

ВНУТРІШНІЙ АУДИТ ЯК САМОСТІЙНИЙ ВИД КОНТРОЛЮ В ОРГАНАХ ДЕРЖАВНОГО СЕКТОРУ УКРАЇНИ

Присвячено дослідженню сутності внутрішнього аудиту в органах державного сектору, розгляду основних напрямів його функціонування в системі державного внутрішнього фінансового контролю. Проаналізовано нормативно-правове забезпечення, що регулює діяльність внутрішнього аудиту стосовно можливості його застосування і достатності для здійснення в державному секторі економіки

Постановка проблеми. В сучасних умовах переходу до ринкової економіки постає все більша необхідність подальшого розвитку і впровадження внутрішнього аудиту в органах державного сектору. Оскільки застосування внутрішнього аудиту дозволяє завчасно виявляти порушення, що призводять до втрат фінансових і матеріальних ресурсів, його роль являється безумовною для інтересів держави.

Нажаль в Україні недооцінюється значення внутрішнього аудиту як самостійного виду контролю. Це пов'язано з відсутністю в достатньому обсязі необхідної інформації з методики створення, значення, функцій, об'єктів, прийомів та засобів внутрішнього аудиту, що і визначає актуальність теми дослідження.

Разом з тим, внутрішній аудит в світі стрімко розвивається і його функції давно вийшли за межі, обмежені перевіркою достовірності звітності та дотримання чинного законодавства. З'явилися такі нові напрямки та види діяльності внутрішніх аудиторів як оцінка ризиків та системи прийняття управлінських рішень, які є відносно новими не лише для України, але і для розвинених країн, оцінка ефективності діяльності, як в цілому компанії, так і її підрозділів, оцінка виконання розпоряджень керівництва.

На практиці розвиток внутрішнього аудиту йде досить швидко, однак, теоретична база внутрішнього аудиту ще не достатньо розроблена в органах державного сектору.

Стан вивчення проблеми. Сьогодні в рамках реформування бюджетної системи органами державного сектору зроблено немало кроків до покращення ефективності управління державними коштами, проте залишається багато невирішених питань, які потребують розв'язання та доопрацювання з боку Уряду та держави.

В економічно розвинених країнах внутрішньому аудиту приділяється така ж належна увага, як і зовнішньому. В Україні ж навпаки: у професійному, законодавчому та в інституціональному аспектах внутрішній аудит знаходиться на початковому етапі розвитку, у той час, як становлення інституту зовнішнього аудиту вже відбулося.

Наявність ефективного внутрішнього аудиту стає невід'ємною складовою успішного розвитку господарської діяльності в умовах швидких змін зовнішнього середовища, ускладнення процесів та розподілу функцій управління. Наскільки при цьому внутрішній аудит стане корисним, залежить від завдань, які будуть перед ним поставлені. Разом з тим слід підкреслити, що вітчизняний внутрішній аудит значно відрізняється від зарубіжного, а саме: відсутністю професійних стандартів та єдиних вимог до професійного рівня внутрішніх аудиторів, умовністю незалежності внутрішнього аудиту.

Разом з тим, як засвідчує зарубіжний досвід, внутрішній аудит розвивається паралельно із зовнішнім, внаслідок цього виникають нові проблеми, які потребують розв'язання. В той же час між ними посилюється взаємодія: стандарти зовнішнього аудиту передбачають використання роботи внутрішніх аудиторів при проведенні аудиторських перевірок. Внаслідок цих процесів виникають нові проблеми, які потребують розв'язання.

Внутрішній аудит – це незалежна експертна діяльність аудиторської служби (відділу внутрішнього аудиту, аудитора) суб'єкта господарювання для перевірки і оцінки адекватності, ефективності системи внутрішнього контролю та якості виконання призначених обов'язків працівниками [1].

Внутрішній аудит є частиною внутрішнього контролю, метою якого є забезпечення достатньої впевненості щодо досягнення наступних базових цілей:

- достовірність та правдивість інформації;
- виконання правил, планів, процедур, законів, положень та контрактів;
- економічне та ефективне використання ресурсів;
- досягнення поставлених цілей діяльності та окремих програм.

