

23. Моссаковский В. Концепция обліку в Україні // Бухгалтерський облік і аудит. – 2004. - С.8.

*У. Верига, Н. Смирнова*

#### **Предпосылки формирования системы учета в Украине**

В статье рассмотрены и обобщены подходы к пониманию сущности бухгалтерского учета. Выделено понимание бухгалтерского учета в качестве системы как преобладающий подход. Обоснована необходимость дальнейших исследований сущности бухгалтерского учета. Выделены признаки бухгалтерского учета как системы. Проанализировано трактование составляющих бухгалтерского учета как системы, осуществлена их группировка. Определена разработка моделей учета как фактор, который позволяет найти направления решения существующих проблем учета.

*U. Veriga, N. Smirnova*

#### **Pre-conditions of forming of the system of account are in Ukraine**

In the article considered and generalized going near understanding of essence of record-keeping. Understanding of record-keeping is selected as a system as predominating approach. The necessity of further researches of essence of record-keeping is grounded. The signs of record-keeping as systems are selected. Groupment of constituents of record-keeping is analyzed as systems, their groupment is carried out. Development of models of account as factor which allows to find directions of decision of existent problems of account is certain.

Одержано 23.11.09

**УДК 657.7**

**І.К. Дрозд, д-р екон. наук**

*Київський національний університет імені Тараса Шевченка*

## **Відповідальність внутрішнього аудитора у державному секторі**

Відповідальність внутрішнього аудитора у державному секторі, сутність та спрямованість на забезпечення якості управління, відповідальність керівництва за надану інформацію, відповідальність та дії внутрішнього аудитора у разі виявлення невідповідності законодавства, неефективності управління державними коштами.

**аудит, внутрішній аудитор, державний сектор, якість управління**

Представники законодавчої гілки влади, інші посадові особи уряду та громадськість мають право знати, чи досягають державні програми поставлених перед ними цілей та бажані результати, чи здійснюється розпорядження державними коштами належним чином та у відповідності з діючими законами та правилами. Така інформація формується за результатами роботи зовнішніх контролерів та внутрішніх аудиторів установ державного сектору економіки. Її об'єктивність та достовірність забезпечується не лише методичними підходами контролерів, але й їх відповідальності за кінцевий результат. Тому дослідження цього питання для контрольної науки є актуальним і сучасним.

Питання відповідальності аудиторів за надану інформацію досліджувалося у науковій літературі в основному для незалежних аудиторів. Так, більшість авторів слушно розглядають відповідальність аудиторів у контексті прийнятих положень

Закону України «Про аудиторську діяльність» та Міжнародних стандартів аудиту та надання впевненості [1, 2].

Окремі науковці вважають, що достовірність суджень про ефективність управління установами державного сектору можна досягти лише в межах нових видів аудиту (соціальний аудит, етична експертиза) [3]. Не можемо погодитись з такими висновками, адже питання достовірного та об'єктивного судження (окрім методологічних підходів) слід вирішувати через розгляд сутності відповідальності внутрішнього аудитора установ державного сектора.

Дереконь В.М. зазначає, що незалежність аудиторів та об'єктивність їх висновків може бути забезпечена через «створення відповідного адміністративно-правового і процесуального механізму», однак не розглядає відповідальність, як складову такого механізму [4].

Аналіз економічних публікацій свідчить, що на сучасному етапі розвитку науки про контроль та аудит залишаються невизначеними цілий ряд питань, пов'язаних з визначенням відповідальності внутрішніх аудиторів державного сектора економіки.

Робота внутрішніх аудиторів державного сектора економіки потребує уточнення сутності та ступеню відповідальності за надану інформацію. Це є метою даної наукової статті.

Визначення відповідальності в сфері державного управління було сформульовано на Форумі з державного аудиту (2001 р.), як «.....процес, завдяки якому державні органи та окремі особи, які працюють в них, несуть відповідальність за власні рішення та дії, в тому числі за їх управління державними коштами та всі аспекти діяльності» [5].

Принцип відповідальності визнаний як важлива основа системи ефективного управління в будь-якій організації і названий головним фактором забезпечення належного внутрішнього контролю у концепції внутрішнього контролю COSO. Там зазначено: *«Контролююче середовище дуже залежить від того, наскільки окремі особи усвідомлюють можливість притягнення їх до відповідальності. Тому важливо забезпечити, щоб делегування повноважень та відповідальності супроводжувалося створенням чітких вимог щодо підвітності та процедур передачі повноважень.»* [6].

