

О. М. СИНКОВА

Олена Михайлівна Синкова, доктор юридичних наук, доцент, професор Донецького національного університету

ДО ПРОБЛЕМИ ОРГАНІЗАЦІЙНО-ПРАВОВОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ РОЗВИТКУ ДЕРЖАВНОГО ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ

Упродовж останніх десяти років в Україні склалася певна правова база, що стала основою для здійснення контрольно-ревізійної та експертно-аналітичної діяльності в державному секторі.

Відповідно до Указу Президента України від 9 грудня 2010 р. № 1085 «Про оптимізацію центральних органів виконавчої влади», в усіх центральних органах виконавчої влади було створено підрозділи внутрішнього аудиту або введено посаду внутрішнього аудитора¹.

Вирішенню найбільш складних організаційно-правових проблем аудиту в державному секторі сприяло також ухвалення Концепції розвитку системи управління державними фінансами, затвердженої Розпорядженням Кабінету Міністрів України від 3 вересня 2012 р. № 633-р, в якій були визначені істотні вимоги до організації аудиту, умов його проведення, взаємини аудиторів і керівників організації, відповідальність аудиторів².

Проте реалізація базових положень нормативно-правових актів, що регулюють питання організаційно-правового забезпечення аудиторської діяльності, на практиці утруднена через найрізноманітніші причини, зокрема, результативність аудиту значною мірою залежить від рівня його методичної забезпеченості, наявності регламентів дій аудиторів на стадії планування, здійснення й надання результатів аудиту.

Крім того, існує низка типових проблемних питань, про які підрозділи внутрішнього аудиту повідомляють у своїх звітах, зокрема:

- відсутність нормативних документів, що регулюють питання взаємодії підрозділів внутрішнього аудиту з юридичними службами;
- сприйняття внутрішніх аудиторів підконтрольними суб'єктами як ревизорів, що ускладнює проведення внутрішнього аудиту;
- відсутність внутрішніх аудиторів із належною фаховою підготовкою у визначеній сфері;
- нерегульованість порядку одержання документів, необхідних для виконання завдань, передбачених стандартами та процедурами аудиту від інших осіб³.

Теоретичні й практичні аспекти організаційно-правового забезпечення внутрішнього контролю та аудиту в державному секторі висвітлені в наукових працях багатьох українських вчених, зокрема: О. Ф. Андрійко, Т. Я. Каменської, Н. І. Петренко, О. В. Філозопа, Н. І. Верхоглядової та інших вчених⁴.

Зарубіжні вчені також приділяли увагу питанням внутрішнього аудиту в державному секторі⁵. Але існуючі наукові розробки не враховують особливостей внутрішнього аудиту в органах виконавчої влади.

Метою даної статті є розробка заходів щодо вдосконалення організаційного та правового забезпечення державного аудиту в органах виконавчої влади.

Вивчення проблемних аспектів організаційно-правового забезпечення державного внутрішнього аудиту потребує насамперед визначення його поняття та функціонального призначення.

У найзагальнішому вигляді аудит – це процес отримання й оцінки (контролю) об'єктивних даних, за допомогою якого визначається рівень їхньої відповідності нормативно закріпленим критеріям, нормам і стандартам⁶. Аудит включає збір, оцінку інформації, фактів, що стосуються діяльності організації, а також підготовку висновку на основі встановлених критеріїв.

Враховуючи напрям бюджетної реформи у бік персоналізації за витрачанням бюджетних коштів, на практиці складається ситуація, що одержувачі державних коштів передусім стурбовані їх цільовим використанням, тобто має місце посилення уваги за цільовим використанням коштів за відсутності можливості оцінки ефективності їх витрачання.

З метою усунення такого перекосу багатьма ученими, фахівцями пропонується впровадження внутрішнього аудиту, який визначається як процес, пов'язаний з оцінкою результативності і економічності використання бюджетних ресурсів, з визначенням рівня досягнення мети за рахунок державних коштів при реалізації заходів бюджетної політики, державних проектів і програм.

Внутрішній аудит, за визначенням міжнародного Інституту внутрішніх аудиторів, розглядається як діяльність з надання об'єктивних та незалежних консультацій і гарантій, які спрямовані на вдосконалення діяльності всієї організації та допомагають їй у досягненні визначених цілей⁷.

