

УДК 657.6-051-057.3:336.13

Пушкарёва О.Ю.,
аспірант,
Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана

Pushkarova Olena,
Postgraduate,
Kyiv National Economic University named after Vadym Hetman

ОРГАНІЗАЦІЙНО-НОРМАТИВНІ АСПЕКТИ ЗАПРОВАДЖЕННЯ ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ В ДЕРЖАВНОМУ СЕКТОРІ ЕКОНОМІКИ

Пушкарёва О.Ю. Організаційно-нормативні аспекти запровадження внутрішнього аудиту в державному секторі економіки. У статті розкриваються особливості організації служби внутрішнього аудиту в органах виконавчої влади. Розглянуто основні відмінності між функцією внутрішнього аудиту і контрольно-ревізійною роботою та внутрішнім контролем. Запропоновано розширення законодавчих меж запровадження служб внутрішнього аудиту для суб'єктів господарювання державного сектору економіки та органів місцевого самоврядування. Сформульовані переваги та недоліки різних форм організації внутрішнього аудиту в установі. Досліджені основні проблеми забезпечення організаційної та функціональної незалежності підрозділів внутрішнього аудиту та визначені шляхи для їх вирішення з метою утворення такої служби внутрішнього аудиту в установі, яка буде сприяти результативності, ефективності управління та додавати користі та цінності організації загалом.

Ключові слова: внутрішній аудит, внутрішній контроль, фінансове управління, організаційна незалежність, функціональна незалежність, аутсорсинг, декларація внутрішнього аудиту.

Пушкарёва Е.Ю. Организационно-нормативные аспекты внедрения внутреннего аудита в государственном секторе экономики. В статье раскрываются особенности организации службы внутреннего аудита в органах исполнительной власти. Рассмотрены основные отличия между функцией внутреннего аудита, контрольно-ревизионной работой и внутренним контролем. Предложено расширение законодательных границ учреждения служб внутреннего аудита для субъектов хозяйствования государственного сектора экономики и органов местного самоуправления. Сформулированы преимущества и недостатки разных форм организации внутреннего аудита в организации. Исследованы основные проблемы обеспечения организационной и функциональной независимости подразделений внутреннего аудита и определены пути их решения с целью создания такой службы внутреннего аудита в организации, которая будет способствовать результативности, эффективности управления и добавлять пользы и ценности организации в целом.

Ключевые слова: внутренний аудит, внутренний контроль, финансовое управление, организационная независимость, функциональная независимость, аутсорсинг, декларация внутреннего аудита.

Pushkarova Olena. Organizational and regulatory aspects of the implementation of internal audit in the public sector of economy. The features of the organization of internal audit departments in executive agencies at the central and regional levels are disclosed in the article. The concept of internal audit has sufficient legal basis for implementation in the activity. But it is still difficult for the internal audit to position correctly itself and play an assigned role. The main differences between the internal audit, financial management and internal control are considered in the article. The internal audit is often perceived by management as control and revision's department aimed at detecting irregularities in financial processes. However the advantage of internal audit is to identify not only irregularities and deficiencies in activities, but also to develop measures to prevent them and, in general, to improve internal control. The advantages and disadvantages of different forms of internal audit organization in the institution are formulated in the article. The need for the establishment and organization of internal audit activities in the public sector in Ukraine is legally narrowed beyond the budgetary process, which is only part of the public administration process. The analysis of major violations in the public and communal sectors identified by the State Audit Service over the last 3 years, demonstrated the need to widen the legislative limits for the introduction of internal audit services for public sector entities and local governments. Article provides examples of the legislative limits of internal audit implementation in different countries. Also the article discusses the problems in ensuring the organizational and functional independence of the internal audit. It is unacceptable to impose on internal auditors the responsibilities for performing other functions (especially participation in the establishment of internal control in the institution). The ways of solution these problems are determined with the purpose of creating such an internal audit service in the organization that will contribute to the efficiency, effectiveness of management and add value for the organization as a whole.

Key words: internal audit, internal control, financial management, organizational independence, functional independence, outsourcing, internal audit declaration.

Постановка проблеми у загальному вигляді та її зв'язок із важливими науковими чи практичними завданнями. Сучасні процеси євроінтеграції України спричинили докорінну зміну організації державного фінансового контролю. Головну роль починають відігравати такі стратегічні задачі контролю, як визначення економічності, ефективності, результативності використання ресурсів країни та якості державного управління.