У Білій книзі ЄС з питань якісного управління принцип відповідальності наведений як один з п'яти принципів, на яких базується якісне управління. У Великій Британії Комітет Нолана з питань стандартів державної служби в травні 1995 р. посилався на принцип відповідальності як на один із 7 основних етичних принципів державної служби. Інші принципи - це відкритість, чесність, об'єктивність, моральність, ініціативність та безкорисність.

Класична та сучасна теорія менеджменту також надає визначення відповідальності таким чином, щоб було ясно, хто відповідає за досягнення визначених цілей та перед ким. Також дуже важливо для забезпечення якісного внутрішнього контролю абсолютно чітко усвідомлення керівниками (розпорядниками) власної відповідальності та того, яким чином вони можуть бути притягнуті до відповідальності.

Звичайно існує ієрархічна «піраміда» управління, за якої одна особа здійснює загальний контроль, а керівники нижчих рівнів несуть відповідальність за виконання одного чи декількох основних (або допоміжних) завдань. Вся сукупність цих завдань та цілей на різних рівнях складає завдання всієї організації і тому персонал та керівники всіх рівнів повинні чітко «бачити всю ситуацію» до найвищого рівня.

Крім цього, керівники повинні мати достатні повноваження та контролювати надані їм ресурси, для того, щоб вони могли виконувати власні обов'язки, а також вони повинні взяти на себе відповідну відповідальність та усвідомити, перед ким саме вони відповідають.

В свою чергу внутрішні аудитори, на яких покладено завдання надавати керівництву незалежну та об'єктивну інформацію, що буде використана для ефективного та успішного управління організацією, також несуть відповідальність, яка визначена стандартом аудиту 240 «Відповідальність аудитора за розгляд шахрайства під час аудиторської перевірки фінансових звітів» [7].

Якщо аудитор отримав докази наявності або можливості наявності шахрайства, він повинен якнайскоріше проінформувати про це управлінський персонал відповідного рівня. Він повинен зробити це, навіть якщо воно може розглядатись як неважливе (наприклад, невелика розтрата найманим працівником на нижчих щаблях організаційної структури суб'єкта господарювання). Визначення, який рівень управлінського персоналу є відповідним, - це питання професійного судження, на яке впливають такі фактори, як вірогідність змови, природа та розміри підозрюваного шахрайства. Зазвичай відповідним рівнем управлінського персоналу є рівень, на один щабель вище за особу, яка могла скоїти підозрюване шахрайство.

Якщо аудитор ідентифікував шахрайство, в якому брали участь:

- а) управлінський персонал;
- б) наймані працівники, які відіграють важливу роль у внутрішньому контролі;
- в) інші особи, коли шахрайство призводить до суттєвих викривлень у фінансових звітах, аудитор повинен якнайскоріше проінформувати про це керівний персонал найвищого рівня.

Коли аудитор не впевнений у чесності чи прямоті найвищого управлінського персоналу, йому слід звернутися до юриста, щоб отримати пораду для визначення відповідного напрямку дій.

Професійний обов'язок аудитора дотримуватись конфіденційності інформації про клієнта може перешкодити наданню інформації щодо шахрайства стороні, що перебуває за межами суб'єкта господарювання замовника. Аудитор повинен розглянути питання отримання юридичної поради для визначення відповідних дій за подібних обставин.

Юридична відповідальність аудитора варіюється в різних країнах, і в деяких обставинах обов'язок конфіденційності може відмінитись законодавчими актами, законом або судовим рішенням. Так, наприклад, в деяких країнах аудитор фінансової установи має закріплений законом обов'язок повідомляти контролюючим органам про наявність шахрайства. Крім того, в деяких країнах аудитор зобов'язаний повідомити відповідним органам влади про викривлення у випадках, коли управлінський та найвищий управлінський персонал не приймають відповідних коригувальних дій.

В державному секторі на обсяг та природу аудиту щодо попередження та виявлення шахрайства суттєвим чином впливають законодавство, регулятивні акти, приписи або директиви міністерств.

Міжнародний стандарт аудиту 250 «Врахування законів та нормативних актів при аудиторській перевірці фінансових звітів» встановлює правила перевірки та надання рекомендацій щодо відповідальності аудитора за врахування й дотримання законів та нормативних актів при аудиторській перевірці фінансових звітів [8].

