

2. Длугопольський О. «Державний сектор» Versus «приватний сектор»: синергія ефективності через державно-приватне партнерство // Світ фінансів. – 2010. – №1. – С. 74–93.

3. Дутко Н.Г. Європейський досвід державно-приватного партнерства / Н.Г. Дутко // [Електрон. ресурс]. – Режим доступу: <http://www.academy.gov.ua/ej/ej11/txts/1Odngdpv.pdf>

4. Електронний ресурс. – Режим доступу: <http://www.bbc.co.uk>

5. Державно-приватне партнерство в системі регулювання економіки: монографія / [Єфименко Т.І., Черевиков Є.Л., Павлюк К.В. та

ін.]; за заг. ред. чл.-кор. НАНУ Т.І. Єфименко; НАН України, ін-т екон. та прогнозув. – К., 2012. – 372 с.

6. Москаленко О.М. Соціально-економічні результати технологічного державно-приватного партнерства у світі та проблеми його використання в Україні / О.М. Москаленко // Економічна теорія. – 2011. – №4. – С. 15–25.

7. Про державно-приватне партнерство: Закон України 01.07.2010 №2404-VI (із змін. і доповн.) [Електрон. ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2404-17>

УДК: 336.1

О.О. ЧЕЧУЛІНА,
к.е.н., доцент, директор Департаменту гармонізації державного внутрішнього фінансового контролю
Державної фінансової інспекції України

Сучасні проблеми застосування внутрішнього державного фінансового контролю і аудиту в Україні

У статті розглянуто причини необхідності запровадження державного внутрішнього фінансового контролю й аудиту. Визначено основні проблеми розвитку державного внутрішнього фінансового контролю й аудиту. Запропоновано напрями реформування державного внутрішнього фінансового контролю й аудиту в Україні.

Ключові слова: фінансові правопорушення, бюджетні кошти, державний зовнішній фінансовий контроль, державний внутрішній фінансовий контроль, внутрішній аудит, фінансово-бюджетна дисципліна.

В статье рассмотрены причины необходимости введения государственного внутреннего финансового контроля и аудита. Определены основные проблемы развития государственного внутреннего финансового контроля и аудита. Предложены направления реформирования государственного внутреннего финансового контроля и аудита в Украине.

Ключевые слова: финансовые правонарушения, бюджетные средства, государственный внешний финансовый контроль, государственный внутренний финансовый контроль, внутренний аудит, финансово-бюджетная дисциплина.

The reasons for the need to introduce the public internal financial control and audit were considered. The main problems of public internal financial control and audit were determined. Directions reform of public internal financial control and audit in Ukraine were proposed.

Keywords: financial offenses, budget funds, public external financial control, public internal financial control, internal audit, fiscal discipline.

Постановка проблеми. На сьогодні регулююча і каральна функції зовнішнього державного фінансового контролю ма-

ють поступитися місцем внутрішньому контролю – якості та ефективності, – налагодженим у кожній установі і підприємстві. Для будь-якого керівника ефективна система внутрішнього контролю – це своєрідна гарантія безпеки. Тобто кожен керівник повинен бути зацікавлений у її наявності. Вміле та ефективне використання керівником інструментів контролю в змозі попередити значну частину фінансових порушень та в якомусь сенсі гарантувати йому впевненість у правильності своїх управлінських дій перед зовнішніми контролюючими органами. Оскільки результати контрольних заходів останніх, як правило, мають фіскальний характер і констатують не лише невміле господарювання на об'єкті контролю, а мають негативні адміністративні, а подекуди і кримінальні наслідки все більшої уваги потребує дослідження передумов та суперечностей реалізації внутрішнього фінансового контролю і аудиту. Вищезазначене зумовлює актуальність статті.

Аналіз досліджень та публікацій з проблеми. Значну увагу теоретичним основам державного фінансового контролю і аудиту та його фінансово-економічним наслідкам приділяють у своїх наукових роботах такі українські вчені, як П.П. Андреев, Ф.Ф. Бутинець, І. В. Ващенко, І.О.Лютій, О.А. Петрик, В.К. Симоненко, Ю.Л. Субботович та інші.

