

УДК 336:355.6

Олександр Шрамко

Alexandr Shramko

**МЕТОДИКА ПРОВЕДЕННЯ ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ  
У ВІЙСЬКОВИХ ЧАСТИНАХ ЗБРОЙНИХ СИЛ УКРАЇНИ****METHODOLOGY OF INTERNAL AUDITING IN MILITARY  
UNITS OF ARMED FORCES OF UKRAINE**

*У статті розглядаються теоретичні засади та методичні особливості проведення внутрішнього аудиту у військових частинах Збройних Сил України. Особлива увага приділена етапам проведення внутрішнього аудиту та правам аудитора під час проведення аудиту.*

**Ключові слова:** фінансовий контроль, внутрішній аудит, аудиторська діяльність, аудитор, фінансова звітність, військова частина, внутрішній фінансовий контроль.

*The article examines the theoretical foundations and methodological features of internal audit in the military units of the Armed Forces of Ukraine. Particular attention is paid to the stage of internal auditing and the rights of auditor during the audit.*

**Keywords:** financial control, internal audit, auditing, auditor, financial statements, military unit, internal financial control.

**Постановка проблеми.** У сучасних умовах неоднозначного та хаотичного розвитку економіки, недосконалої господарської діяльності, нестабільності фінансових потоків надзвичайно важливу роль покладають на правомірність використання державних коштів, на цілеспрямованість державних потоків та необхідне забезпечення їх подальшого використання за призначенням. Адже мало просто надати необхідні ресурси за вимогою, необхідно точно переконатися, що використання буде відповідно до потреб. Існує багато способів перевірок, численні питання контролю, але основним та більш ретельним залишається внутрішній аудит. Організація фінансово-економічних відносин під час проведення внутрішнього аудиту передбачає наявність спеціального його механізму (методики), який використовується як інструмент активного впливу на різні сторони фінансово-господарської діяльності суб'єктів господарювання, базовим елементом внутрішнього аудиту є визначення ризиків та оцінка їх можливого впливу на результати фінансово-господарської діяльності військової частини й показники її фінансової звітності.

Ефективне здійснення внутрішнього аудиту ґрунтується на відповідній методиці, дослідження особливостей проведення якої потребує подальшого розгляду.

**Аналіз останніх джерел досліджень і публікацій.** Проблематикою розвитку внутрішнього аудиту займалися такі українські вчені, як: О. Редько, С. Рудницький, Д. Корінько, В. Немченко, В. Хомутенко, І. Дрозд, А. Богомоллов, М. Білуха, Ф. Бутинець, В. Сопко, І. Дмитренко та інші. Дослідженню проблем здійснення процесу аудиту присвячено праці зарубіжних вчених: Е. Аренса, Р. Адамса, Дж. Лоббека, Дж. Робертсона, Р. Доджа та ін. Більшість праць українських науковців присвячені дослідженню питань зовнішнього аудиту. Зважаючи на це, питання вивчення особливостей методики проведення внутрішнього аудиту ще недостатньо вивчені та потребують подальших досліджень.

**Постановка завдання.** Сформувати підходи до методики проведення внутрішнього аудиту у військових частинах Збройних Сил України, її суті та значення у фінансово-господарській діяльності військової частини.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Сам термін “аудит” походить від латинського слова “auditus” – “слухання”. Аудит, за Господарським кодексом України, – це перевірка бухгалтерської звітності, обліку, первинних документів та іншої інформації щодо фінансово-господарської діяльності суб'єктів господарювання з метою визначення достовірності їх звітності, обліку, їх повноти і відповідності законодавству та встановлюваним нормам.

Поняття аудиту не нове для світового суспільства, та має свої історичні передумови. За формою і метою здійснення аудит поділяють на зовнішній (незалежний) і внутрішній, підлеглий в тій формі, в якій він проводиться.

Зовнішній аудит – незалежний аудит відносно контрольованого підприємства, що здійснюється на підставі договору з підприємством–замовником. Метою такого аудиту є перевірка законності господарських операцій, достовірності фінансової звітності, бухгалтерського балансу, а також визначення, наскільки відповідає ведення бухгалтерського обліку встановленим стандартам і процедурам.

Внутрішній аудит – перевірка, наскільки проведені господарські операції відповідають вимогам нормативних документів із ведення бухгалтерського обліку на підприємстві. Його метою є вдосконалення організації та управління виробництвом і пошук резервів підвищення ефективності діяльності підприємства.