Відмінності внутрішнього контролю від внутрішнього аудиту полягають 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 більш поширені цілі та завдання, ніж перед контролюючим суб'єктом.

Мета дослідження. Метою даної статті є дослідження сутності внутрішнього аудиту в органах державного сектору та нормативно-правової бази його регулювання в рамках реформування державного внутрішнього фінансового контролю.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Внутрішній аудит як одна з форм внутрішнього контролю існує в міжнародній практиці більше половини століття. У вітчизняній літературі приділяється значна увага дослідженню внутрішнього аудиту. В працях М.В. Бариніної, А.В. Мамшиєва, О.А. Петрик, О.Ю. Редько, В.С. Рудницький, М.І. Сивульського, І.Я. Чугунова, В.М. Федосова та інших вчених і практиків досліджуються теоретичні і практичні проблеми внутрішнього аудиту в органах державного сектору. Але чинна система державного внутрішнього фінансового контролю в державному секторі потребує реформування з вивченням і використанням зарубіжного досвіду його організації.

Недостатня розробленість даної проблеми обумовила вибір теми статті та основні напрямки дослідження.

Викладення основного матеріалу. Важливим інструментом державного управління, що дає змогу досягти підвищення ефективності використання державних ресурсів, яке має вирішальне значення для економічного розвитку України, є державний внутрішній фінансовий контроль.

Сутність реформування державного внутрішнього фінансового контролю (ДВФК) полягає у запровадженні абсолютно нового виду діяльності – внутрішнього аудиту, який не є інструментом покарання, а навпаки забезпечує функціонально незалежну оцінку всіх видів діяльності відповідного органу та надає керівництву гарантії стосовно того, що система управління у державному секторі функціонує у спосіб, який максимально знижує ризик шахрайства, марнотратства чи допущення помилок. Метою внутрішнього аудиту є надання рекомендацій з удосконалення діяльності органу державного сектору, підвищення ефективності процесів управління, що сприяє підвищенню результативності прийняття управлінських рішень, досягненню мети діяльності.

В рамках реформування системи ДВФК Головним контрольно-ревізійним управлінням України (ГоловКРУ) запропоновано Концепцію розвитку державного внутрішнього фінансового контролю та план заходів з її реалізації, схвалену розпорядженням Кабінету Міністрів України від 24.05.2005 № 158-р (в редакції розпорядження Кабінету Міністрів України від 22.10.2008 № 1347-р) [3].

Започаткована Кабінетом Міністрів України реформа у сфері ДВФК передбачає поступову гармонізацію вітчизняного законодавства з визнаними у світі стандартами аудиту, виданими Міжнародною організацією вищих органів аудиту державних фінансів (INTOSAI), Інститутом внутрішніх аудиторів (IIA) та Міжнародною федерацією бухгалтерів (IFAC), методиками і кращою практикою країн Європейського Союзу у сфері контролю та аудиту державних надходжень і видатків.

Попередні результати реформи у сфері державного внутрішнього фінансового контролю, тісна співпраця з міжнародними та європейськими експертами у відповідній сфері, реалізація проекту допомоги Європейського Союзу "Twinning" дали змогу переглянути попередньо надану оцінку щодо наявних недоліків як у функціонуванні системи державного внутрішнього фінансового контролю загалом, так і в роботі Головкиру зокрема, а також відкоригувати подальші напрями реформи шляхом викладення в новій редакції Концепції розвитку державного внутрішнього фінансового контролю та Плану заходів щодо її реалізації на 2008–2015 роки, які схвалено розпорядженням Кабінету Міністрів України від 22.10.2008 № 1347-р.

Нині в структурі Головкиру функціонує самостійне Управління гармонізації державного внутрішнього фінансового контролю, яке на період реформування виконує роль Центрального підрозділу гармонізації. В його склад входять два структурних підрозділи - Відділ гармонізації внутрішнього аудиту та Відділ гармонізації внутрішнього контролю.