Внутрішній аудит застосовує послідовний та систематизований підхід до оцінки і підвищення ефективності процесів корпоративного управління, контролю та управління ризиками.

В органах виконавчої влади головна мета аудиту – це визначення достовірності фінансової звітності, а також контроль за дотриманням органом виконавчої влади певних законів, стандартів і норм. Головним зав-

данням внутрішнього аудиту в органі виконавчої влади є також підвищення ефективності діяльності як безпосередньо органу виконавчої влади, так і його структурних підрозділів. Таким чином, внутрішній аудит виконує функцію діагностичного засобу при дослідженні ефективності діяльності.

Отже, внутрішній аудит у державному секторі повинен розглядатися як інструмент для складання висновку про фінансову звітність та ефективність діяльності за результатами перевірки.

Нормативну базу внутрішнього аудиту в державному секторі становить:

– Бюджетний кодекс – Бюджетний кодекс України від 8 липня 2010 р. № 2456-VI⁸;

– Концепція розвитку системи управління державними фінансами – Концепція розвитку системи управління державними фінансами, схвалена розпорядженням Кабінету Міністрів України від 3 вересня 2012 № 633-р⁹;

– Концепція розвитку державного внутрішнього фінансового контролю на період до 2017 р., схвалена розпорядженням Кабінету Міністрів України від 24 травня 2005 р. № 158-р (із змінами від 22 жовтня 2008 р. № 1347-р та від 23 грудня 2009 р. № 1601-р)¹⁰.

Важливе значення мають розпорядження Кабінету Міністрів України № 148-р від 19 січня 2011 р. № 148-р «Питання зміцнення фінансово-бюджетної дисципліни» та від 23 грудня 2009 р. № 1601-р «План заходів щодо реалізації положень Концепції розвитку державного внутрішнього фінансового контролю на період до 2017 року»¹¹.

Організаційно-правове забезпечення внутрішнього аудиту в органі виконавчої влади закріплює:

– цілі, функції, принципи та методи аудиту;

– загальні засади взаємодії аудиту з системою управління, внутрішнього контролю, управлінням ризиками;

– цілісність, структурну взаємозалежність системи аудиту і зовнішнього середовища.

Організація внутрішнього аудиту сприяє контролю за фінансовою звітністю й ефективністю функціонування системи внутрішнього контролю та може впливати на прийняття рішень про подальшу діяльність органу виконавчої влади, її розвиток, виправлення помилок і усунення проблем в діяльності та системі обліку.

Організаційні засади розвитку внутрішнього аудиту в органах виконавчої влади закріплено Постановою Кабінету Міністрів України від 28 вересня 2011 р. № 1001 «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»¹².

Стосовно діяльності державного сектору внутрішній аудит дає наступні переваги щодо звичайного контролю: забезпечує незалежність, достовірність, однозначність, об'єктивність, зрозумілість, повторюваність, порівнянність, професіоналізм, стабільність, доцільність, своєчасність.

Важливу частину організаційно-правового забезпечення внутрішнього аудиту становлять затверджені Міністерством фінансів України:

– Кодекс етики внутрішніх аудиторів – Кодекс етики працівників підрозділу внутрішнього аудиту, затверджений наказом Мінфіну від 29 вересня 2011 р. № 1217¹³;

– Стандарти внутрішнього аудиту, затверджені наказом Мінфіну від 4 жовтня 2011 р. № 1247¹⁴.

У сфері фінансового контролю цільових програм, окремих напрямів витрачання бюджетних коштів його застосування в класичному, традиційному розумінні визначене в ст. 4 «Лімської декларації керівних принципів контролю», прийнятої IX Конгресом Міжнародної організації найвищих контрольних органів (ІНТОСАІ) в 1977 р., де наголошується, що даний вид аудиту включає всю управлінську діяльність, а не тільки специфічні аспекти управління, і спрямований на перевірку того, наскільки економно й ефективно витрачаються державні кошти¹⁵.

У цих умовах уявляється доцільним функціонування відділів внутрішнього аудиту в бюджетних організаціях розглядати аналогічно їх функціонуванню в комерційному секторі.