Щодо Збройних сил України, об'єктами внутрішнього аудиту є управлінські рішення командування військової частини з питань її фінансово–господарської діяльності, планові документи, господарські договори, фінансово–господарські операції, бухгалтерський облік, фінансова та статистична звітність і внутрішньогосподарський фінансовий контроль.

Базовим елементом внутрішнього аудиту є визначення ризиків та оцінка їх можливого впливу на результати фінансово-господарської діяльності військової частини й показники її фінансової звітності. Визначення й оцінка ризиків здійснюється на кожному етапі внутрішнього аудиту.

Планування внутрішнього аудиту здійснюється підрозділами Департаменту внутрішнього аудиту та фінансового контролю Міністерства оборони України. Для проведення внутрішнього аудиту за бюджетний рік за конкретною військовою частиною наказом Міністра оборони України закріплюються аудитори.

Кількість аудиторів на одну військову частину визначається залежно від кількості бюджетних програм, учасником яких є військова частина, обсягів бюджетного фінансування, кількості структурних підрозділів, особливостей організації бухгалтерського обліку, системи внутрішньогосподарського фінансового контролю та інших чинників.

За одним державним аудитором, залежно від обсягів фінансування, кількості бюджетних програм, учасником яких є військова частина як організація, що фінансується за рахунок коштів загального та спеціального фондів Державного бюджету України, та інших чинників, може бути закріплено від 1 до 5 військових частин.

Командиру військової частини, в якій проводитиметься внутрішній аудит, не пізніше ніж за 10 календарних днів до його початку надсилається повідомлення про відповідальних за його здійснення посадових осіб.

Етапи проведення внутрішнього аудиту наведені у таблиці 1.

Таблиця 1. **Етапи проведення аудиту**

Етап	Характеристика
<b>I етап</b>	підготовка до проведення внутрішнього аудиту (лютий–квітень поточного бюджетного року)
<b>II етап</b>	проведення поточних аудиторських процедур (квітень – грудень поточного бюджетного року)
<b>III етап</b>	дослідження річної фінансової звітності, документування результатів фінансово–господарського аудиту та реалізація його матеріалів (січень – березень року, наступного за звітним)

*Джерело: розроблено автором на основі [1].*

Розглянемо вищевказані етапи детальніше. Завданням **першого етапу** “Підготовка до внутрішнього аудиту” є ознайомлення з особливостями діяльності військової частини, системи її бухгалтерського обліку, фінансової звітності та внутрішньогосподарського фінансового контролю, здійснення оцінки ризиків та підготовка програми проведення внутрішнього аудиту.

На цьому етапі аудитор зобов’язаний:

- 1) визначити фактори ризику (слабкі місця в управлінні фінансами та військовим майном військової частини у здійсненні внутрішнього господарського фінансового контролю);
- 2) здійснити оцінку ризиків;
- 3) за результатами оцінки ризиків скласти план аудиторської перевірки.

Завданням другого етапу “Проведення поточних аудиторських процедур” є підтвердження законності проведених операцій, достовірності їх відображення в бухгалтерському обліку та періодичній фінансовій звітності, а при виявленні недоліків чи порушень – надання командуванню військової частини рекомендацій щодо їх усунення та моніторинг стану їх врахування.

Права та обов’язки аудитора на другому етапі наведені у таблиці 2.

Таблиця 2. Права та обов’язки аудитора на другому етапі проведення внутрішнього аудиту

Права аудитора	Обов’язки аудитора
Одержувати від військової частини документи для камеральної перевірки	За затвердженою програмою аудиту здійснювати поточні аудиторські процедури (моніторинг, камеральні перевірки, обстеження тощо) стосовно ризикових сфер, операцій, ділянок обліку та внутрішньогосподарського контролю
Проводити безпосередньо у військовій частині аудиторські процедури, в процесі яких перевіряти документи, ініціювати проведення фактичних контрольних процедур (інвентаризацій, звірок із дебіторами і кредиторами тощо), здійснювати опитування, анкетування тощо	При виявленні інших, ніж у попередньому етапі, факторів ризику або у разі встановлення обстеженням, якщо фактори, попередньо визначені як ризикові, фактично такими не є – уточнювати програму аудиту
Отримувати в письмовій чи усній формі пояснення від посадових осіб стосовно конкретних рішень, операцій або документів	При виявленні в процесі поточних аудиторських процедур недоліків, ознак порушень чи порушень скласти довідку та надати її примірник командуванню військової частини
Відстежувати усунення (виправлення) командуванням військової частини виявлених поточними аудиторськими процедурами недоліків і порушень	Готувати відповідь (висновки) на письмові зауваження (заперечення) командування військової частини до довідки, складеної за результатами аудиторської процедури
	Готувати командуванню військової частини (на його письмове звернення) роз’яснення з питань проведення фінансово-господарських операцій, бухгалтерського обліку, фінансової звітності та організації внутрішньогосподарського фінансового контролю (в межах своєї компетенції)
	За результатами аудиторських процедур, якими виявлено порушення з ознаками зловживань, складати довідки для прийняття рішення щодо подальшої їх реалізації
	Відстежувати стан врахування командуванням військової частини письмових рекомендацій державного аудитора
	Вести облік роботи аудитора в спеціальному журналі

Джерело: розроблено автором на основі [1].