Необхідною умовою забезпечення ефективності управління державними фінансами є запровадження внутрішнього аудиту в державному секторі. У зв'язку з цим першочерговими постають питання побудови системи внутрішнього аудиту, що охоплює усі сфери та напрями діяльності органів виконавчої влади, розроблення та вдосконалення нормативно-правового та методологічного його забезпечення з урахуванням міжнародних стандартів та передового світового досвіду.

Огляд (аналіз) останніх досліджень і публікацій з цієї проблеми, в яких започатковано розв'язання цієї проблеми і на які спирається автор. Питанням запровадження внутрішнього аудиту приділяли увагу такі науковці та дослідники, як Ю.В. Слободяник, Т.О. Каменська, П.П. Андрєєв, О.О. Чечуліна, І.Ю. Чумакова, О.В. Філозоф, О.А. Петрик та ін. Високо оцінюючи цінність напрацювань цих науковців, потребують подальших досліджень питання організації внутрішнього аудиту, забезпечення його незалежності, ефективності та цінності для установи.

Формулювання завдання дослідження. Мета статті полягає у дослідженні проблем організації внутрішнього аудиту в державному секторі та визначенні шляхів їх вирішення.

Виклад основного матеріалу дослідження з повним обґрунтуванням отриманих наукових результатів. Просування України по шляху європейської інтеграції після ратифікації Угоди про асоціацію з Європейським союзом передбачає одним із заходів запровадження найкращих практик ЄС щодо внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту (ВА) в дер-

жавному секторі. Нині внутрішній аудит в органах виконавчої влади забезпечений достатніми правовими засадами для реалізації своєї діяльності, основні з яких закріплені в ст. 26 Бюджетного кодексу [1], Постанові КМУ № 1001 [2], Стандартах № 1247 [3].

На виконання цих нормативів в міністерствах, інших центральних органах виконавчої влади, обласних державних адміністраціях, в інших головних розпорядниках коштів державного бюджету, повинен бути утворений самостійний структурний підрозділ внутрішнього аудиту або покладені повноваження щодо його здійснення на посадову особу органу.

Запроваджена у серпні 2019 року нова редакція Стандартів [3] покликана удосконалити теоретичні та організаційно-методологічні положення здійснення ВА, зокрема термінологію, планування діяльності з ВА та проведення внутрішніх аудитів, встановлення критеріїв ефективного управління діяльністю ВА та якості аудиторських звітів в процесі адаптації до європейських норм.

Водночас внесені зміни визначають необхідність розроблення керівником служби ВА та відображення у внутрішніх документах деяких організаційних аспектів, а саме: визначення повноважень керівника аудиторської групи, порядку формування та оформлення робочих документів, порядку складання аудиторського звіту, обговорення його проекту, порядку і строків надання та розгляду коментарів до аудиторських звітів.

Тим самим в Україні відбувається зміна підходів до розроблення регламентуючих документів з питань ВА (рис. 1).

З моменту запровадження діяльності з внутрішнього аудиту спостерігається певний прогрес у розумінні вищим та операційним керівництвом установ призначення та функцій підрозділів ВА. Проте проведена оцінка загального стану розвитку та функціональної спроможності внутрішнього аудиту засвідчила, що майже чверть керівників підрозділів ВА зазначили про нерозуміння вищим керівництвом ролі внутрішнього аудиту та відсутність чіткої позиції та ролі цього підрозділу в органі [4].

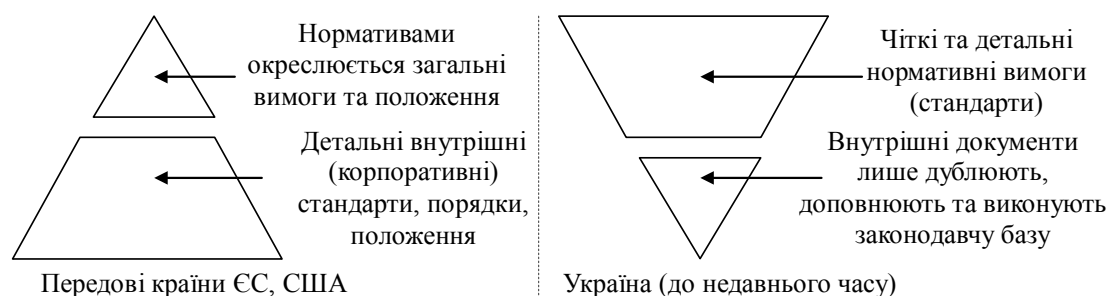


Рис. 1 Підходи до розроблення нормативно-правової бази та внутрішніх регламентів з питань ВА в Україні та світі

