внутрішнього аудиту.

В статье рассмотрены особенности становления в Украине внутреннего аудита в государственном секторе как важной составляющей государственного внутреннего финансового контроля. Проанализированы существующие тенденции его развития, определены основные проблемы и наиболее перспективные пути их решения.

Ключевые слова: внутренний аудит, государственный внутренний финансовый контроль, подразделение внутреннего аудита.

The article considers the peculiarities of formation in Ukraine the internal audit in the public sector as an important part of public internal financial control. Existing tendencies of its development, basic problems and most promising solutions are analyzed.

Keywords: internal audit, public internal financial control, department of the internal audit.

В умовах поступового наближення України до європейського економічного простору дедалі актуальніше звучить питання підвищення ефективності використання державних фінансів як важливого чинника економічного розвитку держави та зростання добробуту громадян. Головним орієнтиром на шляху вирішення цього завдання виступає формування в Україні дієвої системи державного внутрішнього фінансового контролю, що повинна ґрунтуватися на гармонійному поєднанні двох складових – внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту. Якщо перша складова – внутрішній контроль на сьогодні вважається традиційним інструментом нагляду за діяльністю органів державного сектора, то внутрішній аудит є порівняно новим та недостатньо дослідженим явищем у вітчизняному економічному середовищі.

Сьогодні дослідженням перспектив та проблем запровадження внутрішнього аудиту в державному секторі займається ряд вчених, серед яких Дікань Л. В., Калінкін В. Д., Мельник О. П., Мікрюкова Л. В. Попри значну кількість наукових праць за даною тематикою, практично недослідженим залишається питання оцінки результатів впровадження внутрішнього аудиту і аналізу основних тенденцій, що супроводжують процес його становлення.

Ідея активного впровадження системи внутрішнього аудиту в державний сектор вперше була проголошена Концепцією розвитку Державного внутрішнього фінансового контролю на період до 2017 року. Цей документ, що мав на меті адаптацію вітчизняного законодавства до законодавства Європейського Союзу визнав потребу у створенні органів

внутрішнього аудиту в органах державного і комунального сектору, а також розширенні кола їх повноважень одним із пріоритетних напрямів реформування державного внутрішнього фінансового контролю [1]. Наразі, після завершення часових меж двох основних етапів реформування, доцільно проаналізувати їхні результати, зокрема з'ясувати, у якій мірі вдалося втілити в життя поставлені завдання, визначити чинники, що стримують повноцінний розвиток внутрішнього аудиту бюджетних установ в Україні.

Необхідність організації внутрішнього аудиту розпорядниками бюджетних коштів та забезпечення його здійснення у власних та підвідомчих закладах визначена статтею 26 Бюджетного кодексу України. Ця ж стаття наводить трактування поняття «внутрішній аудит», визначаючи його як діяльність підрозділу внутрішнього аудиту в бюджетній установі, спрямовану на удосконалення системи управління, запобігання фактам незаконного, неефективного та нерезультативного використання бюджетних коштів, виникненню помилок чи інших недоліків у діяльності бюджетної установи та підвідомчих їй бюджетних установ, поліпшення внутрішнього контролю [2].

Для реалізації вимог Бюджетного кодексу щодо створення системи внутрішнього державного аудиту в країні було прийнято ряд нормативно-правових актів, серед яких провідне значення мала Постанова КМУ від 28 вересня 2011 р. № 1001 «Про деякі питання утворення структурних підрозділів внутрішнього аудиту та проведення такого аудиту в міністерствах, інших центральних органах виконавчої влади, їх територіальних органах та бюджетних установах, які належать до сфери управління міністерств, інших центральних органів виконавчої влади» (далі – Постанова № 1001). Цей документ визначив обов'язковість утворення та функціонування структурних підрозділів внутрішнього аудиту в міністерствах, інших центральних органах виконавчої влади, їх територіальних органах шляхом реорганізації контрольно-ревізійних підрозділів [3].

Наприкінці 2016 року, тобто майже через п'ять років після запровадження внутрішнього аудиту, було випущено Методологічні вказівки з внутрішнього аудиту для державного сектору України, котрі містять відповідні роз'яснення вимог Стандартів внутрішнього аудиту для належного їх застосування та впровадження у практичній діяльності та базуються на Міжнародних стандартах професійної практики внутрішнього аудиту [6].

Наразі, після завершення другого етапу реформування системи державного внутрішнього фінансового контролю, можна відзначити перетворення внутрішнього аудиту на дієвий інструмент контролю за фінансово-бюджетною дисципліною. Відповідно до Звіту Державної аудиторської служби про стан розвитку державного внутрішнього фінансового контролю в Україні за I півріччя 2016 року, на 01.07.2016 року у 56 із 59 Центральних органів виконавчої влади (далі – ЦОВВ) (без врахування новостворених) та у 24 із 25 обласних державних адміністрацій функціонували підрозділи внутрішнього аудиту або створені відповідні посади [7]. Основними причинами нехтування певними органами влади вимоги про обов'язкове впровадження внутрішнього аудиту є недостатня чисельність їх працівників або незавершеність процедури внесення змін до структури й штатного розпису установи.

