

**Сизов Алім Іванович**

*кандидат економічних наук, начальник кафедри фінансів і права*

*Військовий інститут Київського національного університету імені Тараса Шевченка*

**Шрамко Олександр Володимирович**

*ад'юнкт*

*Військовий інститут Київського національного університету імені Тараса Шевченка*

**Паскевич Володимир Любомирович**

*курсант*

*Військовий інститут Київського національного університету імені Тараса Шевченка*

**Сизов Алим Иванович**

*кандидат экономических наук, начальник кафедры финансов и права*

*Военный институт Киевского национального университета имени Тараса Шевченко*

**Шрамко Александр Владимирович**

*адъюнкт*

*Военный институт Киевского национального университета имени Тараса Шевченко*

**Паскевич Владимир Любомирович**

*курсант*

*Военный институт Киевского национального университета имени Тараса Шевченко*

**Sizov A.**

*PhD (Economics), Head of the Department of Finance and Law*

*Military institute of Taras Shevchenko National University of Kyiv*

**Shramko O.**

*adjunct*

*Military institute of Taras Shevchenko National University of Kyiv*

**Paskevych V.**

*cadet*

*Military institute of Taras Shevchenko National University of Kyiv*

## МЕХАНІЗМ ОРГАНІЗАЦІЇ ТА ПРОВЕДЕННЯ ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ В УКРАЇНІ

## МЕХАНИЗМ ОРГАНИЗАЦИИ И ПРОВЕДЕНИЯ ВНУТРЕННЕГО АУДИТА В УКРАИНЕ

## MECHANISM AND ORGANIZATION OF INTERNAL AUDIT IN UKRAINE

**Анотація.** В статті розглянуто підходи провідних вчених світу до визначення понять «внутрішній аудит» та «внутрішній контроль», досліджено механізм організації та проведення внутрішнього аудиту на підприємствах, в установах та організаціях України.

**Ключові слова.** Внутрішній аудит, внутрішній контроль, служба внутрішнього аудиту, Стандарти внутрішнього аудиту.

**Аннотация.** В статье рассмотрены подходы ученых мира к определению понятий «внутренний аудит» и «внутренний контроль», исследован механизм организации и проведения внутреннего аудита на предприятиях, в учреждениях и организациях Украины.

**Ключевые слова.** Внутренний аудит, внутренний контроль, служба внутреннего аудита, Стандарты внутреннего аудита.

**Summary.** The article describes the approaches of the scientists of the world to the definition of «internal audit» and «internal control», investigated the mechanism of organization and internal audit in enterprises, institutions and organizations of Ukraine.

**Keywords.** Internal audit, internal control, Internal Audit Service, internal audit standards.

Для того, щоб забезпечити ефективну діяльність підприємств, установ та організацій необхідно впроваджувати та правильно організувати систему внутрішнього контролю. Автор підручника «Аудит, методика і організація» Гордієнко Н.І. стверджує, що система внутрішнього контролю — це політика і процедури внутрішнього контролю, прийняті керівництвом підприємств, установ і організацій з метою забезпечення (наскільки це можливо) правильного й ефективного ведення господарської діяльності (в тому числі дотримання політики управлінського персоналу), збереження активів, запобігання шахрайству та помилкам, а також виявлення їх, забезпечення точності і повноти облікових записів, своєчасної підготовки достовірної фінансової інформації [6, с. 154].

Однією із форм внутрішнього контролю є внутрішній аудит.

В проекті Закону України «Про внутрішній аудит» під внутрішнім аудитом розуміється комплекс експертно-аналітичних, оціночних, перевірочних та інших форм заходів, спрямованих на діяльність об'єкту внутрішнього аудиту та його посадових осіб, пов'язану з ухваленням ними управлінських рішень та виконанням функцій, відповідно до нормативно-правових, розпорядчих, інших актів і внутрішніх документів з метою визначення ефективності діяльності об'єкта внутрішнього аудиту та підготовки рекомендацій з удосконалення управлінських процесів залежно від характеру виявленої проблеми [2].

Автор підручника «Організація і методика аудиту» Кулаковська Л. П. вважає, що внутрішній аудит — це незалежна діяльність з перевірки та оцінки роботи суб'єкта господарювання в його інтересах. Метою внутрішнього аудиту є допомога керівництву та працівникам підприємств, установ і організацій ефективно виконувати свої функції [8].