У той же час в Україні недостатньо досліджені питання, що стосуються проблем використання методів та інструментів державного внутрішнього фінансового контролю і аудиту, особливостей його застосування і розвитку в умовах трансформації національної фінансової системи.

Метою статті є аналіз проблем та суперечностей розвитку державного внутрішнього фінансового контролю і аудиту в Україні.

Виклад основного матеріалу. За вимогами вітчизняного законодавства, і не лише бюджетного (а й адміністративного

та кримінального), саме керівники державних органів несуть відповідальність за порушення законодавства, у зокрема і за систему внутрішнього контролю як безпосередньо в установі, так за її створення і дієвість у підвідомчих установах.

Керівник не може передати іншому свої повноваження (права та обов'язки) і відповідальність, визначені законодавством. Однак він не лише може, а й зобов'язаний здійснити комплекс певних організаційних заходів щодо забезпечення дотримання законності та ефективності використання бюджетних коштів, досягнення результатів відповідно до встановленої мети [1, с. 44].

Яким чином? Розкласти діяльність на функції, процеси та операції. Враховуючи те, що бюджетний процес складається із відповідних стадій, зробити це можна. І найголовніше – накласти на це організаційну структуру із розподілом повноважень та відповідальності між працівниками.

Як правило, порушення встановлюються по операціях/процесах, які виконуються конкретними працівниками, в посадових інструкціях яких має бути закріплена відповідальність за це [2, с. 18].

Інакше винною особою залишається керівник! На превеликий жаль, в актах ревізій та аудиторських звітах здебільшого винними особами визначаються керівники. Причина цього явища передусім полягає у формальному підході до розробки Положень про структурні підрозділи та посадових інструкцій, у яких незалежно від виконання різноманітної роботи, закріплюються однакові повноваження і відповідальність або взагалі їх відсутність.

Внутрішній контроль є справою кожного, а ролі та відповідальність персоналу мають бути чітко визначені, формалізовані та ефективно доведені до кожного працівника [3, с. 102].

При цьому внутрішній контроль – це не стала разова подія, а постійний управлінський процес, який охоплює всі операції кожної структурної одиниці організації, які можуть переглядатися як у зв'язку зі змінами законодавства, так і внаслідок виникнення необхідності удосконалення та реформування структури розподілу повноважень.

Динаміка зростання порушень, що виявляються зовнішніми контролюючими органами, свідчить про те, що внутрішній аудит в державних органах не виконує своєї функції – інструменту керівника із налагодження ефективної системи внутрішнього контролю та запобігання фінансовим правопорушенням.

Сьогодні, аналізуючи результати двох років діяльності підрозділів внутрішнього аудиту в державних органах, вже можна не лише сформулювати основні проблемні питання на шляху становлення цієї діяльності, а й умовно поділити на дві основні групи.

Перша – це, так би мовити, організаційні проблеми, тобто ті, розв'язання яких перебуває у площині відповідальності керівників (такі проблеми пов'язані із чисельністю, статусом підрозділів внутрішнього аудиту, його організаційними та функціональними повноваженнями тощо).

Наявність таких проблем, як правило, характеризує рівень усвідомлення керівником сутності внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту, їх ролі у процесі ефективного управління.

Інша група – функціональні проблеми в діяльності підрозділів внутрішнього аудиту. Такі проблеми насамперед є наслідком недостатньої кваліфікації внутрішніх аудиторів. І полягають вони в недоліках планування, нерозумінні методології аудиту та методів його організації і проведення, незастосуванні процедури відстеження/моніторингу результатів впровадження аудиторських рекомендацій тощо.

Зрозуміло, що розв'язання такого роду проблем цілком залежатиме лише від самого внутрішнього аудитора.

Отже, що сьогодні заважає ефективному становленню та повноті реалізації функції внутрішнього аудиту в державних органах?

1. Невизначеність на законодавчому рівні чітких нормативів розрахунку чисельності служб внутрішнього аудиту, призводить до того, що в окремих державних органах визначена штатна чисельність таких служб не в змозі забезпечити її реалізацію [4, с. 53].