Для з’ясування законності фінансово-господарських операцій, достовірності відображення в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності військової частини даних про стан взаєморозрахунків з іншими суб’єктами господарювання (пов’язаними особами) аудитор ініціює направлення їм відповідних запитів та в передбачених законодавством випадках проводить у них зустрічні перевірки (звірки) [2, с.56].

Для перевірки ув’язки між залишками відкритих асигнувань, коштів, обсягами отриманого фінансування та касовими видатками застосовується така формула:

$$ЗК_1 + ОФ - ЗК_2 - КВ \quad (1)$$

де:  $ЗК_1$  – залишок коштів на початок року;

$ОФ$  – отримане фінансування за звітний період;

$ЗК_2$  – залишок коштів на кінець звітного періоду;

$КВ$  – касові видатки за звітний період.

Для перевірки узгодженості між дебіторською та кредиторською заборгованістю і фактичними та касовими видатками застосовується наступна формула:

$$ДЗ_2 - КЗ_2 + ФВ - ДЗ_1 + КЗ_1 - ЗЗ_1 + ЗЗ_2 = КВ \quad (2)$$

де:  $ДЗ_2$  – дебіторська заборгованість на кінець звітного періоду;

**КЗ<sub>2</sub>** – кредиторська заборгованість на кінець звітного періоду;

**ФВ** – фактичні видатки за звітний період;

**ДЗ<sub>1</sub>** – дебіторська заборгованість на початок року;

**КЗ<sub>1</sub>** – кредиторська заборгованість на початок року;

**ЗЗ<sub>1</sub>** – залишок запасів на початок року;

**ЗЗ<sub>2</sub>** – залишок запасів на кінець звітного періоду;

**КВ** – касові видатки за звітний період.

Кожна здійснена аудитором аудиторська процедура повинна відобразитись у Журналі обліку роботи аудитора. При виявленні недоліків, ознак порушень чи порушень також складається довідка [1, с.34].

У довідці, складеній за результатами поточних аудиторських процедур (у тому числі моніторингу, камеральної перевірки, обстеження), зазначаються документи, які містять недоліки чи ознаки порушень, а при виявленні порушень – по можливості, їх суть, сума та наслідки, а також рекомендації щодо усунення недоліків (порушень) та недопущення їх у подальшому.

Довідка підписується аудитором в односторонньому порядку та реєструється у відповідному підрозділі органу аудиту. Один примірник довідки під розпис на її другому примірнику передається командирі військової частини для розгляду та вжиття заходів.

У разі незгоди з фактами, викладеними в довідці, або рекомендаціями державного аудитора, командир військової частини має право направити відповідному органу аудиту письмові зауваження (заперечення) з обґрунтуванням своєї позиції, яка підтверджується нормативно-правовими актами, первинними або розпорядчими документами, фінансовою звітністю тощо.

Стан виправлення недоліків або усунення порушень та їх наслідків аудитор досліджує під час чергового обстеження у військовій частині, також під час проведення наступного контрольного заходу.

За результатами поточних аудиторських процедур:

1. Не пред'являються обов'язкові до виконання вимоги (приписи) військовим частинам;

2. Не застосовуються фінансові санкції та заходи впливу, передбачені Бюджетним кодексом України;

3. Не повідомляються органи аудиту та не складаються ними протоколи про адміністративні правопорушення, визначені статтями 164<sup>2</sup>, 164<sup>12</sup>, 164<sup>14</sup> та 166<sup>6</sup> Кодексу України про адміністративні правопорушення;

4. Не ініціюється пред'явлення цивільних позовів до винних осіб.

Завданням III етапу “Дослідження річної фінансової звітності, документування результатів фінансово-господарського аудиту та реалізація його матеріалів” є підготовка висновку щодо достовірності річної фінансової звітності, складання, узгодження та підписання аудиторського звіту й реалізація результатів дослідження [2, с.67].

Обов'язки аудитора на третьому етапі наведені у таблиці 3.