На обґрунтування цього підходу можна відзначити наступне. У сучасних умовах економічну поведінку і зміст господарських процесів комерційного і бюджетного (некомерційного) секторів можна вважати цілком ідентичною. У обох секторах відбуваються аналогічні процеси бізнесу (закупівлі, постачання, реалізація послуг, залучення фінансування, маркетинг тощо.). Останнім часом бюджетні організації проводять активну позабюджетну (підприємницьку) діяльність і націлені на пошук позабюджетних джерел фінансування.

Істотною відмінністю є механізм управління, від якого безпосередньо залежить здійснення контролю. У комерційному секторі існує рада директорів або інший колегіальний орган, який чуйно стежить за діями виконавчого керівництва (дирекції) на терені «максимізації добробуту акціонерів».

У свою чергу, в бюджетній організації сутність та зміст економічних процесів незначним чином відрізняється від комерційної структури. Звідси і виникає необхідність визначити, що доцільно та ефективно, а що – ні. При цьому іншою слабкою позицією в бюджетній організації є неможливість реалізації принципу персоналізації відповідальності за неефективним витрачанням бюджетних коштів за відсутності правової бази.

Сучасна система державного фінансового контролю залучає до дії безліч контролюючих органів. Проводиться багато ревізій, різних перевірок тощо. Виявляється величезна кількість порушень, що повторюються з року в рік. У результаті діяльності контролюючих органів ці порушення чомусь не скорочуються, а, навпаки, зростають.

Аналіз роботи контролюючих органів в Україні свідчить про наявність різних підходів до здійснення перевірок і ревізій та відсутність належної взаємодії між собою і правоохоронними органами. Результатом

цього є продовження дублювання в роботі контролюючих і наглядових органів. Внутрішній аудит завжди повинен бути направлений на те, щоб за його результатами можна було зробити висновки і запропонувати конкретні рекомендації з підвищення ефективності використання державних коштів.

Оцінка якості державного аудиту в органах виконавчої влади, яка проводиться Державною фінансовою інспекцією, свідчить, що функція внутрішнього аудиту перебуває на стадії становлення. Розроблена внутрішня нормативна база з внутрішнього аудиту в багатьох органах виконавчої влади лише дублює вимоги нормативних актів вищого рівня, без деталізації окремих процедур та не враховує окремі аспекти діяльності з внутрішнього аудиту, а також не сприяє налагодженню функції внутрішнього аудиту в повному обсязі.

Водночас процес організації і проведення внутрішніх аудитів відповідає вимогам законодавства та забезпечує повноту проведення і документування аудиторських дій під час збору аудиторських доказів. Разом з тим обмежені терміни тривалості аудитів, що визначаються розпорядчими документами, призводять до звуження аудиторських вибірок за окремими питаннями і ризику невиявлення ймовірних порушень та до зменшення можливості застосування достатнього обсягу методів, прийомів і процедур аудиту.

Проте чи не найбільш проблемним у діяльності внутрішнього аудиту є питання повноти реалізації результатів проведених внутрішніх аудитів в частині забезпечення відшкодування виявлених порушень, запровадження наданих аудиторських рекомендацій та виконання вимог управлінських рішень міністерства. Так, не зважаючи на численні письмові вимоги, прийняті управлінські рішення за результатами аудитів, проведені наради та створення робочих груп з питань неналежної діяльності суб'єктів, фактично забезпечено відшкодування лише 2 % виявлених фінансових порушень і майже відсутня інформація щодо виконання інших вимог та усунення недоліків в системі управління суб'єктами¹⁶.

Внаслідок того, що у внутрішніх документах органів виконавчої влади не завжди визначаються посадові особи, відповідальні за реалізацію кожного заходу з моніторингу виконання аудиторських рекомендацій, не встановлюються терміни та заходи здійснення моніторингу за їх впровадженням, процедуру такого відстеження фактично зведено до з'ясування стану повернення необґрунтовано отриманих сум виконавцями.