Основною метою діяльності підрозділу внутрішнього аудиту в органах державного і комунального секторів є забезпечення керівника організації гарантіями адекватності та результативності системи внутрішнього контролю.

Для досягнення цієї мети працівники підрозділу внутрішнього аудиту повинні:

- розуміти діяльність організації, аналізувати систему внутрішнього контролю, запровадити стратегічне, річне та періодичне планування аудиту;
- виявляти та оцінювати існуючі контрольні заходи у найбільш економічний та ефективний спосіб;
- відображати в аудиторських звітах знахідки, висновки та, по можливості, рекомендації з удосконалення;
- відображати судження про надійність заходів контролю для загальної системи, функції чи локальної системи/підсистеми, що досліджується;
- забезпечувати гарантії, які базуватимуться на оцінці системи внутрішнього контролю в організації в цілому.

У Концепції ДВФК та сучасній моделі ДВФК державний внутрішній фінансовий контроль розглядається як сукупність трьох складових:

- системи фінансового управління і контролю (ФУК), яка базується на відповідальності і підзвітності керівника;
- незалежної функції внутрішнього аудиту (ВА);
- Центрального підрозділу гармонізації (ЦПГ).

Розробляючи системи фінансового управління і контролю, що базуються на відповідальності і підзвітності керівництва, доцільно абстрагуватися від попереднього, поточного і фінансового контролю, контролю за фактом (подальшого) і перевірки відповідності. Натомість важливо розглянути внутрішній контроль з точки зору цілісності – розмірковуючи про процеси, людей, розумне забезпечення і досягнення цілей. Це дозволяє побачити внутрішній контроль як динамічний цілісний процес.

Відповідальність керівництва передбачає, що керівники відповідають не лише за вироблення фінансових рішень, але й за те, щоб ці рішення належно приймалися та впроваджувалися з найкращим врахуванням суспільних інтересів. Слід проводити моніторинг рішень у відповідності до широко оприлюднених правил і найвищих стандартів якості, які б забезпечували попередження практики неправильного управління, зловживань і неорганізованості. Ключове питання для визначення чітких меж відповідальності – це те, що вони повинні бути прозорими, їх слід твердо встановлювати, кодифікувати та постійно підтримувати.

Внутрішній аудит не повинен підміняти лінійне керівництво, яке відповідає за систему внутрішнього контролю і повинно забезпечити, щоб вживалися належні та відповідні заходи незалежно від аудиторських дій. Приймати рішення про те, чи погоджуватися з аудиторськими знахідками та чи впроваджувати рекомендації, повинні керівники відповідного рівня. В кінцевому рахунку, саме керівник організації повинен забезпечити реалізацію швидких та ефективних заходів, якщо вважає у них потребу, або відмовитися від рекомендацій у випадку усвідомлення та прийняття потенційних ризиків.

Кожен керівник будь-якої організації повинен відповідати за встановлення, підтримання та вдосконалення систем ФУК, за допомогою та консультуванням з боку ЦПГ. При цьому фінансовий контроль не може розглядатися обмежено – лише як проведення перевірок законності та правильності (регулярності) фінансових рішень. ФУК передбачає також впровадження принципів економії, ефективності та продуктивності в усьому обсязі та в усіх видах діяльності.

Внутрішній аудит – це функціонально незалежна діяльність з надання гарантій та консультацій, що керується філософією покращення роботи організації і досягнення визначених нею цілей. Внутрішній аудит допомагає організації в реалізації цілей, привносячи систематичний і дисциплінуючий підхід, який допомагає оцінювати і підвищувати ефективність процесів управління ризиками, контролю та керівництва в організації.

Внутрішній аудит допомагає керівникам виконувати обов'язки з фінансового управління і контролю, оцінюючи, чи належно працюють системи контролю з боку керівника, і, якщо оцінка незадовільна, вказує, які заходи слід впровадити для покращення ситуації.