Під час цього етапу аудитор має право застосовувати будь-які аудиторські процедури, використовуючи документальні або фактичні методи контролю, отримувати документи та пояснення.

Аудиторське дослідження має бути завершено не пізніше ніж через місяць після здачі військовою частиною річного фінансового звіту.

Результати внутрішнього аудиту відображаються у звіті, який повинен виключати можливість неоднозначного трактування будь-яких його положень і містити лише обґрунтовану та об'єктивну інформацію [5, с.87].

Розділи аудиторського звіту наведені у таблиці 4.

У вступній частині наводяться ті загальні відомості, що й у вступній частині акта ревізії чи довідки про перевірку.

Таблиця 3. **Обов'язки аудитора на третьому етапі проведення внутрішнього аудиту**

№ з/п	Обов'язки аудитора
1.	Виїхати у військову частину для проведення обстеження за затвердженою програмою аудиту, визначення ступеня достовірності річної фінансової звітності, оцінки стану врахування пропозицій, які надавалися командуванню військової частини протягом попереднього року
2.	Скласти проект аудиторського звіту з висновками і (за наявності) пропозиціями
3.	Забезпечити конкретність та об'єктивність висновку в аудиторському звіті про рівень достовірності фінансової звітності військової частини, ступінь дотримання її посадовими особами законодавства з фінансових питань та стан врахування внесених пропозицій за результатами аудиторських процедур
4.	Обговорити з командуванням військової частини проект аудиторського звіту з метою максимального уникнення розбіжностей
5.	Внести до аудиторського звіту пропозиції і зауваження командування військової частини щодо яких досягнуто згоди та задокументувати розбіжності (у разі їх наявності) стосовно аудиторського звіту у відповідному протоколі, який є невід'ємною частиною аудиторського звіту
6.	Надати командуванню військової частини підписаний аудиторський звіт
7.	Забезпечити реалізацію результатів внутрішнього аудиту (інформування при потребі інших користувачів фінансової звітності про рівень її достовірності, ступінь дотримання законодавства з фінансових питань та стан внутрішньогосподарського фінансового контролю)

*Джерело: розроблено автором на основі [1].*

В описовій частині (результати аудиту) викладається процес дослідження: які операції, процеси, системи контролювалися; які аудиторські процедури застосовувалися та в яких обсягах; яких заходів вжито військовою частиною для зміцнення фінансової дисципліни, виправлення бухгалтерського обліку та фінансової звітності, підвищення ефективності внутрішньогосподарського фінансового контролю; який позитивний ефект від запровадження таких заходів (якщо його можна встановити та виміряти).

Незалежно від того за чиєю ініціативою вжито такі заходи (військової частини чи аудитора) в аудиторському звіті, вони викладаються без посилання на рекомендації аудитора [4, с.97].

Таблиця 4. **Розділи аудиторського звіту**

№ з/п	Розділ аудиторського звіту
1.	Вступна частина
2.	Описова частина (результати аудиту)
3.	Аудиторський висновок
4.	Рекомендації
5.	Додатки

*Джерело: розроблено автором на основі [1].*

В аудиторському висновку, який є основним розділом аудиторського звіту, має міститися оцінка достовірності фінансової звітності військової частини. Аудиторський висновок загалом може бути:

- 1) позитивним (підтверджується достовірність фінансової звітності);
- 2) позитивним із застереженням (засвідчується, що фінансову звітність можна прийняти, однак є застереження до певних господарських операцій або відображення їх в обліку та звітності, при цьому застереження суттєво не впливають на достовірність звітності);
- 3) негативним (застерігається, що фінансова звітність військової частини є недостовірною, оскільки виявлені і не усунуті військовою частиною відхилення, недоліки чи порушення суттєво впливають на достовірність звітності) [3, с.12].

Негативний висновок надається, якщо у фінансовій звітності:

- 1) невідображені господарські операції (події), що відбулися;
- 2) відображені господарські операції (події), які не відбулися;
- 3) відображені господарські операції (події) з порушенням встановленого порядку – за невідповідний період, у неправильних сумах, на невідповідних рахунках, у невідповідних формах звітності чи за невідповідними кодами програмної (функціональної), економічної класифікації доходів або видатків бюджету;
- 4) вплив цих чинників або одного з них суттєво впливає на достовірність звітності.

До висновків належать лише ті недоліки та порушення, які були виявлені аудитором, але

залишилися не усуненими (невідшкодованими) в поданій відповідним органам річної фінансовій звітності.