Плануючи і виконуючи аудиторські процедури, аудитор повинен усвідомлювати, що невідповідність діяльності суб'єкта господарювання законам і нормативним актам може суттєво вплинути на фінансові звіти. Тому перш за все внутрішній аудитор повинен оцінити, чи є ефективною політика та процедури управлінського персоналу щодо запобігання або виявлення фактів невідповідності законодавства. З цією метою аудитор досліджує складові цієї політики:

- моніторинг змін законодавчих вимог і забезпечення відповідності операційних процедур цим вимогам;

- запровадження і функціонування відповідних систем внутрішнього контролю;
- розробка Кодексу етики, ознайомлення з ним персоналу та контроль його дотримання;
- забезпечення наявності у працівників належної кваліфікації розуміння ними Кодексу етики;
- моніторинг дотримання Кодексу етики й застосування дисциплінарних заходів до працівників, які його не дотримуються;
- залучення юридичних консультантів для моніторингу законодавчих вимог;
- ведення реєстру основних законів дотримання яких для підприємства в межах своєї галузі є найбільш актуальним, а також реєстру скарг.

Суб'єкти господарювання державного сектору, що мають значні обсяги діяльності покладають обов'язки щодо контролю виконання законодавчих вимог на службу внутрішнього аудиту або аудиторський комітет.

Аудитор не несе і не може нести відповідальність за запобігання невідповідності законодавству. Проте проведення щорічної аудиторської перевірки на фоні перевірок внутрішнього аудиту може мати стримуючий ефект.

Відповідно до аудиторських стандартів аудитор повинен планувати і проводити перевірку з дотриманням професійного скептицизму. Це означає, що аудиторська перевірка може виявити обставини (чи події), які могли б поставити під сумнів відповідність діяльності суб'єкта господарювання законам і нормативним актам.

Щоб спланувати аудиторську перевірку, аудитор повинен мати загальне розуміння тих законодавчих і нормативних вимог, які застосовуються до суб'єкта господарювання й галузі, а також отримати загальне уявлення про відповідність діяльності суб'єкта господарювання цим вимогам (рис. 1).

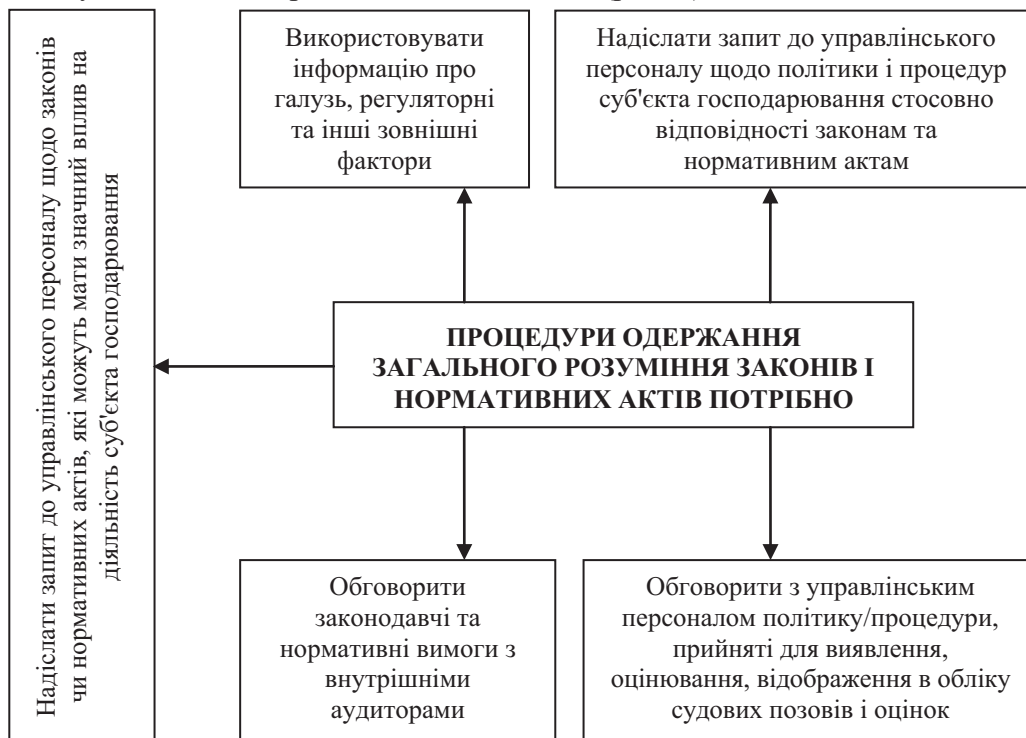


Рисунок 1 - Процедури внутрішнього аудиту щодо дослідження інформації про законодавство