Центральний підрозділ гармонізації є невід'ємною складовою ДВФК і водночас своєрідним містком, який з'єднує між собою дві інші складові – ФУК та ВА. ЦПГ відповідає за розробку та поширення методології ФУК і ВА на основі міжнародно визнаних стандартів і кращих практик. ЦПГ координує впровадження і подальший розвиток принципів відповідальності і підзвітності керівництва та внутрішнього аудиту в усіх державних органах управління. В Україні таким ЦПГ є Управління гармонізації у складі Головного контрольно-ревізійного управління [5].

На стадії завершення знаходиться прийняття законопроекту "Про державний внутрішній фінансовий контроль", а також проекту постанови Кабінету Міністрів України "Про забезпечення внутрішнього контролю та функціонування служб внутрішнього аудиту в органах державного сектора", якою буде затверджено пакет документів, зокрема стандарти внутрішнього контролю, стандарти внутрішнього аудиту.

Ще одним не менш важливим документом, що засвідчує загальні моральні принципи професійної діяльності працівників державної контрольно-ревізійної служби (ДКРС) є Кодекс етики, схвалений протоколом загальних зборів трудового колективу Головкиру від 09.09.09 № 4.

Кодекс етики розроблено на підставі Міжнародного кодексу етики контролерів (аудиторів) державного сектора, прийнятого на XVI конгресі INTOSAI в 1998 році, цінності і принципи якого поділяються працівниками ДКРС.

Головним завданням цього Кодексу є встановлення принципів етики та поведінки працівника для забезпечення гарантії високої якості його роботи і ефективної роботи ДКРС та її органів.

Працівник (аудитор) має прагнути, щоб його поведінка була бездоганною у будь-який час і за будь-яких обставин. Будь-яке невиконання професійних обов'язків чи відхилення від встановлених норм поведінки працівника ставлять під сумнів його сумлінність і сумлінність органу ДКРС, який він представляє, якість та обґрунтованість контролю, а також може викликати настороженість стосовно надійності та компетентності самого органу ДКРС. Прийняття та застосування Кодексу етики сприяють зміцненню довіри до працівників, органів ДКРС в цілому, а також до їхньої роботи [4].

Дуже важливо, щоб ДКРС та її органи сприймалися із почуттям довіри, впевненості та поваги. Такому ставленню аудитор повинен сприяти шляхом прийняття та дотримання вимог професійної етики, ключовими принципами якої є сумлінність, незалежність і об'єктивність, конфіденційність та компетентність.

Реалізація започаткованої у 2005 році органами державної контрольно-ревізійної служби реформи у сфері державного внутрішнього фінансового контролю засвідчила нагальну необхідність зміни в ідеології роботи Головки КРУ, перегляду правових і організаційних засад її функціонування та підходів до основних напрямів контрольної діяльності.

Стратегію розвитку державної контрольно-ревізійної служби на період до 2015 року розроблено задля визначення конкретних кроків Головки КРУ з розвитку основних напрямів її діяльності в умовах реформування системи державного внутрішнього фінансового контролю, а саме: централізованого внутрішнього аудиту та гармонізації внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту [6].

Основною метою розвитку централізованого внутрішнього аудиту є підвищення його дієвості як інструменту оцінки законного та раціонального використання державних ресурсів, ефективного виконання державних і бюджетних програм та місцевих бюджетів.

Відповідна мета передбачає приведення процедур централізованого внутрішнього аудиту до вимог міжнародних стандартів; чітке визначення підстав для проведення централізованого внутрішнього аудиту в плановому порядку; законодавче визначення суб'єктів, у яких проведення централізованого внутрішнього аудиту є обов'язковим; підвищення ефективності реалізації матеріалів аудиту та подолання проблем при впровадженні рекомендацій аудиторських досліджень.