Для покращання організаційно-правового забезпечення внутрішнього аудиту в Україні важливе значення має здійснення низки таких заходів:

- розгляд питання щодо збільшення штатної чисельності внутрішніх аудиторів в органах виконавчої влади та відмежування діяльності із внутрішнього аудиту від функції із запобігання та протидії корупційним правопорушенням;
- розробка методичних рекомендацій, необхідних для доопрацювання внутрішніх документів з урахуванням викладених в аудиторському звіті зауважень;
- формування планів і здійснення відбору об'єктів аудиту з урахуванням критеріїв відбору об'єктів та оцінки ризиків;
- забезпечення контролю за виконанням планів діяльності відділом внутрішнього аудиту відповідно до Стандартів внутрішнього аудиту;
- забезпечення не лише виявлення фінансових порушень аудиторами, а й встановлення неналежного стану фінансово-бюджетної дисципліни, причин виникнення правопорушень;
- нормативне закріплення чіткої процедури моніторингу впровадження рекомендацій, що надаються підрозділом внутрішнього аудиту.

Подальші дослідження проблеми вдосконалення організаційно-правового забезпечення внутрішнього аудиту пов'язані з доопрацюванням механізму забезпечення цієї діяльності.

¹ Указ Президента України від 09.12.2010 № 1085 «Про оптимізацію центральних органів виконавчої влади» // Офіційний вісник України офіційне видання. – 2010. – № 94. – Ст. 3334.

² Концепція розвитку системи управління державними фінансами, затверджена Розпорядженням Кабінету Міністрів України від 3 вересня 2012 р. № 633-р // Офіційний вісник України. – 2012. – № 67. – Ст. 2752.

³ Звіт про стан державного внутрішнього фінансового контролю в Україні за 2012 рік [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://www.dkrs.gov.ua/>

⁴ Андрійко О. Ф. Державний контроль в Україні: організаційно-правові засади / О. Ф. Андрійко. – Київ: Наукова думка, 2004. – 304 с.; Каменська Т. Я. Внутрішній аудит: методологія та організація: автореф. дис. ... доктора економ. наук: 08.00.09 «бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)» / Т. Я. Каменська. – К., 2011. – 42 с.; Філозов О. В. Правова основа організації внутрішнього аудиту в Україні / Н. І. Петренко, О. В. Філозов // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. Міжнародний збірник наукових праць / Серія: Бухгалтерський облік, контроль і аналіз. Вип. 1 (16). / Відп. ред. д.е.н., проф. Ф. Ф. Бутинець. – Житомир: ЖДТУ, 2010. – 380 с. – С. 219–228; Чорнуцький С. П. Європейські ідеї для української реформи державного внутрішнього фінансового контролю / С. П. Чорнуцький // Економіка та держава. – 2011. – № 1 – С. 115–117.; Іваницька О. М. Теорія нового державного менеджменту та її застосування при модернізації державного фінансового контролю [Текст] / О. М. Іваницька, І. Ю. Чумакова // Фінанси України: наук.-теорет. та інформ.-практ. журн. – 2011. – № 5. – С. 68–77; Верхоглядова Н. І. Розвиток внутрішнього аудиту [Текст] / Н. І. Верхоглядова, І. В. Олініченко // Економіка і регіон: наук. вісник ПНТУ ім. Ю. Кондратюка. – 2009. – № 1. – С. 136–139.

⁵ Соколов Б. Н. Внутренний аудит и контроль: организация, методика, практика / Б. Н. Соколов / – М.: Издательский Дом «Бухгалтерский учет», 2010. – 272 с. L'indépendance des cours des comptes en Europe [Text]: 4eme congrès de l'Organisation des institutions supérieures de contrôle des finances publiques d'Europe (EUROSAI), Paris 31mai-3 juin 1999 // Revue française d'administration publique. – 1999. – № 90. – С. 203–303.

⁶ Касаткін С. Огляд стандартів внутрішнього аудиту / С. Касаткін // Головбух. – 2008. – № 58. – С. 41–46.

⁷ ISSAI 3000 – Standards and guidelines for performance auditing based on INTOSAI's Auditing Standards and practical experience [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.intosai.org/issai-executive-summaries/view/article/issai-3000-implementation-guidelines-for-performance-auditingstandards-and-guidelines-for-perf.html>

⁸ Бюджетний Кодекс України № 2542-III від 21.06.2001 р. // Український інвестиційний журнал. – 2001. – № 4. – С. 3–38.

⁹ Концепція розвитку системи управління державними фінансами, затверджена Розпорядженням Кабінету Міністрів України від 3 вересня 2012 р. № 633-р // Офіційний вісник України. – 2012. – № 67. – Ст. 2752.