Внутрішній аудит проводиться внутрішніми аудиторами, які надають управлінському персоналу отримані в результаті внутрішнього аудиту дані аналізу й оцінки, пропозиції, рекомендації та іншу необхідну інформацію.

Організаційно-правовим підґрунтям для створення служби внутрішнього аудиту є Постанова Кабінету Міністрів України від 28.09.2011 року № 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» [3].

Вищезазначена Постанова зобов'язувала керівництво міністерств та інших органів виконавчої влади створити підрозділи внутрішнього аудиту та забезпе-

чити їх функціонування шляхом проведення реорганізацій контрольно-ревізійних підрозділів, які діяли в міністерствах та інших органах виконавчої влади з 1 січня 2012 року.

Проведення такої реорганізації було обумовлено тим, що контрольно-ревізійні органи лише констатували виявлені порушення та встановлювали винних осіб. Такі перевірки не давали можливості оцінити результати, які були досягнуті в управлінні бюджетними коштами. Здійснюючи перевірку фінансово-господарської діяльності підконтрольного суб'єкта інспекційні підрозділи не зосереджували свою увагу на причинах виявлених порушень, вжитих заходах щодо їх попередження та можливих наслідках.

Саме з таких причин в міністерствах та інших органах виконавчої влади в умовах хронічного дефіциту бюджету постала необхідність визначення можливих ризиків, які виникають в процесі прийняття керівництвом управлінських рішень.

Основою створення служби внутрішнього аудиту відповідно до європейського досвіду є її незалежність в процесі аудиту, що дає змогу об'єктивно провести оцінку та ступінь виконання покладених перед підконтрольним суб'єктом завдань. Також внаслідок внутрішнього аудиту підконтрольному суб'єкту надаються об'єктивні висновки і рекомендації, які спрямовані на вдосконалення управління, підвищення його ефективності та сприяння досягненню його мети.

Відповідно до європейських моделей державного фінансового контролю його складовими є внутрішній контроль та внутрішній аудит. Зазначені види контролю відповідно до Бюджетного Кодексу України організовуються розпорядниками бюджетних коштів. Також вони забезпечують їх проведення у своїх та підконтрольних їм відомствах.

Основні засади здійснення внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту встановлюються Кабінетом Міністрів України.

Так, як вже зазначалось вище служба внутрішнього аудиту створюється відповідно до Постанови Кабінету Міністрів України від 28.09.2011 року № 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», а свою діяльність служба внутрішнього аудиту здійснює відповідно до Стандартів внутрішнього аудиту, які затверджені наказом Міністерства фінансів України від 04.10.2011 року № 1247 (далі — Стандарти). В свою чергу керівники міністерств та інших органів виконавчої влади видають внутрішньовідомчі накази

(інструкції) стосовно порядку, особливостей проведення та відображення результатів внутрішнього аудиту у своїх відомствах.

Тобто, зазначені Стандарти внутрішнього аудиту є певною інструкцією та основним правилом, яким повинні керуватись внутрішні аудитори, адже вони сформовані для встановлення єдиного підходу до процесу організації та здійснення внутрішнього аудиту, оформлення аудиторських висновків, звітів та рекомендацій.

Стандарти складені відповідно до тлумачення внутрішнього аудиту, яке наведене у Бюджетному кодексі України від 08.07.2010 р. № 2456-VI, а також на основі ключових положень Стандартів внутрішнього аудиту Інституту внутрішніх аудиторів (ІА, США), Стандартів аудиту INTOSAI, які розроблені Міжнародною організацією вищих органів аудиту (США) та основних принципів фінансового контролю, зафіксованих у Лімській декларації керівних принципів контролю, що прийнята IX Конгресом Міжнародної організації вищих контрольних органів (INTOSAI) у жовтні 1977 року [10].

На сучасному етапі служби внутрішнього аудиту міністерств та інших органів виконавчої влади здійснюють перехід своєї діяльності на модель COSO. Модель COSOERM – це концептуальні основи управління ризиками організації. Зазначені концептуальні основи представляються у вигляді «Магічного куба COSOERM», який показує взаємозв'язок цілей (верхня грань куба), компонентів (горизонтальні ряди) та підрозділи організації (вертикальні ряди) (Рис. 1).