Джерело: складено автором

Незважаючи на наявність достатніх правових засад щодо реалізації своєї діяльності, внутрішньому аудиту досі складно правильно позиціонувати себе і відігравати призначену роль. І сьогодні ці підрозділи зосереджуються здебільшого на перевірці відповідності та фінансових процесах, а не на системному підході, спрямованому на оцінку та удосконалення системи внутрішнього контролю та часто сприймаються керівництвом як контрольно-ревізійні, спрямовані на виявлення порушень у фінансових процесах. При цьому згідно з Бюджетним кодексом функція ВА зосереджується на вдосконаленні системи управління, запобіганні фактам незаконного, неефективного та нерезультативного використання бюджетних коштів.

Перевагою ВА є встановлення не тільки порушень і недоліків в діяльності (як і в процесі контрольно-ревізійної роботи), а й розроблення заходів щодо їх запобігання та взагалі поліпшення внутрішнього контролю. Служба ВА має можливість виявляти упущення й недоліки організаційного, нормативно-правового та фінансового характеру, які негативно впливають на досягнення цілей та виконання завдань установи; сприяє удосконаленню системи управління, внутрішнього контролю та управління ризиками шляхом надання незалежних й об'єктивних висновків та рекомендацій. Отже, ефект та наслідки цієї діяльності є значно більшими та функціональними для установи, ніж від перевірок та ревізій.

Незважаючи на те, що внутрішні аудитори можуть виконувати роль консультантів з питань внутрішнього контролю, підрозділ ВА не повинен підміняти собою надійність побудованої в установі системи внутрішнього контролю. Саме система внутрішнього контролю повинна першою реагувати на ризики, а безпосередня участь внутрішніх аудиторів у прийнятті управлінських рішень створює загрози об'єктивності та виникнення конфлікту інтересів.

Основним постулатом державного фінансового контролю є чітке розмежування внутрішнього контролю, який за європейськими стандартами трактується як фінансове управління та контроль (ФУК) та внутрішнього аудиту.

У процесі дослідження сформульовані основні відмінності ФУК та ВА:

1) ФУК є безпосередньою управлінською діяльністю і здійснюється через прийняття управлінських рішень, тоді як ВА лише допомагає керівництву шляхом здійснення оцінки та надання відповідних рекомендацій щодо системи управління та внутрішнього контролю та не бере участі у прийнятті управлінських рішень;

2) основою ФУК є відповідальність керівника за управління та розвиток установи загалом, ВА не несе відповідальності за управління та контроль;

3) на відміну від ФУК, завданням якого є запровадження системи внутрішнього контролю, функцією ВА є оцінка ефективності запровадженої системи внутрішнього контролю та надання об'єктивних гарантій (забезпечення впевненості в межах розумного) щодо досягнення установою мети та функціонуванні системи управління у найефективніший спосіб;

4) під час побудови системи внутрішнього контролю ФУК здійснює ідентифікацію та оцінку ризиків, а також визначає реакцію на ризик, а ВА вже оцінює побудовану систему управління ризиками;

5) ФУК реалізується шляхом здійснення заходів попереднього, поточного та подальшого контролю; в свою чергу, ВА проводить аудити та надає рекомендації щодо удосконалення внутрішнього контролю, управління ризиками та системи управління;

6) якщо ВА – це окрема функція, підпорядкована безпосередньо керівнику установи, то ФУК – постійний безперервний процес, що здійснюється «зверху донизу» всіма відповідальними за діяльність.

Відповідно до Стандарту 2100 «Сутність роботи внутрішнього аудиту» Міжнародних стандартів професійної практики внутрішнього аудиту функція внутрішнього аудиту повинна оцінювати та сприяти вдосконаленню процесів корпоративного управління, управління ризиками та контролю в організації [5].