Говорячи про структуру і чисельність служб внутрішнього аудиту, слід відмітити, що не існує єдиного, уніфікованого підходу до організації такої служби. У кожному конкретному випадку структура і чисельність служби внутрішнього аудиту визначається індивідуально, з урахуванням специфіки діяльності та різноманітних факторів.

Перший з яких – це ті задачі (обов'язки та повноваження), які керівник покладає на своїх внутрішніх аудиторів;

Другий фактор – це так звана ризиковість тієї галузі, сфери діяльності, в якій реалізується функція внутрішнього аудиту;

Третій – зрілість контрольного середовища в установі / галузі.

За вимогами вітчизняного законодавства чисельність служби внутрішнього аудиту визначається керівником відповідного органу в межах штатної чисельності із врахуванням кількості підконтрольних установ, кількості та обсягів фінансування бюджетних програм, адміністративних послуг та функціональних напрямів діяльності кожного окремого органу, а також фактичного стану фінансово-бюджетної дисципліни.

Проте на практиці ці підходи не завжди використовуються. А чисельність підрозділу внутрішнього аудиту визначається за залишковим принципом.

Результати аналізу співвідношення чисельності внутрішніх аудиторів із кількістю підконтрольних їм підприємств, установ та організацій, говорять самі за себе.

Якого впливу на стан фінансово-господарської дисципліни в галузі можна очікувати від підрозділу внутрішнього аудиту, чисельність якого настільки незначна, що на одного внутрішнього аудитора в цій галузі припадає 155 підконтрольних установ (Міністерство освіти і науки України), і це не рахуючи значної кількості бюджетних програм, які реалізуються міністерством, функцій міністерства, кількості адміністративних послуг.

Подібна ситуація в МЗС, де на одного аудитора – близько 70 об'єктів, в Мінагрополітики – 59 об'єктів, в МОЗ – 45 об'єктів.

2. Інше болюче питання – це поєднання діяльності із внутрішнього аудиту з іншими функціональними напрямками діяльності міністерства, задля штучного підвищення статусу підрозділу. А також завантаження внутрішніх аудиторів не-притаманними цій діяльності функціями.

До того ж у ряді випадків такі організаційно-функціональні поєднання мають наслідком прямий конфлікт інтересів. Наприклад, у випадках, коли підрозділом внутрішнього аудиту «доповнюють» фінансові департаменти, які є об'єктом контролю для внутрішніх аудиторів.

Чого слід очікувати від служби внутрішнього аудиту, якщо вона підпорядкована керівнику фінансової / бухгалтерської служби? Як ця служба у такій ситуації може виявляти хоча б які-небудь недоліки в управлінні фінансів, обліку і тощо?

Інша поширена сьогодні тенденція – це організаційне поєднання в одному департаменті або управлінні відділу внутрішнього аудиту та відділу боротьби з корупцією.

Прикладів негативної практики штучного приєднання підрозділу внутрішнього аудиту чимало. Найбільш яскравим серед них, беззаперечно, є ситуація, що склалася в Держлісагентстві України.

Так, упродовж останніх понад десяти років, ще від часів функціонування підрозділу контрольно-ревізійної роботи (який у подальшому було реорганізовано у підрозділ внутрішнього аудиту), цим підрозділом постійно «доукомплектувалися» найбільш різнопрофільні управління комітету: від таких, наприклад, як Управління мисливського господарства та контролю до Управління охорони і захисту лісу та боротьби з лісопорушеннями.

Лише на окремі, нетривалі періоди відділ (а в окремі періоди сектор) отримував організаційну незалежність, проте на сьогодні він знову знаходиться у складі Управління державної охорони лісів та внутрішнього аудиту.

3. З функціонального погляду чи не найбільшою проблемою на етапі становлення діяльності із внутрішнього аудиту в державних органах є нерозуміння ролі та ключових принципів ризикоорієнтованого планування цієї діяльності та пов'язані із цим недоліки при плануванні.

Система контролю має починатися із визначення зон підвищеного ризику, з тих сегментів діяльності, де існує найбільша загроза фінансових порушень і зловживань [5, с. 87].