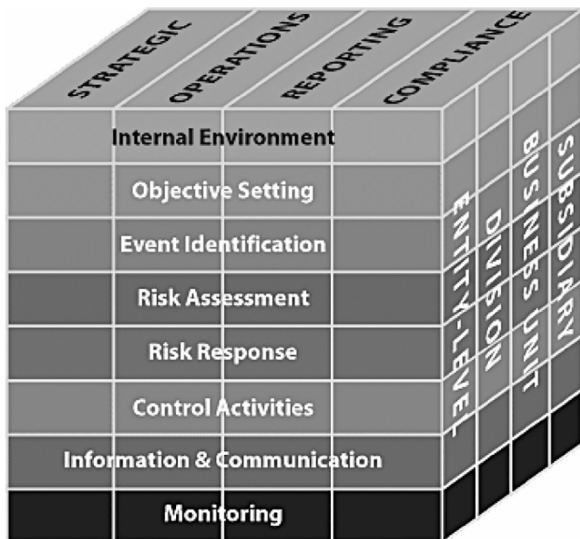


Рис. 1. «Магічний куб COSOERM»

Концептуальна основа управління ризиками організації як і раніше направлена на досягнення цілей організації. Однак тепер включає чотири категорії:

1. Стратегічні цілі – цілі високого рівня, співвіднесення з місією та з метою організації;

2. Операційні цілі – ефективне та результативне використання ресурсів;

3. Цілі в області підготовки звітності – достовірність звітності;

4. Цілі в області дотримання законодавства – дотримання діючого законодавства і нормативно-правових актів.

Модель включає вісім компонентів:

1. Внутрішнє середовище – представляє собою атмосферу в організації і визначає, яким чином ризик сприймається співробітниками організації, і як вони на нього реагують. Внутрішнє середовище включає філософію управління ризиками і ризик-апетит, чесність і етичні цінності, а також те середовище, в якій вони існують;

2. Постановка цілей. Цілі мають бути визначені до того, як керівництво почне виявляти події, які потенційно можуть вплинути на їх досягнення. Процес управління ризиками надає «розумну» гарантію того, що керівництво компанії має правильно організований процес вибору і формування цілей, і ці цілі відповідають місії організації і рівню її ризик-апетиту;

3. Визначення подій. Внутрішні і зовнішні події, що впливають на досягнення цілей організації, повинні визначатися з урахуванням їх поділу на ризики або можливості. Можливості повинні враховуватися керівництвом в процесі формування стратегії і постановки цілей;

4. Оцінка ризиків. Ризики аналізуються з урахуванням ймовірності їх виникнення та впливу з метою визначення того, які дії щодо них необхідно зробити. Ризики оцінюються з точки зору властивого і залишкового ризику;

5. Реагування на ризик. Керівництво вибирає метод реагування на ризик – ухилення від ризику, прийняття, скорочення або перерозподіл ризику, – розробляючи ряд заходів, які дозволяють привести виявлений ризик у відповідність з допустимим рівнем ризику і ризик-апетитом організації;

6. Засоби контролю. Політика і процедури розроблені і встановлені таким чином, щоб забезпечувати «розумну» гарантію того, що реагування на що виникає ризик відбувається ефективно і своєчасно;

7. Інформація та комунікації. Необхідна інформація визначається, фіксується і передається в такій формі і в такі терміни, які дозволяють співробітникам виконувати їх функціональні обов'язки. Також здійснюється ефективний обмін інформацією в рамках організації як по вертикалі зверху вниз і знизу вгору, так і по горизонталі;

8. Моніторинг. Весь процес управління ризиками організації відстежується і в разі потреби коригується. Моніторинг здійснюється в рамках поточної

діяльності керівництва або шляхом проведення періодичних оцінок [9].

Таким, чином, відповідно до моделі COSO, управління ризиками — це забезпечення розумної гарантії досягнення поставлених перед установою цілей. Процес внутрішнього контролю є складовою частиною процесу управління ризиками.

Чинні українські Стандарти внутрішнього аудиту (далі — Стандарти), які затверджені наказом Міністерства фінансів України від 04.10.2011 року № 1247 за своєю структурою складаються з чотирьох розділів:

- загальні положення;
- загальні стандарти внутрішнього аудиту;
- стандарти діяльності з внутрішнього аудиту;
- стандарти звітування, моніторингу, формування та зберігання справ, взаємодії з органами державної влади та оцінки якості за результатами внутрішнього аудиту.