В Україні необхідність утворення та організація діяльності ВА в державному секторі законодавчо звужена межами бюджетного процесу, який є лише частиною процесу державного управління.

Проект Закону «Про внутрішній аудит» [6] мав спробу законодавчо закріпити визначення суб'єктів утворення служб ВА та розширити їх коло, включивши державні і комунальні підприємства, акціонерні і холдингові компанії, суб'єкти господарювання, у статутному капіталі яких державі належить 50 та більше відсотків акцій (часток, паїв), проте, не був прийнятий.

Про необхідність приведення функції ВА до міжнародних норм, не обмежуючи її лише бюджетним процесом, свідчить аналіз основних порушень в державному та комунальному секторах, виявлених Держаудитслужбою протягом останніх 3 років (табл. 1).

У загальній сумі встановлених Держаудитслужбою порушень частка виявлених в бюджетних установах та організаціях в середньому становить 33,5% (в 2016 р. – 27,67%, в 2017 р. – 39,54%, в 2018 р. – 33,51%).

**Інформація щодо основних порушень,
виявлених органами Держаудитслужби впродовж 2016–2018 років (тис. грн.)**

	Недоотримано фінансових ресурсів	Незаконні витрати ресурсів	Нецільові витрати ресурсів	Недостачі ресурсів	Всього
2016					
Державні ресурси	1 093 231,68	731 131,24	116 987,40	70 062,67	2 011 412,98
Комунальні ресурси	204 736,80	319 409,01	46 417,21	9 778,52	580 341,54
Всього	1 297 968,48	1 050 540,25	163 404,61	79 841,19	2 591 754,52
в тому числі					
бюджетні установи та організації	46 355,70	586 670,97	75 560,20	8 629,33	717 216,20
%	3,57	55,84	46,24	10,81	27,67
2017					
Державні ресурси	422 273,90	700 798,14	42 065,48	19 082,90	1 184 220,42
Комунальні ресурси	219 900,34	363 749,15	39 063,79	4 702,39	627 415,67
Всього	642 174,24	1 064 547,29	81 129,27	23 785,29	1 811 636,09
в тому числі					
бюджетні установи та організації	67 759,93	589 049,24	51 510,69	7 938,31	716 258,17
%	10,55	55,33	63,49	33,37	39,54
2018					
Державні ресурси	758 884,31	858 380,80	42 604,44	21 508,01	1 681 377,56
Комунальні ресурси	195 140,49	320 713,68	22 885,95	3 384,09	542 124,21
Всього	954 024,80	1 179 094,48	65 490,39	24 892,10	2 223 501,77
в тому числі					
бюджетні установи та організації	54 777,95	621 695,08	59 397,13	9 160,29	745 030,45
%	5,74	52,73	90,70	36,80	33,51

Джерело: складено автором за даними [7]

Лева частка встановлених Держаудитслужбою порушень виявляється саме під час використання державних та комунальних ресурсів поза бюджетним процесом – у процесі фінансово-господарської діяльності державних та комунальних підприємств, акціонерних та інших компаній, в яких держава (органи місцевого самоврядування) мають вирішальне право управління.

Значна кількість порушень, виявлених у процесі інспектувань суб'єктів господарювання, пояснюється низькою якістю внутрішнього контролю та безвідповідальністю (безгосподарністю) багатьох керівників підприємств при прийнятті ними управлінських рішень [7].

Підвищити рівень внутрішнього контролю на підприємстві можливо завдяки запровадженню служби ВА, яка надасть керівництву відповідні гарантії та консультації щодо найефективнішого функціонування системи внутрішнього контролю для досягнення цілей та мети. На відміну від контрольних заходів Держаудитслужби, внутрішній аудит швидко реагує на відхилення та недоліки системи управління ризиками задля запобігання незаконному, ефективному та нерезультативному використанню ресурсів.

Проте проблема відсутності достатньої кількості внутрішніх аудиторів є чи не найголовнішою, що заважає повноцінній реалізації функції ВА. Скорочення посад, їх неуккомплектованість та плінність кадрів (особливо керівного складу підрозділів ВА) як на центральному, так і на регіональному рівнях не сприяють стабільному та узгодженому розвитку внутрішнього аудиту. Приблизно 40% підрозділів ВА є малочисельними (1–2 штатні одиниці). Тим самим неможливо досягти системності охоплення ризикових сфер діяль-

ності органу, а сам внутрішній аудит не має суттєвого впливу на роботу установи загалом [4].