У рекомендаціях наводяться (за необхідності) додаткові пропозиції щодо виправлення бухгалтерського обліку, уточнення фінансової звітності, пропозиції стосовно підвищення дієвості внутрішньогосподарського контролю, реалізація яких сприятиме забезпеченню правильності ведення бухгалтерського обліку, законності використання бюджетних коштів, державного й комунального майна, формування достовірної фінансової звітності та організації внутрішнього фінансового контролю відповідно до визначених законодавством стандартів, а також зазначаються пропозиції щодо внесення змін до чинних нормативно-правових актів [4, с.75].

По можливості, розділ із рекомендаціями повинен мати таку ж структуру, як і розділ, де викладено висновки.

Рекомендації мають бути об'єктивними й обґрунтованими; базуватися на досліджених даних та посилатися на конкретні нормативно-правові акти.

Проект аудиторського звіту на термін до 3-х робочих днів передається для обговорення командуванню військової частини. За результатами обговорення проекту звіту та зауважень і пропозицій до нього складається протокол.

Звіт підписується керівником групи аудиторів (аудитором).

Один примірник аудиторського звіту передається керівнику або начальнику фінансово-економічного органу під розпис, другий – головному розпоряднику бюджетних коштів (вищому за підпорядкованістю командир, начальнику), третій – відповідному органу Державної казначейської служби України (за необхідності). Один примірник аудиторського звіту залишається у справі аудиторського органу [5, с.43].

**Висновки.** Виходячи з вищевикладеного матеріалу впливає, що питання методики проведення внутрішнього аудиту є досить актуальним. У Міністерстві оборони України, Збройних силах України як і в решті відомств, підрозділи внутрішнього аудиту створені лише в 2012 році. До цього він в органах державного сектора не проводився. Саме тому дослідження та розвиток цього напрямку є питанням новим, цікавим та таким, що потребує ретельного вивчення. Водночас внутрішній контроль і внутрішній аудит є складовою розбудови доброчесності. З одного боку, мають бути впроваджені стандарти доброчесної поведінки (а для внутрішніх аудиторів – Кодекс етики), яких повинен дотримуватися кожен посадовець і військовослужбовець. З другого боку, необхідно створити надійний механізм контролю за дотриманням цих стандартів і застосовувати адекватні заходи впливу в разі виявлення фактів недоброчесної поведінки, також і у сфері фінансів та бюджету.

Показником ефективності внутрішнього аудиту має слугувати рівень впровадження аудиторських рекомендацій та вдосконалення управління державними ресурсами.

## Література

1. Закон України "Про аудиторську діяльність" від 22 квітня 1993 року № 3125–XII.
2. Бодюк А. В. Методологічні та нормативно-правові аспекти аудиту підприємницької діяльності. Монографія. / А. В. Бодюк. – К. : Кондор, 2005. – 356 с.
3. Бондаренко Н. О., Понікаров В. Д., Попова С. М. Аудит суб'єктів підприємницької діяльності: навч. посіб. / Н. О. Бондаренко, В. Д. Понікаров, С. М. Попова. – К. : ЦНЛ, 2004. – 300 с.
4. Білуха М. Т. Курс аудиту. Підруч. / М. Т. Білуха. – К. : Вища школа, Знання, 1998. – 574 с.
5. Усач Б. Ф. Аудит за міжнародними стандартами. / Б.Ф. Усач. – К. : Знання, 2005. – 247 с.

## References

1. Zakon Ukrainy "Pro audytors'ku diyal'nist'" vid 22 kvitnya 1993 roku # 3125–XII.
2. Bodyuk A. V. Metodolohichni ta normatyvno-pravovi aspekty audytu pidpryyemnyts'koyi diyal'nosti. Monohrafiya. / A. V. Bodyuk. – K. : Kondor, 2005. – 356 s.
3. Bondarenko N. O., Ponikarov V. D., Popova S. M. Audyt sub"yektiv pidpryyemnyts'koyi diyal'nosti: navch. posib. / N. O. Bondarenko, V. D. Ponikarov, S. M. Popova. – K. : TsNL, 2004. – 300 s.

4. Bilukha M. T. Kurs audytu. Pidruch. / M. T. Bilukha. – K. : Vyshcha shkola, Znannya, 1998.– 574 s.
5. Usach B. F. Audyt za mizhnarodnymy standartamy. / B.F. Usach. – K. : Znannya, 2005.– 247 s.

*Шрамко Олександр Володимирович,  
Ад'юнкт (штатний) науково-організаційного відділення  
Військового інституту Київського національного університету ім. Т. Шевченка*

*Стаття надійшла до редакції 09.04.2014*