В загальних стандартах внутрішнього аудиту передбачено, що основні завдання та функції підрозділу внутрішнього аудиту, права, повноваження і обов'язки керівника та працівників підрозділу внутрішнього аудиту визначаються внутрішніми документами відомства. Головними документами стосовно внутрішнього аудиту, якими керуються створені підрозділи є положення про підрозділ внутрішнього аудиту, посадові інструкції внутрішніх аудиторів, а також внутрішні документи з питань проведення внутрішнього аудиту (механізм планування процесу внутрішнього аудиту, документальне відображення результатів внутрішнього аудиту). Внутрішні документи розробляються власноручно керівником відомства з врахуванням Стандартів та Постанови Кабінету Міністрів від 28.09.2011 року № 1001. Стосовно регламентації інших особливостей проведення внутрішнього аудиту, то вони формується вже керівником підрозділу внутрішнього аудиту. Виходячи з вищевказаного можна зробити висновок, що керівник підрозділу внутрішнього аудиту складає інструкцію стосовно взаємодії з правоохоронними органами та методичні рекомендації, в яких вказуються всі особливості проведення внутрішнього аудиту в конкретному відомстві.

Для постійного удосконалення процесу внутрішнього аудиту в Стандартах передбачена обов'язковість підвищення кваліфікації внутрішніх аудиторів. Внутрішні аудитори повинні бути компетентними та мати всі необхідні знання стосовно практичного виконання своїх посадових обов'язків.

Підвищення кваліфікації внутрішніх аудиторів проводиться на спеціальних навчаннях з державного управління та аудиту. Такі навчання проводяться в установах шляхом їх відправлення: за наказом керівника установи, за наказом керівника служби внутріш-

нього аудиту або за ініціативою Державної фінансової інспекції України, у випадку, якщо було встановлено факт систематично неякісного документування результатів внутрішнього аудиту.

Також варто зазначити, що свою діяльність внутрішні аудитори здійснюють на основі моральних принципів та професійних цінностей відповідно до добровільних зобов'язань, які вони на себе взяли. Усі аудитори зобов'язані дотримуватись «Кодексу етики працівників підрозділу внутрішнього аудиту» (далі — Кодекс), який затверджений наказом Міністерства фінансів України від 29.09.2011 року № 1217 [5]. В Кодексі також передбачено відповідальність внутрішніх аудиторів у випадку не виконання ними вимог Кодексу. Відповідно до Кодексу внутрішній аудитор повинен дбати про позитивний імідж та авторитет служби внутрішнього аудиту та в цілому органу, в якому він працює.

Під час проведення внутрішнього аудиту аудитори повинні дотримуватись наступних принципів професійної діяльності: сумлінності, незалежності та об'єктивності, конфіденційності та професійної компетенції. В процесі внутрішнього аудиту аудитори повинні сприяти практичному втіленню зазначених принципів.

Кодексом передбачений обов'язок керівника підрозділу запобігати проявам неетичної поведінки внутрішніх аудиторів через організацію навчань та проведенні інформаційно-роз'яснювальної роботи. Відповідно до Кодексу внутрішньому аудитору заборонено використовувати чи зловживати своїми посадовими обов'язками для задоволення особистих інтересів. Також внутрішній аудитор зобов'язаний відмовлятися від можливості отримання вигоди чи дарунка та одержанні чи прийнятті певних обіцянок.

В Стандартах передбачено незалежне й об'єктивне здійснення внутрішнього аудиту. Під цими словами розуміється, пряма підпорядкованість та підзвітність підрозділу внутрішнього аудиту керівнику відомства. Зазначена незалежність забезпечується шляхом затвердження керівником відомства положення про підрозділ внутрішнього аудиту, а також піврічного плану роботи. Під об'єктивністю розуміється, виконання внутрішніми аудиторами своїх обов'язків неупереджено, тобто щоб їх висновок не був сформований під впливом третіх осіб, а також вони повинні уникати конфлікту інтересів. В Стандартах чітко передбачені дії внутрішніх аудиторів у разі настання зазначених випадків.