¹⁰ Концепція розвитку державного внутрішнього фінансового контролю на період до 2017 року, схвалена розпорядженням Кабінету Міністрів України від 24.05.2005 № 158-р (із змінами від 22.10.2008 № 1347-р та від 23.12.2009 № 1601-р) // Офіційний вісник України. – 2005. – № 22. – Ст. 1224.

¹¹ Розпорядження Кабінету Міністрів України № 148-р від 19.01.2011 № 148-р «Питання зміцнення фінансово-бюджетної дисципліни» // Офіційний вісник України. – 2011. – № 14. – Ст. 594.

¹² Розпорядження Кабінету Міністрів України № 1601-р. від 23 грудня 2009 р. «Про внесення змін до Концепції розвитку державного внутрішнього фінансового контролю та затвердження плану заходів щодо її реалізації на період до 2015 року» // Офіційний вісник України. – 2008. – № 82. – С. 2767.

¹³ Постанова Кабінету міністрів України «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» від 28 вересня 2011 р. № 1001 // Офіційний вісник України. – 2011. – № 75. – Ст. 2799.

¹⁴ Кодекс етики працівників підрозділу внутрішнього аудиту, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 29 вересня 2011 р. // Офіційний вісник України. – 2011. – № 83. – Ст. 3037.

¹⁵ Стандарти внутрішнього аудиту, затверджені Наказом Міністерства фінансів України від 04.10.2011 № 1247 // Офіційний вісник України. – 2011. – № 85. – Ст. 3131.

¹⁶ Лимская декларация руководящих принципов контроля : Принята IX Конгрессом Международной организации высших контрольных органов (ИНТОСАИ) в 1977 году. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/604_001

Резюме

Синкова О.М. До проблеми організаційно-правового забезпечення розвитку державного внутрішнього аудиту.

У статті досліджуються особливості організаційно-правового забезпечення контролю і аудиту в державному секторі. Для вдосконалення організаційно-правового забезпечення внутрішнього аудиту пропонується реалізація комплексу заходів, спрямованих на відмежування діяльності із внутрішнього аудиту від функцій щодо запобігання і протидії корупційним правопорушенням та збільшення штатної чисельності внутрішніх аудиторів. Пропонуються заходи вдосконалення методичного забезпечення аудиту, необхідні для підготовки внутрішніх документів з урахуванням викладених в аудиторському звіті зауважень та забезпечення контролю за виконанням планів діяльності відділом внутрішнього аудиту відповідно до Стандартів внутрішнього аудиту.

Ключові слова: державний сектор, контроль, аудит, внутрішній аудит організаційно-правове забезпечення, стандарти.

Резюме

Синкова Е.М. К проблеме организационно-правового обеспечения развития государственного внутреннего аудита.

В статье исследуются особенности организационно-правового обеспечения контроля и аудита в государственном секторе. Для совершенствования организационно-правового обеспечения внутреннего аудита в государственном секторе предлагается реализация комплекса мероприятий, направленных на ограничение деятельности по внутреннему аудиту от функции по предотвращению и противодействию коррупционным правонарушениям и увеличение штатной численности внутренних аудиторов. Предлагаются меры по совершенствованию методического обеспечения аудита, необходимые для подготовки внутренних документов с учетом изложенных в аудиторском отчете замечаний, обеспечение контроля за выполнением планов деятельности отделом внутреннего аудита в соответствии со Стандартами внутреннего аудита.

Ключевые слова: государственный сектор, контроль, аудит, внутренний аудит организационно-правовое обеспечение, стандарты.

Summary

Synkova O. To question of organizational and law providing of developing of state internal audit.

In the article the features of the organizational and law providing of control and audit in a state sector are explored. For perfection of the organizational and law providing of internal audit realization of complex of the measures directed on dividing of activity on an internal audit from a function on prevention and counteraction to corruptions offences and increase of regular quantity of internal public accountants in a state sector is offered. Measures on perfection of the methodical providing of audit, necessary for preparation of internal documents taking into account according in the public accountant report of remarks providing of control after implementation of plans of activity by the department of internal audit in accordance with Standards of internal audit are offered.

Key words: State sector, control, audit, internal audit, organizational and law providing, standards.

Отримано 4.03.2013