Враховавши факт щодо прийнятої оптимізації чисельності Держаудитслужби шляхом її скорочення на 30% та перетворення в Офіс фінансового контролю [8], утворені служби ВА у складі міністерств, відомств та облдержадміністрацій через неуккомплектованість та чисельність підрозділів не в змозі охопити усіх суб'єктів господарювання, що є у їх віданні. Як наслідок, значна частка публічних коштів опиниться без нагляду щодо законності, ефективності та економічності їх використання.

У цьому разі створення нормативно-правових підстав з організації служб ВА у суб'єктів господарювання державного сектору (особливо тих, що мають стратегічне, вирішальне значення для економіки країни) підвищить якість системи управління та їх внутрішнього контролю та сприятиме запобіганню незаконного, неефективного та нерезультативного використання державних ресурсів.

Рекомендаційний характер регламентації функціонування внутрішнього аудиту на місцевому рівні не передбачає обов'язковості створення підрозділів внутрішнього аудиту органами місцевого самоврядування [2].

Розпочаті у 2014 році заходи з реформи децентралізації привели до отримання місцевим самоврядуванням більше можливостей, повноважень та відповідних фінансових ресурсів для підвищення економічної спроможності територій на місцях. Аналіз виконання доходів місцевих бюджетів (табл. 2) засвідчив, що майже половину доходів зведеного бюджету становить фінансовий ресурс місцевих бюджетів, який має тенденцію до зростання.

Таблиця 2

Дані щодо надходжень державного та місцевих бюджетів за 2013–2018 роки та I півріччя 2019 року (млрд грн)

	2013	2014	2015	2016	2017	2018	I півр. 2019
Доходи місцевих бюджетів (без урахування між-бюджетних трансфертів)	105,17	101,10	120,48	170,75	229,50	263,48	140,5
Офіційні трансферти місцевим бюджетам	115,85	130,60	173,98	195,40	272,60	298,94	143,1
Всього місцевих бюджетів	221,02	231,70	294,46	366,15	502,10	562,42	283,6
Доходи державного бюджету	339,23	357,08	534,69	616,28	793,44	928,11	506,85
Доходи зведеного бюджету (без урахування між-бюджетних трансфертів)	442,79	456,07	652,03	782,86	1 016,97	1 184,29	642,69
Частка місцевих бюджетів у зведеному бюджеті, %	49,92	50,80	45,16	46,77	49,37	47,49	44,12

Джерело: складено за даними Держказначейства України (<https://www.treasury.gov.ua>)

Через значні обсяги місцевих фінансових ресурсів та встановлені систематичні порушення під час їх витрачання з метою ефективного, економного та результативного використання місцевих коштів та майна виникає потреба у вдосконаленні нормативної бази щодо контролю муніципальних публічних фінансів, у тому числі вимоги запровадження внутрішнього аудиту в органах місцевого самоврядування та комунальних суб'єктах господарювання.

Аргументом на користь необхідності залучення внутрішнього аудиту до всіх складників державного сектору є і Модельний закон «Про внутрішній аудит в організаціях державного сектору», прийнятий Постановою Міжпарламентською асамблеєю держав-учасників СНД. Цей документ до суб'єктів державного сектору, в яких організовується ВА, відносить підприємства та організації, що фінансуються з державного бюджету (головні розпорядники та отримувачі бюджетних коштів) та знаходяться у державній власності [9].

Підтвердженням необхідності розширення меж ВА є приклади інших країн колишнього СРСР, в яких вже давно запроваджена та реалізується функція внутрішнього аудиту.

Закон Азербайджанської Республіки «Про внутрішній аудит» від 22.05.2007 № 332-IIIQ [10] стосується всіх суб'єктів господарювання незалежно від форми власності, що здійснюють свою діяльність на території Азербайджанської Республіки і є об'єктом обов'язкового аудиту. Киргизький закон «Про внутрішній аудит» від 26.01.2009 № 25 поширюється на міністерства, державні комітети, відомства, інші органи виконавчої влади, системи державного соціального страхування та пенсійного забезпечення, органи місцевого самоврядування, їх підвідомчі організації та державні підприємств [11].