Проведення внутрішнього аудиту поділяється на п'ять етапів:

- встановлення можливих проблем в діяльності установи та знаходження першочергових напрямків контролю;



- планування внутрішнього аудиту;
- проведення дослідження;
- узагальнення отриманих під час дослідження даних та формування на їх основі аудиторського звіту і рекомендацій;
- моніторинг впровадження наданих рекомендацій.

На першому етапі керівником підрозділу внутрішнього аудиту проводяться консультації, діагностика фінансово-господарської діяльності установи, системи управління та інші питання.

В Стандартах діяльності з внутрішнього аудиту відображено напрями проведення та сферу використання внутрішнього аудиту, яка охоплює наступні напрями діяльності:

- проведення оцінки діяльності установи стосовно ефективності організованого внутрішнього контролю, ступінь виконання і досягнення цілей, які визначені у стратегічних і річних планах, ефективності планування і виконання бюджетних програм та результатів їх виконання, якості надання адміністративних послуг та виконання контрольних функцій, завдань, визначених актами законодавства, а також ризиків, які негативно впливають на виконання функцій і завдань установи. Здійснення такої оцінки називається аудитом ефективності;
- здійснення оцінки діяльності установи стосовно дотримання законодавства та достовірності фінансової і бюджетної звітності, правильності ведення бухгалтерського обліку. Здійснення такої оцінки називається фінансовим аудитом;
- оцінка діяльності установи щодо дотримання актів законодавства, планів, процедур, контрактів з питань стану збереження активів, інформації та управління державним майном. Здійснення такої оцінки називається аудитом відповідності [4].

Зважаючи на те, що оцінка тих аспектів, які притаманні аудиту відповідності в деяких випадках відносяться і до фінансового аудиту, то в такому випадку зазначені види аудиту поєднуються. У випадку негативного висновку стосовно проведеного фінансового аудиту чи аудиту відповідності проводиться аудит ефективності. Однак варто зазначити, що прийняття такого рішення покладається на керівника установи.

Другим етапом є планування внутрішнього аудиту, яке проводиться перед початком його проведення.

Відповідно до Стандартів внутрішнього аудиту під плануванням діяльності з внутрішнього аудиту розуміється процес, який здійснюється підрозділами внутрішнього аудиту та включає комплекс дій, спрямованих на формування, погодження та затвердження піврічних планів його проведення. Варто зазначити, що при здійсненні роботи з планування внутрішньо-

го аудиту внутрішніми аудиторами беруться до уваги системи управління ризиками, які використовуються в установі, а у випадку відсутності систем управління ризиками внутрішнім аудитором на власний розсуд здійснюється оцінка тих ризиків, які на його думку є найбільш характерними для цієї установи.

В Стандартах зазначені об'єкти внутрішнього аудиту, стосовно яких здійснюється оцінка ризиків, тобто встановлення ймовірності таких подій і розміру їх наслідків, які негативно впливають на:

- виконання завдань і досягнення цілей установою, визначених у стратегічних та річних планах установи;
- ефективність планування, виконання та результату виконання бюджетних програм;
- якість надання адміністративних послуг та здійснення контрольних функцій, завдань, визначених для установи актами законодавства;
- стан збереження активів та інформації;
- стан управління державним майном;
- правильність ведення бухгалтерського обліку та достовірність фінансової і бюджетної звітності [4].

В піврічному плані проведення внутрішнього аудиту повинні бути відображені наступні питання:

- напрями його проведення;
- тема внутрішнього аудиту;
- найменування установи та її місцезнаходження, а також період діяльності за який здійснюється внутрішній аудит;
- півріччя в якому планується його початок та завершення.

Після складання піврічного плану роботи його необхідно погодити з Державною фінансовою інспекцією та подати керівнику установи на розгляд та затвердження. Затвердження здійснюється не пізніше ніж за 15 календарних днів до початку нового півріччя.

Під час планування проведення планових внутрішніх аудитів необхідно враховувати час, необхідний для проведення позапланових внутрішніх аудитів. Цей час визначається відповідно до специфіки діяльності установи, однак його сумарна тривалість не повинна перевищувати 25 відсотків часу виділеного на проведення планових внутрішніх аудитів.