Отже, системні підходи до організації діяльності із внутрішнього аудиту передбачають її здійснення на принципах відбору найбільш ризикових сфер та формування на їх основі стратегічних та піврічних планів аудиту.

Водночас на практиці у переважній більшості міністерств, центральних органах виконавчої влади (ЦОВВ) на сьогодні не розроблено методики оцінки конкретних притаманних цій галузі ризиків.

У переважній більшості внутрішні аудитори через недостатню кваліфікацію не завжди самі розуміють сутність системи планування ризиків. Як наслідок, вони не можуть до-нести ролі та переваг таких підходів до своїх керівників.

У результаті в кращому разі маємо планування цієї діяльності «на розсуд внутрішнього аудитора» або за принципами періодичності (за наявності відповідної чисельності аудиторів).

У гіршому випадку – підрозділ внутрішнього аудиту перетворюється на «пожежну команду», а безсистемність планування призводить до високого рівня позаплановості аудитів при фактичному невиконанні планів.

Як наслідок, найбільш значущі та проблемні об'єкти залишаються поза увагою внутрішніх аудиторів, натомість час витрачається на проведення дріб'язкових та малоефективних контрольних заходів.

4. Ще одним суттєвим недоліком як планування, так і проведення діяльності з внутрішнього аудиту є відсутність комплексного характеру при проведенні контрольних заходів, що, своєю чергою, має наслідком неодноразові повторні виходи на об'єкт.

5. До того ж з погляду ефективності діяльності з внутрішнього аудиту обидва вище зазначені недоліки (безсистемність у плануванні та некомплексність під час організації контрольних заходів) мають цілком логічним наслідком повну безрезультативність таких внутрішніх аудитів.

У системі майже всіх ЦОВВ є приклади безрезультативних та неефективних контрольних заходів, на які витрачено значну кількість людино-днів (а відповідно, і заробітної плати).

6. Необхідно зауважити, що недостатня кваліфікація внутрішніх аудиторів ЦОВВ найбільш яскраво проявляється під час проведення оцінок якості та порівняння фінансових результатів їх роботи із результатами органів Держфінінспекції.

Відтепер негативні результати оцінок якості внутрішнього аудиту будуть підставою для надання керівникові органу пропозицій щодо перегляду кандидатури керівника підрозділу внутрішнього аудиту.

За результатами проведених Держфінінспекцією у поточному році оцінок якості внутрішнього аудиту (керуючись вимогами розпорядження Уряду № 148-р 2011 року) [6] керівникам Мінкультури та Антимонопольного комітету було запропоновано розглянути питання щодо звільнення відповідних керівників підрозділів внутрішнього аудиту.

7. Існування фактично повної відсутності «аудиторської складової» проведених контрольних заходів.

Так, за результатами аналізу інформації про результати діяльності, отриманих у квітні 2012 року, жодне міністерство, ЦОВВ не змогло навести хоча б один приклад конкретного «економічного ефекту» за кількісними або якісними характеристиками, який було фактично відстежено (та документально підтверджено) за результатами впровадження аудиторських рекомендацій.

Висновки

Отже, на сьогодні, коли будь-яка функціональна діяльність державних органів оцінюється виключно крізь призму досягнення результатів за визначеними цілями, вивіренням інструментом, для цього є налагодження системи внутрішнього контролю, у тому числі внутрішнього аудиту.

По-перше, внутрішній аудит є одним із небагатьох до-ступних і водночас ще недооцінених ресурсів, правильне ви-користання якого може підвищити ефективність діяльності установи і галузі загалом і запобігти порушенням.

По-друге, результати внутрішнього аудиту стають прива-бливими для керівників, які отримують можливість у закон-ний спосіб перерозподілити повноваження і відповідаль-ність, передавши «кермо влади» менеджерам відповідного профілю. І в ряді випадків – це може призвести до суттєвого рівня безпеки керівника і покращання діяльності устано-ви/галузі загалом.

Список використаних джерел

1. Ялбулганов А.А. Финансовый контроль как институт финансо-вого права / А.А. Ялбулганов // Юрист. – 2012. – №4. – С. 43–50.