По-перше, аудитору слід одержати достатні й належні аудиторські докази відповідності законам і нормативним актам, що впливають на визначення інформації у фінансових звітах. Аудиторів слід мати достатнє розуміння цих законів і нормативних

актів для того, щоб ураховувати їх під час аудиторської перевірки тверджень інформації, що розкривається у фінансовій звітності.

По-друге, аудитор має бути готовим до того, що аудиторські процедури, можуть виявити факти можливої невідповідності законам і нормативним актам.

По-третє, аудитор повинен одержати письмові пояснення і підтвердження управлінського персоналу про те, що аудиторіві повідомлені усі відомі факти невідповідності законам і нормативним актам, вплив яких слід ураховувати при підготовці фінансових звітів (рис. 2).

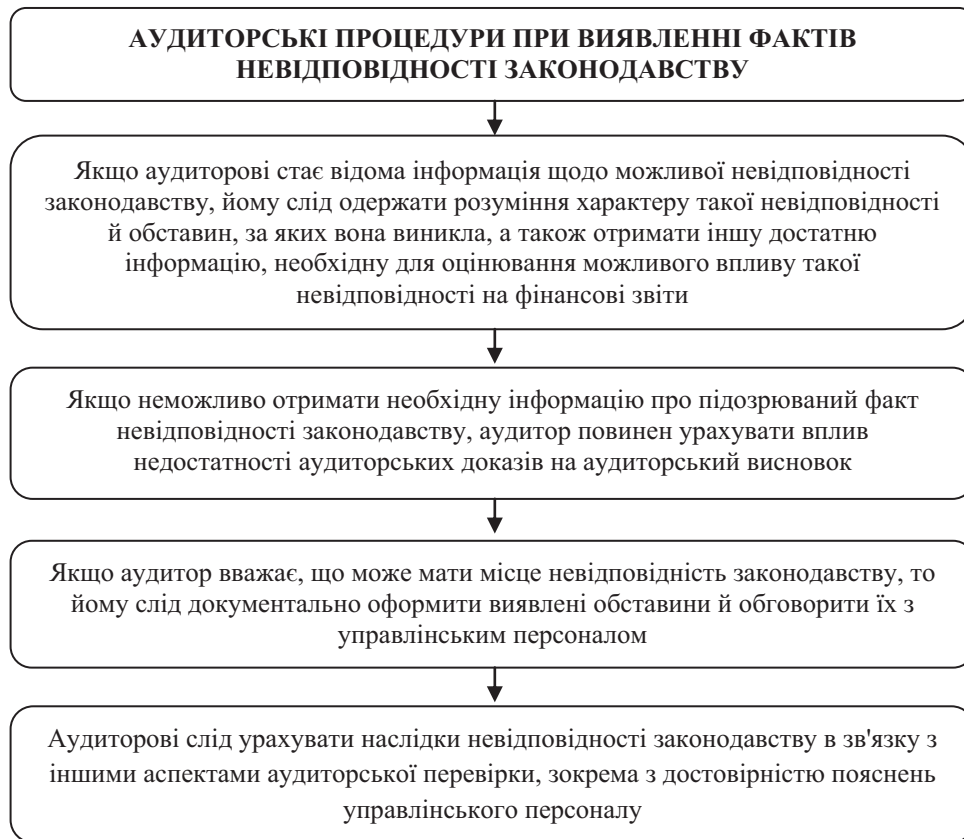


Рисунок 2 - Аудиторські процедури перевірки дотримання законодавства

Повідомлення про невідповідність управлінському персоналові аудитор повинен виконати негайно, якщо, на його думку, факт невідповідності діяльності законодавству є навмисним й суттєвим.

Якщо аудитор думає, що члени вищого управлінського персоналу причетні до факту невідповідності законодавству, то він має сповістити про це органи управління підприємства вищого рівня, якщо такий існує.