Підрозділами внутрішнього аудиту складається та ведеться база даних, в якій містяться усі необхідні дані стосовно об'єкта внутрішнього аудиту. В базі даних відображається наступна інформація:

- найменування установи, її місцезнаходження та код ЄДРПОУ;
- код та найменування програмної класифікації видатків та кредитування всіх бюджетних програм;
- тема, дата проведення останнього аудиту та період часу за який він проводився;

– інформація стосовно реагування на рекомендації та висновки за його результатами [4].

База даних може містити й іншу інформацію відповідно до специфіки діяльності установи.

Під внутрішнім аудитом розуміється проведення оцінки і результатом цієї оцінки є одержання достатніх та необхідних доказів для отримання аудиторських висновків згідно з цілями внутрішнього аудиту. Саме для цього в Стандартах внутрішнього аудиту передбачено конкретний порядок його планування. Однак варто розмежовувати діяльність з планування внутрішнього аудиту та планування самого внутрішнього аудиту, як дослідження діяльності установи.

Механізм організації внутрішнього аудиту включає наступні складові: розподілення трудових ресурсів, порядок проведення внутрішнього аудиту, а також складання за його результатами програми.

Керівником підрозділу внутрішнього аудиту визначається склад аудиторської групи, який відповідає ступеню складності та характеру внутрішнього аудиту. До складу кожної аудиторської групи призначається її керівник. На керівника аудиторської групи покладається обов'язок розподілу завдань та обсягів роботи між аудиторською групою, контролю ходу виконання завдань кожним внутрішнім аудитором та інші заходи.

Під час планування внутрішнього аудиту внутрішніми аудиторами вивчаються питання, які пов'язані з конкретним об'єктом внутрішнього аудиту, а саме:

- завдання і цілі установи, що визначені у стратегічному та річному плані;
- бюджетні програми;
- адміністративні послуги;
- використання установою інформаційних технологій.

Особлива увага під час планування приділяється середовищу контролю, а саме: які заходи вживаються керівництвом для ефективного функціонування внутрішнього контролю; ступінь додержання наказів і розпоряджень керівництва, а також інші аспекти діяльності установи, які необхідні для виконання внутрішнього аудиту.

В Стандартах внутрішнього аудиту передбачено і отримання детальної інформації стосовно об'єкта внутрішнього аудиту. Отримання такої інформації здійснюється шляхом надсилання запитів стосовно:

- нормативно-правової бази, яка регламентує діяльність установи;
- організаційної структури та системи управління установою;
- паспортів бюджетних програм;
- матеріалів попередніх контрольних заходів та ступінь усунення недоліків[4].

Після закінчення вивчення усіх вищезазначених питань внутрішніми аудитором визначається можливість типових помилок та ймовірних ризиків, які можуть виникати в діяльності установи.

Наступним кроком є формування програми проведення внутрішнього аудиту. До початку її виконання програма підлягає підписанню керівником підрозділу внутрішнього аудиту та затвердженню керівником установи.

Відповідно до Стандартів в програмі визначаються наступні питання:

- напрям внутрішнього аудиту;
- цілі внутрішнього аудиту;
- підстава для проведення внутрішнього аудиту;
- об'єкт внутрішнього аудиту;
- період, що охоплюється внутрішнім аудитом;
- термін проведення внутрішнього аудиту;
- початкові обмеження щодо проведення внутрішнього аудиту (часові, географічні та інші);
- питання, що підлягають дослідженню з урахуванням оцінки ризиків (операції, ділянки бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю установи тощо);
- обсяг аудиторських прийомів та процедур за кожним фактором ризику;
- послідовність і терміни виконання робіт;
- склад аудиторської групи;
- планові трудові витрати.

Для проведення внутрішнього аудиту керівником установи видається розпорядчий документ на його проведення. Варто зазначити, що термін проведення фінансового аудиту та аудиту відповідності становить до 30 робочих днів, а термін проведення аудиту ефективності становить до 45 робочих днів. Зазначені терміни проведення, за необхідності, шляхом видання розпорядчого документа можуть продовжитись на термін до 15 робочих днів. В зазначені терміни не включаються терміни, які необхідні для його організації. Варто зазначити, що дострокове закінчення внутрішнього аудиту не вважається порушенням Стандартів внутрішнього аудиту [4].