2. Шутов М.Т. Державний фінансовий контроль в Україні / М.Т. Шутов, Н.М. Бабанко, Н.М. Стоянова. – Одеса, «Юридична літе-ратура». – 2012. – 132 с.

3. Шохин С.О. Бюджетно–финансовый контроль и аудит: науч-но–методическое пособие / С.О. Шохин, Л.И. Воронина. – М.: Фи-нансы и статистика, 2011. – 240 с.

4. Савченко Л. Удосконалення законодавства про державну кон-трольно–ревізійну службу як одна з умов належного здійснення фі-нансового контролю / Л.А. Савченко // Підприємство, госпо-дарство і право. – 2010. – №3. – С. 52–54.

5. Остапенко Ю.С. Внутриведомственный финансовый контроль / Ю.С. Остапенко. – М.: Финансы, 2003. – 110 с.

6. Питання зміцнення фінансово–бюджетної дисципліни // Розпоря-дження КМУ №148–р від 19.01.2011. – [Електрон. ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/148-2011-%D1%80>

О.В. ПОПОВИЧ,
к.е.н., доцент, Національний авіаційний університет,
А.М. ІВАНОВА,
студентка, Національний авіаційний університет

Розвиток аудиту в Україні, його проблеми та перспективи

Розглянуто основні проблеми та перспективи розвит-ку аудиту на території України, нормативні документи, якими він керується, та органи, що займаються розвит-ком аудиту в Україні.

Ключові слова: аудит, аудиторські послуги, контроль, інвестор.

Рассмотрены основные проблемы и перспективы развития аудита на территории Украины, нормативные документы, которыми руководствуется аудит, а также ор-ганы, которые занимаются развитием аудита в Украине.

Ключевые слова: аудит, аудиторские услуги, кон-троль, инвестор.

In the paper the author has described the main problems and development perspectives of auditing on Ukraine's territory, the managed normative documents and agenci- es that conserved with auditing development in Ukraine are observed.

Постановка проблеми. На сьогодні аудит – невід’ємна частина економічного розвитку будь–якої країни сучасного світу. Потреба в аудиті, розвиток аудиторських послуг прямо залежать від необхідності незалежного об’єктивного контро-лю за господарською діяльністю підприємств і підтвердження для власників підприємств, інвесторів та інших користувачів достовірності фінансової звітності. В Україні аудит як сегмент економічного ринку дуже молодий, тож стверджувати, що віт-чизняний ринок аудиторських послуг повною мірою відпові-дає всім вимогам бізнесу зарано. Незважаючи на велику

кількість програмного забезпечення для бухгалтерських по-треб, проблема автоматизації обліку поступово стає більш гострою. Більшість програм орієнтовані на щоденні бухгал-терські операції, а спеціальних програм, які б допомогли ауди-торам немає. Ще однією нагальною проблемою є потреба у кваліфікованих та досвідчених кадрах, які зможуть покращи-ти законодавчу базу України стосовно аудиторської діяльності на прикладі законодавчих баз більш розвинених країн [4].

Аналіз досліджень та публікацій з проблеми пока-зав, що особливу увагу на розвиток аудиту в Україні у своїх працях звертають вітчизняні вчені, а саме: М.Т. Білуха, Ф.Ф. Бутинець, В.Г. Гетьман, Г.М. Давидов, В.П. Завгородній, В.С. Рудницький та І.І. Пилипенко. Вище зазначені аудито-ри–економісти присвячують свої дослідження питанням ро-звитку аудиторської діяльності, проблемам контролю якості аудиторських послуг в Україні, пошуку шляхів удосконален-ня аудиторських перевірок і т. ін. [6].

Метою статті є формування уявлення про аудит як фор-му контролю, дослідження його становлення та розвитку, визначення перспектив щодо подолання наявних проблем його функціонування в Україні.

Виклад основного матеріалу. В економічній літературі висловлюються різні думки щодо історії виникнення аудиту у світі. Слово «аудит» походить від латинського слова audio (він слухає, відповідно auditor – той, хто слухає). Перша згадка про аудит з’явилася ще у Стародавньому Єгипті (близько 2600 років до н.е.), де існували чиновники, які поєднували функції обліку та контролю. Пізніше в Ізраїльському царстві