Співвідношення фактичної чисельності внутрішніх аудиторів до числа підконтрольних їм об'єктів засвідчує неспроможність забезпечити систематичний внутрішній аудит та вплинути на стан фінансово-бюджетної дисципліни галузі. Наприклад, у Міністерстві освіти і науки України на 1 внутрішнього аудитора припадає 642 об'єкти внутрішнього аудиту, у Міністерстві закордонних справ – 122, Міністерстві регіонального розвитку – 104 [7]. Така ситуація свідчить про недотримання керівництвом вимог Положення № 1001 про забезпечення чисельності підрозділів внутрішнього аудиту, достатньої для ефективного здійснення функцій із внутрішнього аудиту.

Для вітчизняної практики внутрішнього аудиту в державному секторі характерним є

часте порушення вимог щодо належного рівня кваліфікації внутрішніх аудиторів, котрі визначені пунктами 9 і 11 Порядку № 1001. Станом на 01.07.2016 року чисельність аудиторів, що прийняті без дотримання кваліфікаційних вимог складала 92 особи (7%) від фактичної чисельності внутрішніх аудиторів [7]. За умов становлення системи внутрішнього аудиту в державному секторі, така ситуація є недопустимою, більше того, підвищенню кваліфікації та удосконаленню професійних навичок внутрішніх аудиторів повинне відводитись одне з першочергових значень. При цьому важливо переймати передовий досвід іноземних держав, котрі налагодили дієву систему внутрішнього аудиту в бюджетній сфері. Наразі позитивно оцінюється тісна співпраця між Державною фінансовою інспекцією України та Міністерством фінансів Королівства Нідерланди, у рамках якої реалізуються заходи з підготовки кадрів для внутрішнього аудиту, зокрема, розроблено Програму розвитку внутрішніх аудиторів державного сектору України, а також проводиться системна реалізація навчальних заходів (лекцій, тренінгів, семінарів) для різних рівнів внутрішніх аудиторів [7].

Одним з найбільш разючих чинників, котрі перешкоджають належній діяльності внутрішніх аудиторів, є відсутність організаційної незалежності підрозділів внутрішнього аудиту. У I півріччі 2016 року не забезпечено організаційної незалежності у 5 ЦОВВ та 12 державних адміністраціях [7]. Чимала кількість таких підрозділів перебуває у складі інших структур, а у деяких органах функції внутрішнього аудиту покладено на посадових осіб, що перебувають у штаті інших структурних підрозділів.

До позитивних тенденцій, що супроводжують процес становлення внутрішнього аудиту в Україні варто віднести збільшення вартості фінансових порушень, виявлених внутрішніми аудиторами. У I півріччі 2016 року виявлено порушень на суму 5 667, 8 млн грн., у складі яких лише 672,2 млн грн, тобто 12% призвели до втрат фінансових і матеріальних ресурсів. Для порівняння, у I півріччі 2015 року виявлені фінансові правопорушення становили 5052, 5 млн грн, а в аналогічному періоді 2013 року – 1794,7 млн грн. У структурі порушень, що призвели до втрат фінансових і матеріальних ресурсів, найбільша питома вага припадає на незаконні витрати (57% для ЦОВВ та 76% для державних адміністрацій) [7].

Враховуючи досить значні втрати фінансових ресурсів, зумовлені порушеннями, рівень відшкодування таких втрат залишається на низькому рівні, становлячи у I півріччі 2016 року лише 6,7%. Ця ситуація частково пояснюється недостатнім здійсненням керівниками та внутрішніми аудиторами дієвих заходів щодо їх відшкодування [7].

Проведене Державною аудиторською службою у I півріччі 2016 року дослідження стану внутрішнього аудиту в деяких органах державної влади виявило недосконалість внутрішньої методологічної бази з питань внутрішнього аудиту. Встановлено також наявність проблем у плануванні діяльності з внутрішнього аудиту. Це проявляється у відсутності критеріїв для відбору об'єктів до планів проведення внутрішніх аудитів, що призводить до неохоплення внутрішнім аудитом найбільш проблемних питань. У процесі перевірок встановлені факти порушення вимог документального оформлення результатів внутрішніх аудитів, а також недотримання належної доказовості фактів, наведених у висновках [7].