За необхідності, залучення спеціальних фахівців для проведення експертиз, які не в змозі провести внутрішні аудитори здійснюється за письмовим погодженням з керівником органу, в якому працює цей експерт.

Третім етапом є проведення аудиторського дослідження та здійснення оцінки отриманої інформації. Зазначений етап є основним серед усіх етапів перевірки.

Діяльність з внутрішнього аудиту передбачає збір аудиторських доказів внутрішніми аудитором із використанням методичних прийомів, методів та процедур, які обґрунтовують висновки за результатами

проведеного дослідження. Внутрішні аудитори, які проводять дослідження самостійно, відповідно до об'єкта внутрішнього аудиту та вимог внутрішніх документів з питань його проведення, вибирають методичні прийоми, методи та процедури, що будуть використовуватись.

Автор підручника «Аудит» доктор економічних наук, професор Немченко В.В. поділяє методи внутрішнього контролю на методи проведення перевірки та методи її організації.

До методів проведення відноситься:

- фактичний контроль (проведення інвентаризації, здійснення обміру виконаних робіт, проведення огляду та обстеження, отримання пояснень і довідок, здійснення перевірки прийнятих рішень та дотримання трудової дисципліни);
- документальний контроль (здійснення зустрічної перевірки документів, проведення взаємного контролю документів, формування аналізу господарських операцій, здійснення нормативно-правової перевірки)
- аналітичні тести (метод порівняння як у відносних так і в абсолютних одиницях (відсотки, коефіцієнти, індекси));
- розрахунково-аналітичний (проведення економічного аналізу, статистичних та економіко-математичних розрахунків);
- сканування (здійснення безперервного, по елементного перегляду інформації (наприклад, аналіз руху первинних документів стосовно руху коштів в касі для виявлення порушень та зловживань);
- експертна оцінка (дослідження документів, якості виконання робіт, правильності оформлення та відображення господарських операцій).

В практиці внутрішнього аудиту існують такі методи його організації:

- суцільна перевірка (перевірці підлягає уся без винятку документація установи);
- вибіркова (розуміється застосування процедури перевірки до менше ніж 100% документації установи);
- аналітична (здійснення оцінки фінансових даних шляхом встановлення ймовірності залежності між ними);
- комбінована (здійснення аналітичної, вибіркової та суцільної перевірки) [7].

За допомогою вищезазначених методів працівники підрозділу внутрішнього аудиту проводять аудиторське дослідження. Для недопущення зриву штатної діяльності працівників установи внутрішньому аудиту необхідно провести з ними бесіду стосовно порядку здійснення, термінів проведення внутрішнього аудиту та забезпечення надання необхідних документів.

Згідно з Стандартами під аудиторським доказом розуміється зібрана та задокументована надійна та

компетентна інформація, яку використовує працівник підрозділу внутрішнього аудиту з метою обґрунтування висновків за результатами внутрішнього аудиту.

В свою ж чергу аудиторські докази отримуються з наступних джерел:

- дані первинних документів і звітів, у яких відображається основна інформація про операції, системи та процеси;
- облікові реєстри;
- фінансова, бюджетна, статистична, податкова та інші види звітності;
- звіти про виконання паспортів бюджетних програм;
- інвентаризаційні матеріали (описи, порівняльні відомості);
- розрахунки, декларації, кошториси, калькуляції, договори, контракти, накази, розпорядження;
- матеріали контрольних заходів;
- дані, отримані за результатами експертних перевірок, лабораторних аналізів, контрольних замірів, проведених за участю працівників підрозділу внутрішнього аудиту;
- інші документи та матеріали, необхідні для проведення внутрішнього аудиту.

Варто зазначити, що достовірність офіційної документації та інформації, що надається внутрішнім аудиторам забезпечується посадовими особами установи, які її склали, підписали та затвердили.

На четвертому етапі здійснюється документування аудиторського дослідження, яке відображається у робочих та офіційних документах.

Під робочими документами розуміються записи, за допомогою яких внутрішній аудитор фіксує проведені методичні прийоми та процедури, тести, зібрану інформацію і на їх основі робить свої висновки. До робочих документів додається інформація, що є підтвердженням висновків, які відображені в аудиторському звіті. Робочі документи після закінчення дослідження повинні зберігатися в справах підрозділу внутрішнього аудиту.