Аудитор повинен у якнайкоротший строк повідомити найвищий управлінський персонал про виявлені факти невідповідності або одержати аудиторські докази того, що вони вже належним чином поінформовані про такі факти.

Обов'язок аудитора забезпечувати конфіденційність, як правило, не дозволяє йому повідомляти про факти невідповідності законодавству третій стороні, наприклад регулятивним і правоохоронним органам.

Комітетом з міжнародних стандартів обліку в державному секторі доповнено рекомендації, включені до МСА 250 Дослідженням 3 «Аудиторська перевірка відповідності чинним вимогам» [5].

Це дослідження розглядає відповідальність державних аудиторів, яка настає під час перевірки дотримання законодавства установ у державному секторі.



У демократичних системах державного управління підзвітність суспільству і, зокрема, його призначеним представникам, є домінуючим аспектом управління суб'єктом господарювання державного сектору. Як правило, суб'єкти господарювання державного сектору створюються відповідно до законодавчих положень, а управління їх діяльністю здійснюється законодавчо визначеними органами. Керівництво суб'єктів господарювання державного сектору несе відповідальність за їх діяльність згідно з положеннями відповідних законів, нормативних актів та інших установлених вимог. Оскільки законодавчі положення та інші чинні вимоги є основним засобом контролю з боку законодавців за залученням і використанням коштів у державному секторі, то аудиторська перевірка дотримання відповідних вимог, звичайно, є важливою й обов'язковою складовою завдання внутрішнього аудитора для більшості аудиторських перевірок установ державного сектору.

Через розмаїття законодавчих вимог їх положення можуть суперечити одне одному або ж вони можуть тлумачитися в різний спосіб. Крім того, підпорядковані органи можуть не дотримуватися вказівок чи лімітів, визначених повноважним законодавчим положенням. Як наслідок, оцінка дотримання законодавства та ефективності використання бюджетних коштів в державному секторі вимагає професійного судження, а внутрішній аудитор несе відповідальність за його достовірність.

## Список літератури

1. Давидов Г.М. Аудит [Текст]: навч. пос. / Г.М. Давидов. – К.: Знання, 2002, – С.50.
2. Виговська Н.Г. Господарський контроль в Україні: теорія, методологія, організація [Текст]: монографія / Н.Г. Виговська – Житомир: ЖДТУ, 2008. – 538с.
3. Степанова О. В. Організаційно-економічні основи соціально-відповідального управління промисловими підприємствами. Автореферат дис. на зд. наук. ст. к. ек. наук: [Електрон. ресурс]. – Режим доступу: [http://www.nbu.gov.ua/db/library\\_db.html](http://www.nbu.gov.ua/db/library_db.html).
4. Дереконь В.М. Місце та роль аудиту в інфраструктурі детінізації економічних відносин в Україні [Текст] / В.М. Дереконь // Науковий вісник Нац. ак. держ. податкової служби України (економіка, право). – 2006. – № 1–2 (33–34). – С.206–209.
5. Міжнародні стандарти внутрішнього аудиту державного сектору [Текст] / І.К. Дрозд, О.О. Чечуліна; під ред. М.В. Кужельного. – Ч.2. – К.: Аграрна наука, 2009. – 191с.
6. Державний фінансовий контроль [Текст] / І.К. Дрозд, В.О. Шевчук – К.: Імекс, 2007. – 312с.
7. Міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та етики: Видання 2006 року [Текст] / Пер. з англ. мови. О.В. Селезньов та ін. – К.: ТОВ «ІАМЦ АУ «СТАТУС»», 2006. – С.369.
8. Міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та етики: Видання 2006 року [Текст] / Пер. з англ. мови. О.В. Селезньов та ін. – К.: ТОВ «ІАМЦ АУ «СТАТУС»», 2006. – С.419.

*И. Дрозд*

### **Ответственность внутреннего аудитора в государственном секторе**

Ответственность внутреннего аудитора в государственном секторе, сущность и направленность на качественное управление, ответственность руководства за предоставленную информацию, ответственность и действия внутреннего аудитора в случае несоответствия законодательства, неэффективности управления государственными средствами.

*I. Drozd*

### **Responsibility of internal public accountant in a state sector**

Responsibility of internal public accountant in a state sector, essence and orientation on the high-quality management, responsibility of guidance for the given information, responsibility and actions of internal public accountant in the case of disparity of legislation, uneffective of management by state facilities.

Одержано 29.11.09