Ключовим та першочерговим моментом організації служби внутрішнього аудиту в установі згідно з міжнародними та вітчизняними нормами є забезпечення її незалежності та об'єктивності. Функція внутрішнього аудиту повинна бути незалежною, а внутрішні аудитори повинні бути об'єктивними при виконанні своїх обов'язків [3; 5].

Організаційна незалежність реалізується через звітування очільника внутрішнього аудиту такому рівню керівництва в організації, який дає можливість функції внутрішнього аудиту виконувати в повному обсязі свої обов'язки. Саме тому служба ВА не може входити до складу якогось структурного підрозділу установи.

Шляхами забезпечення організаційної незалежності є затвердження керівником установи установлю-

ючих документів (положення про підрозділ, порядку планування та проведення ВА), стратегічних та операційних планів діяльності з ВА. Керівник підрозділу ВА інформує безпосередньо керівника установи про стан виконання планів та завдань, результати проведених аудитів, наявність обмежень при здійсненні ВА.

Функція ВА повинна бути незалежною від втручання інших осіб у процес визначення обсягу діяльності внутрішнього аудиту, виконання роботи та звітування результатів.

Прикладом вирішення питання забезпечення організаційної незалежності служби ВА є норми закону Азербайджанської Республіки «Про внутрішній аудит» [10]. Підрозділ внутрішнього аудиту підпорядковується відповідному органу управління суб'єкта господарювання, який являє собою вищий орган управління організації – раду директорів чи наглядову раду. Як результат, структурний підрозділ, який здійснює діяльність в сфері ВА, підпорядковується не виконавчому керівництву, а засновникам організації (її органу управління).

Світовий досвід вирішує проблему організаційної незалежності ВА, в тому числі шляхом проведення внутрішнього аудиту за допомогою зовнішніх ресурсів (аутсорсингу) – фірм професійних бухгалтерів та аудиторів, які мають значний досвід роботи в системах управління та процедурах.

Можливість залучення зовнішніх постачальників послуг для виконання функції внутрішнього аудиту розглядають і міжнародні стандарти з ВА – 2050 «Координація діяльності та покладання на роботу» та 2070 «Зовнішній постачальник послуг та відповідальність організації за внутрішній аудит» [5].

Звісно, це є додатковою перевагою для замовника, проте здійснення ВА таким способом має як позитивні, так і негативні сторони (табл. 3).

Проаналізувавши сильні та слабкі сторони проведення ВА із зовні, можна зробити висновок, що в Україні сьогодні застосування державним сектором внутрішнього аудиту за допомогою аутсорсингу є неприйнятним.

Не менш важливою за організаційну незалежність є забезпечення функціональної незалежності служби внутрішнього аудиту.

Внутрішні аудитори не можуть входити до складу інших структурних підрозділів (зокрема, підрозділів з питань запобігання та виявлення корупції, з управління персоналом чи фінансових служб). Неприпустимим є покладання обов'язків зі здійснення внутрішнього аудиту на посадових осіб, що виконують інші функції (тим паче контролюючі).

Порівняльний аналіз переваг та недоліків залучення до внутрішнього аудиту сторонніх організацій

Переваги	Недоліки
Використання послуг персоналом, який має значний досвід роботи	Відсутність на ринку послуг достатніх кваліфікованих кадрів за напрямом ВА
Можливість залучення коштовної кваліфікованої робочої сили	Неможливість ґрунтовно пізнати цілі, прагнення, культуру та діяльність установи
Застосування кваліфікованої праці на короткий проміжок часу, що може дати ефект економії	Час, який відводиться на ВА, незрівнянно менший за безперервну роботу служби ВА
Забезпечення організаційної та функціональної незалежності ВА	Можлива наявність конфлікту інтересів
Достатня гарантія об'єктивності ВА	Відсутність швидкого та гнучкого реагування на виникнення проблеми в організації
Можливість використання технологічних інновацій та передових практик в галузі ВА без залучення додаткових ресурсів	Суміщення характеру внутрішнього та зовнішнього аудиту
Вирішення проблеми заповнення вакансій підрозділу ВА	Зовнішнє (поверхове) вивчення об'єкту ВА спричиняє можливе його фокусування не на фактичних ризиках та проблемах установи
Скорочення часу та витрат на навчання, управління, оцінку та розвиток власною служби ВА	Моніторинг впровадження заходів за результатами ВА потребуватиме додаткових витрат