Важливо зазначити, що на даний момент існує понад 10 законопроектів, підготовлених народними депутатами, які пропонують тим чи іншим шляхом реформувати систему державного фінансового контролю, та 5 урядових. Як правило, вони зводяться, за своєю суттю, до ролі регламентних документів, які містять перелік і підпорядкування контрольних органів і нормативних актів, що регулюють організацію наявного фінансового контролю в країні, у тому числі у сфері діяльності вищих органів державної влади, в системі місцевого самоврядування, внутрішньовідомчого, комунального та незалежного фінансового контролю, об'єкти перевірки тощо. В окремих випадках ці проекти законів не визначають належним чином поняття державного фінансового контролю, зокрема внутрішнього аудиту, системи органів фінансового контролю, особливостей його здійснення щодо установ, які утримуються за рахунок коштів державного та місцевих бюджетів, загальнодержавних позабюджетних фондів, державних, акціонерних та приватних підприємств.

Необхідно вирішити питання організації та функціонування внутрішнього аудиту в органах державного сектору шляхом упорядкування нормативно-правової бази.

Висновки та перспективи подальших досліджень. Система державного внутрішнього фінансового контролю, що функціонує на сьогодні в Україні, лише частково враховує основні принципи систем державного внутрішнього фінансового контролю країн ЄС. Складовими систем державного внутрішнього фінансового контролю країн ЄС є внутрішній контроль, внутрішній аудит та гармонізація на центральному рівні внутрішнього контролю і внутрішнього аудиту. На даний час в Україні внутрішній аудит виходячи з суті його поняття здійснюється лише Головки КРУ та підпорядкованими йому територіальними органами.

Механічне визначення державного фінансового контролю без урахування його економічної природи та місця у фінансовій системі не дає змоги здійснити якісне його реформування. Якими ж бачаться головні засади реформування державного фінансового контролю? Головною об'єктивною причиною, яка не дала можливості підготувати якісний законопроект, був брак чіткої концепції щодо проведення цієї роботи. Тому, на нашу думку, законодавчій роботі у цій сфері має передувати розроблення відповідної концепції, яка б визначала правові й організаційні засади створення цілісної системи державного фінансового контролю, систему контрольних органів, сфери їхньої діяльності, основні завдання й повноваження та порядок взаємодії.

У нормативних актах не приділено належної уваги юридичному статусу працівників контрольних служб, який би гарантував незалежність від втручання органів влади, захист і гарантії у випадках протиправних дій, спрямованих проти них. Єдине, що об'єднує практично всі законопроекти, це неприховане намагання їхніх авторів вирішити вузьковідомчі інтереси, тобто посилити повноваження одних контрольних органів і принизити повноваження "конкурентів", розв'язати на власну користь інші питання, які стосуються завдань, повноважень та функцій. Є навіть законопроект, автори якого пропонують визначити головним органом державного фінансового контролю Міністерство фінансів, яке безпосередньо здійснює роботу щодо формування й виконання державного бюджету [2].

Список використаної літератури:

1. Давидов Г.М. Аудит: [Підручник] / Г.М. Давидов. – К.: Знання, 2004. – 511 с.
2. Звіт про результати роботи державної контрольно-ревізійної служби України за 2008 рік. – Київ: Головне контрольно-ревізійне управління, 2009.
3. Закон України "Про державний внутрішній фінансовий контроль" (проект).
4. Кодекс етики (Загальні моральні принципи професійної діяльності працівників державної контрольно-ревізійної служби), схвалений протоколом загальних зборів трудового колективу Головки КРУ від 09.09.09 № 4.
5. Концепція розвитку державного внутрішнього фінансового контролю на період до 2015 року, схвалена розпорядженням Кабінету Міністрів України від 24.05.2005 № 158-р // Офіційний вісник України. – 2005. – № 22. – 1224.
6. Стратегія розвитку державної контрольно-ревізійної служби на період до 2015 року, затверджена наказом Головки КРУ від 06.03.2009 № 46.

ГРИНЦЕВИЧ Вікторія Олександрівна – аспірантка Державного вищого навчального закладу "Київський національний університет імені Вадима Гетьмана"