Під офіційним документом розуміється аудиторський звіт. Аудиторський звіт – це документ, який складається за результатом дослідження і він містить відомості про хід внутрішнього аудиту, стан системи внутрішнього контролю та аудиторський висновок. Також в аудиторському звіті відображаються рекомендації стосовно вдосконалення діяльності установи.

Аудиторський звіт включає три частини: вступ, аналітичну та підсумкову частину.

У вступі відображаються загальні дані про об'єкт дослідження, підстави його проведення, члени аудиторської групи.

Аналітична частина відображає дані по кожному питанню яке підлягало дослідженню відповідно до

затвердженої програми внутрішнього аудиту. Також вказуються методи, які використовувались внутрішніми аудиторами.

У підсумковій частині вказується аудиторський висновок. В ньому містяться обґрунтовані відомості за результатами дослідження згідно з його цілями та метою.

В рекомендаціях відображаються конкретні пропозиції, які покликані вдосконалити ті аспекти діяльності установи, стосовно яких проводилось дослідження. Рекомендації спрямовуються на усунення недоліків та порушень. Вони базуються на аудиторських висновках та повинні бути адекватними та мати конкретний алгоритм виконання.

На п'ятому етапі після закінчення внутрішнього аудиту, складання та надання аудиторського звіту керівником підрозділу внутрішнього аудиту здійснюється організація моніторингу зазначених в аудитор-

ському звіті рекомендацій. Моніторинг здійснюється з метою перевірки здійснення ефективних дій спрямованих на реалізацію зазначених рекомендацій.

Внутрішній аудит є видом внутрішнього-господарського контролю діяльності установи.

Функціонування підрозділу внутрішнього аудиту в міністерствах та інших органах виконавчої влади при дотриманні встановлених вимог до його організації та проведення є запорукою уникнення в діяльності установи незаконних та необґрунтованих дій посадових осіб установи, а також неефективних та неправильних управлінських рішень керівництва.

Отже, як показує закордонна практика, присутність в системі внутрішнього контролю внутрішнього аудиту є запорукою ефективного функціонування, розвитку фінансово-господарської діяльності установи та забезпечення попередження хибних управлінських рішень.

#### Література

1. Бюджетний кодекс України від 08.07.2010 р. № 2456-VI. Редакція від 01.01.2016 року: [Електронний ресурс] — Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2456-17>. — Назва з екрану.
2. Про внутрішній аудит: Проект Закону України:[Електронний ресурс] — Режим доступу: [http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4\\_1?pf3511=55935](http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=55935). — Назва з екрану.
3. 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: Постанова Кабінету Міністрів України від 28.09.2011 року № 1001: [Електронний ресурс] — Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/1001-2011-%D0%BF/>. — Назва з екрану.
4. Про затвердження Стандартів внутрішнього аудиту: Наказ Міністерства фінансів України від 04.10.2011 року № 1247:[Електронний ресурс] — Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z1219-11>. — Назва з екрану.
5. Про затвердження Кодексу етики працівників підрозділу внутрішнього аудиту: Наказ Міністерства фінансів України від 29.09.2011 року № 1217:[Електронний ресурс] — Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z1195-11>. — Назва з екрану.
6. Гордієнко Н. І. Аудит методика і організація. Навчальний посібник (для студентів економічних спеціальностей). У 2 частинах. Частина 1. / Н. І. Гордієнко, О. В. Харламова, М. Ю. Карпенко /Харків: ХНАМГ, 2007. — 163 с. (452 с.).
7. Немченко В. В., Аудит. (Основи державного, незалежного професійного та внутрішнього аудиту). Підручник. /В.В. Немченко, О. Ю. Редько / К.: Центр учбової літератури, 2012. — 540 с.
8. Організація і методика аудиту: [Електронний ресурс] — Режим доступу: <http://westudents.com.ua/glavy/7815-62-vnutrshny-audit-sut-obkti-ta-subkti.html>. — Назва з екрану.
9. Внутренний контроль и управление рисками: [Електронний ресурс] — Режим доступу: <http://assocleasing.ru/avtori/57>. — Назва з екрану.
10. Організація та проведення внутрішнього аудиту: [Електронний ресурс] — Режим доступу: <http://eipaa.com.ua/index.php/navchannya/79-organizatsiya-ta-provedennya-vnutrishnogo-audit>. — Назва з екрану.