Джерело: складено автором

Поєднання таких функцій є не тільки недотриманням вимог Постанови КМУ № 1001 [2], а й створює конфлікт інтересів, оскільки діяльність таких служб є об'єктом дослідження підрозділу внутрішнього аудиту під час проведення внутрішніх аудитів. Суміщення діяльності з ВА з функцією запобігання та виявлення корупції порушує також п. 6 Типового положення про уповноважений підрозділ (особу) з питань запобігання та виявлення корупції, затвердженого Постановою Уряду від 04.09.2013 № 706.

З прийняттям Постанови № 1062 [12] найбільш розповсюдженим порушенням функціональної незалежності стало залучення служби ВА до організації системи внутрішнього контролю в державному органі, участь в управлінні ризиками, прийнятті управлінських рішень з питань операційної діяльності установи. Вищевикладене вважається неприйнятним через недотримання принципу розмежування внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту, визначеного п. 3 даної Постанови.

Актуальність забезпечення незалежності підтверджує і Міністерство фінансів України, як орган, що дає оцінку функціонуванню систем внутрішнього контролю і внутрішнього аудиту, та постійно наводить факти недотримання організаційної та функціональної незалежності, а саме: покладання на підрозділи ВА неправаданих їм функцій (зокрема, контрольна-наглядових функцій, кадрової роботи, ведення бухгалтерського обліку, здійснення заходів з питань запобігання корупції, виконання інших функцій), незабезпечення підпорядкування внутрішнього аудиту безпосередньо керівнику державного органу (міністру, голові місцевої державної адміністрації тощо) [4].

Для документального забезпечення незалежності підрозділу ВА керівник державного органу підписує

з керівником підрозділу внутрішнього аудиту декларацію ВА, передбачену п. 5–1 Постанови Уряду № 1001 [2]

Керівник внутрішнього аудиту повинен ефективно управляти функцією внутрішнього аудиту для того, щоб вона додавала вартості організації, а саме: забезпечувати відповідність діяльності підрозділу ВА стандартам, Кодексу етики внутрішніх аудиторів, іншим нормативним вимогам та досягати за результатами роботи функції внутрішнього аудиту визначених цілей та завдань.

Функція внутрішнього аудиту додає вартості організації (та її зацікавленим особам), коли вона надає об'єктивні та релевантні аудиторські послуги, сприяє результативності та ефективності управління, надає достатню гарантію щодо системи управління ризиками та контролю. Цінність та довіра до ВА збільшуються, коли внутрішні аудитори є проактивними, а їхні оцінки містять нові погляди та враховують майбутній вплив на діяльність установи загалом.

Висновки з цього дослідження і перспективи подальших розвідок у даному напрямку. Запровадження внутрішнього аудиту в державних органах є шляхом до удосконалення системи управління фінансами та державного фінансового контролю в цілому. Незважаючи на достатні набути в частині створення нормативно-правової бази щодо організації внутрішнього аудиту, практика свідчить про низку існуючих проблем функціонування підрозділів ВА. Головним фактором для успішної діяльності з ВА є розуміння керівником державного органу призначення та цінності цієї функції та створення необхідних умов для успішної та ефективної її реалізації. Подальшого вдосконалення потребує методологічне забезпечення внутрішніх аудитів для підвищення якості проведення заходів з метою надання користі організації.

Список використаних джерел:

1. Бюджетний Кодекс України від 08.07.2010 № 2456-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2456-17> (дата звернення: 10.11.2019 р.).
2. Порядок здійснення внутрішнього аудиту та утворення підрозділів внутрішнього аудиту: Постанова Кабінету Міністрів України від 28.09.2011 № 1001. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1001-2011-p> (дата звернення: 10.12.2019 р.).