Головною причиною проблем, притаманних системі внутрішнього аудиту є недостатнє розуміння його сутності та часте ототожнення з ревізійною діяльністю. Керівництво ЦОВВ, нехтуючи обов'язком організувати належний рівень внутрішнього аудиту, не забезпечує умов для виконання підрозділом внутрішнього аудиту усього спектру покладених на нього функцій.

Попри наведені недоліки у стані функціонування внутрішнього державного аудиту, варто вказати на існування фактів, що свідчать про результативність діяльності підрозділів внутрішнього аудиту. Перш за все, йдеться про отримання «додаткової цінності» або

економічного ефекту від результатів впровадження аудиторських рекомендацій. Так, у I півріччі 2016 року за 74 виконаними рекомендаціями було досягнуто економічний ефект, тобто вдалося відшкодувати фінансові втрати бюджету або запобігти їх виникненню [7]. Для того, щоб започатковані позитивні тенденції набули подальшого розвитку, необхідно проводити системні заходи з удосконалення організаційного і методичного забезпечення внутрішнього аудиту: 1) удосконалити нормативно-правову базу з питань внутрішнього аудиту в напрямку наближення її до вітчизняних економічних реалій в бюджетному секторі; 2) затвердити вимогу щодо необхідності розробки внутрішніх розпорядчих документів з внутрішнього аудиту з обов'язковим врахуванням галузевої специфіки; 3) забезпечити організаційну і функціональну незалежність внутрішніх аудиторів; 4) вживати заходи щодо збільшення чисельності підрозділів внутрішнього аудиту; 5) продовжувати реалізацію програм професійної підготовки внутрішніх аудиторів з орієнтацією на передовий міжнародний досвід; 6) здійснити зміну пріоритетів при проведенні внутрішнього аудиту від виявлення порушень до комплексної оцінки стану фінансово-бюджетної дисципліни та попередження можливих втрат бюджету.

Реформування системи державного внутрішнього фінансового контролю неможливе без проникнення внутрішнього аудиту в абсолютно всі сфери бюджетного сектору, зокрема й на рівень органів місцевого самоврядування. Для таких органів Положення № 1001 має лише рекомендаційний характер, а тому створення в їх складі підрозділів або посад внутрішнього аудиту практично не відбувається. Отже, питання обґрунтування доцільності та розробки організаційних засад впровадження внутрішнього аудиту в органах місцевого самоврядування цілком може претендувати на роль перспективного напрямку державної політики у сфері фінансового контролю, а разом стати предметом наукових пошуків для українських вчених.

В сучасних економічних умовах існує гостра необхідність у дієвих інструментах підвищення ефективності використання державних фінансів. Внутрішній аудит чи не найкраще підходить на роль такого інструменту. За відносно короткий термін існування він засвідчив свою ефективність та кращу результативність порівняно з внутрішньою контрольно-ревізійною роботою. Разом з тим, наразі має місце ціла низка факторів, що стримують повноцінне функціонування системи внутрішнього аудиту в державному секторі. Їх першопричиною є недостатнє усвідомлення керівництвом, яке несе персональну відповідальність за організацію внутрішнього аудиту його прогресивної ролі та помилкове ототожнення із ревізією. Отже, зміна суспільних уявлень про внутрішній аудит, підкріплена комплексом заходів з удосконалення його організації та методики здійснення повинна перетворитися на один з векторів розвитку вітчизняної системи державного внутрішнього фінансового контролю, ставши запорукою економічного розвитку країни та піднесення рівня добробуту громадян.

1. Про схвалення Концепції розвитку державного внутрішнього фінансового контролю на період до 2017 року : Розпорядження КМУ від 24 травня 2005 р. № 158-р. Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/158-2005-%D1%80>. 2. Бюджетний кодекс України : Кодекс від 08.07.2010 № 2456-VI. Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2456-17/page3>. 3. Деякі питання утворення структурних підрозділів внутрішнього аудиту та проведення такого аудиту в міністерствах, інших центральних органах виконавчої влади, їх територіальних органах та бюджетних установах, які належать до сфери управління міністерств, інших центральних органів виконавчої влади : Постанова КМУ від 28 вересня 2011 р. № 1001. Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/1001-2011-%D0%BF>. 4. Про затвердження Кодексу етики працівників підрозділу внутрішнього аудиту: Наказ Міністерства фінансів України від 29.09.2011 № 1217. Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1195-11>. 5. Про затвердження Стандартів внутрішнього аудиту : Наказ Міністерства фінансів України від 04.10.2011 № 1247. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1219-11>. 6. Методологічні вказівки з внутрішнього аудиту в державному секторі України [посібник]. – Київ : «Європейський інститут державного управління та аудиту», 2016. – 140 с. 7. Звіт про стан розвитку державного внутрішнього фінансового контролю в Україні за I півріччя 2016 року. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://dkrs.kmu.gov.ua/kru/doccatalog/document?id=131416>.