3. Стандарти внутрішнього аудиту: Наказ Міністерства фінансів України від 04.10.2011 №1247. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1219-11> (дата звернення: 10.12.2019 р.).
4. Інформації про стан функціонування державного внутрішнього фінансового контролю у 2017 році, у 2018 році. URL: <https://mof.gov.ua/uk/> (дата звернення: 25.06.2019 р.).
5. Міжнародні стандарти професійної практики внутрішнього аудиту (стандарти) (редакція 2017року). URL: <https://www.iaa.org.ua> (дата звернення: 25.11.2019 р.).
6. Про внутрішній аудит: проект закону від 07.07.2015 № 2308а. URL: http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=55935 (дата звернення: 04.12.2019 р.).
7. Статистичні та аналітичні звіти про результати роботи Державної аудиторської служби. URL: <http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/article/139479> (дата звернення: 25.11.2019 р.).
8. Про невідкладні заходи з проведення реформ та зміцнення держави: Указ Президента України від 08.11.2019 №837/2019. URL: <https://www.president.gov.ua/documents/8372019-30389> (дата звернення 05.12.2019 р.).
9. О внутреннем аудите в организациях государственного сектора: Модельный Закон, постановление МПА СНГ от 16.04.2015 № 42-13. URL: https://www.iaa-ru.ru/inner_auditor/legislation/ (дата звернення 02.12.2019 р.).
10. О внутреннем аудите: Закон Азербайджанской Республики от 22.05.2007 № 332-IIIQ. URL: http://audit.gov.az/uploads/Daxili_audit_haqqinda_qanun_rus.pdf (дата звернення: 08.12.2019 р.).
11. О внутреннем аудите: Закон Кыргызской республики от 26.01.2009 № 25. URL: <http://minjust.gov.kg> (дата звернення: 08.12.2019 р.).
12. Основні засади здійснення внутрішнього контролю розпорядниками бюджетних коштів: постанова Кабінету Міністрів України від 12.12.2018 № 1062. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1062-2018-п/ed20190427> (дата звернення: 30.11.2019 р.).

References:

1. Biutzhetyi Kodeks Ukrainy vid 08.07.2010 № 2456-VI. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2456-17> (accessed 10 November 2019).
2. Poriadok zdiisnennia vnutrishnogo audytu ta utvorennia pidrozdiliv vnutrishnogo audytu: Postanova Kabinetu Ministriv Ukrainy vid 28.09.2011 № 1001. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1001-2011-п> (accessed 10 December 2019).
3. Standarty vnutrishnogo audytu: Nakaz Ministerstva finansiv Ukrainy vid 04.10.2011 №1247. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1219-11> (accessed 10 December 2019).
4. Informatsii pro stan funktsionuvannia derzhavnogo vnutrishnogo konroliu [Information about of functioning of the state internal financial control]. Available at: <https://mof.gov.ua/uk/> (accessed 25 June 2019).
5. Mizhnarodni standarty profesiinoi praktyky vnutrishnogo audytu (standarty) (2017) [The IIA's International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing]. Available at: <https://www.iaa.org.ua> (accessed 25 November 2019).
6. Pro vnutrishnii audit: projekt zakonu vid 07.07.2015 № 2308а. Available at: http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=55935 (accessed 04 December 2019).
7. Derzhavna audytorska sluzhba: Statystychni ta analitychni zvity pro rezultaty roboty [Statistical and analytical reports on the results of work]. Available at: <http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/article/139479> (accessed 25 October 2019).
8. Pro nevidkladni zahody z provedennia reform ta zmitsnennia derzhavy: Ukaz Prezydenta Ukrainy vid 08.11.2019 №837/2019. Available at: <https://www.president.gov.ua/documents/8372019-30389> (accessed 05 December 2019).
9. О внутреннем аудите в организационных государственных секторах: Model'nyy Zakon, postanovlenie MPA SNG ot 16.04.2015 № 42–13. Available at: https://www.iaa-ru.ru/inner_auditor/legislation/ (accessed 02 December 2019).
10. О внутреннем аудите: Закон Азербайджанской Республики от 22.05.2007 № 332-IIIQ. Available at: http://audit.gov.az/uploads/Daxili_audit_haqqinda_qanun_rus.pdf (accessed 08 December 2019).
11. О внутреннем аудите: Закон Кыргызской республики от 26.01.2009 № 25. Available at: <http://minjust.gov.kg> (accessed 08 December 2019).
12. Osnovni zasady zdiisnennia vnutrishnogo kontroliu rozporiadnykamy biudzhetykh koshtiv: postanova Kabinetu Ministriv Ukrainy vid 12.12.2018 № 1062. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1062-2018-п/ed20190427> (accessed 30 November 2019).