

## ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГІЧНІ АСПЕКТИ ДЕРЖАВНОГО ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ

## THEORETICAL AND METHODOLOGICAL ASPECTS OF STATE INTERNAL AUDIT

У сучасних умовах каральні й регулювальні функції державного зовнішнього фінансового контролю повинні поступатися внутрішньому контролю, який виражається в організації в державних установах підрозділів внутрішнього аудиту, адже вміє застосування керівником інструментів контролю здатне запобігти значним фінансовим утратам організації, а також певним чином гарантувати йому впевненість у правильності прийнятих управлінських рішень перед зовнішніми контролюючими органами. Ураховуючи вищенаведене, ми провели дослідження сучасних умов функціонування державних установ та окреслили необхідність застосування в їхній діяльності державного внутрішнього аудиту. Окрім того, у науковій статті визначено ступінь дослідження обраної тематики вітчизняними науковцями. Проте постійні зміни в законодавстві з урахуванням співпраці з міжнародними організаціями зумовлюють безперервний розвиток сфери аудиту, що вимагає ґрунтовнішого вивчення зазначеної тематики. Продовжуючи окреслену лінію дослідження, ми визначили передумови формування сфери аудиту на теренах нашої держави, а також проаналізували законодавчі й нормативні акти в зазначеній сфері. Наступним кроком висвітлення тематики дослідження є визначення сутності державного внутрішнього аудиту та його видів. Детально описано особливості їх здійснення, визначено об'єкт й методи їх реалізації. Визначено принципи, об'єкти й завдання проведення аудиту. Проаналізовано етапи циклу внутрішнього аудиту з детальним описом їх складових елементів. Окреслено стадії формування найважливішого документа аудиторської діяльності – аудиторського звіту. Завершальним етапом проведення дослідження є аналіз сучасного стану використання державного внутрішнього аудиту в організаціях, а також визначення причин ситуації, яка склалася. Окрім того, з'ясовано ефективність діяльності підрозділів внутрішнього аудиту на основі звіту Державної аудиторської служби України. З метою підвищення рівня застосування аудиторських процедур у діяльності вітчизняних підприємств, установ та організацій запропоновані конкретні заходи.

**Ключові слова:** фінансовий контроль, аудит, бюджетна установа, держава, під-

розділ, бюджетні кошти, аудиторський висновок, концепція, методичні рекомендації, етапи аудиту.

In today's context, the punitive and regulatory functions of public external financial control should be inferior to internal control, which is reflected in the organization of government departments of internal audit units. After all, the skillful application of the control tools by the manager can prevent significant financial losses of the organization, as well as in a certain way guarantee him confidence in the correctness of the management decisions taken before external controlling bodies. In view of the above, we have conducted a study of the current conditions of functioning of public institutions and outlined the need for the use of state internal audit in their activities. In addition, the scientific article defines the degree of research of the chosen topic of research by domestic scientists. However, the constant changes in the legislation, taking into account the cooperation with international organizations, lead to the continuous development of the audit sphere, which requires a more thorough study of the subject.

Continuing the line of research, we have identified the prerequisites for the formation of audit in the territory of our country, as well as analyzed the legislative and regulatory acts in the field. The next step in covering the subject of the study is to determine the nature of the state internal audit and its types. The details of their implementation are described in detail, the object and methods of their realization are defined. The principles, objects and objectives of the audit are identified. The stages of the internal audit cycle are analyzed with a detailed description of their constituent elements. The stages of forming the most important document of the audit activity – the audit report are outlined.

The final stage of the study is to analyze the current state of use of state internal audit in organizations, and to determine the causes of the current situation. In addition, the effectiveness of internal audit units was determined based on the report of the State Audit Service of Ukraine. In order to increase the level of application of audit procedures in the activities of domestic enterprises, institutions and organizations, specific measures have been proposed.

**Key words:** financial control, audit, budgetary institution, state, unit, budgetary funds, audit opinion, concept, guidelines, stages of audit.

УДК 35.073.526-027.21  
DOI <https://doi.org/10.32843/pma2663-5240-2021.23.5>

**Король В.М.**

аспірант кафедри економічної політики та врядування Національна академія державного управління при Президентові України

**Постановка проблеми в загальному вигляді.** В умовах стійкого становлення ринкових засад господарювання у вітчизняній економічній системі відбувається зміна цілей управління державними фінансами й державною власністю. На перший план виходить потреба підвищення ефективності використання державних коштів поряд із забезпеченням якісними соціальними послугами

населення, підвищення відкритості органів державної влади, а отже, постає гостра необхідність подальшого розвитку й упровадження внутрішнього аудиту в державному секторі. Здійснення ефективного аудиту державних фінансів є не лише необхідним складником державного управління, а й запорукою фінансової та економічної стабільності, а також національної безпеки держави. У рамках змін,

що відбуваються, упровадження засад державного аудиту в діяльність органів, які провадять державний фінансовий контроль, має стати рушієм позитивних змін у вдосконаленні системи контролю державних коштів і, у свою чергу, одним із найбільш дієвих механізмів регулювання користувачів фінансових ресурсів – бюджетних установ усіх рівнів. Усе вищенаведене дає змогу сформулювати актуальність ґрунтовного вивчення тематики дослідження.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Дослідженням теоретичних, методологічних і практичних аспектів здійснення державного внутрішнього аудиту присвячено праці багатьох учених. Зокрема, процедура організації служби внутрішнього аудиту висвітлюється в працях вітчизняних науковців, таких як В. Подольський, С. Прилипко, П. Камишанов, А. Монаєнко, А. Ткаченко, А. Бодюк. Процес формування та впровадження державного аудиту натикається на своєму шляху на багато перепон, у зв'язку з цим такі вчені, як А. Мамишев, В. Симоненко, І. Стефанюк, В. Федосов, І. Чугунов, вивчали проблемні аспекти цього процесу. Теоретичні й методологічні аспекти внутрішнього державного аудиту висвітлено в наукових роботах М. Бариніної, О. Петрик, О. Редько, В. Рудницького, М. Сивульського та інших.

**Виділення не вирішених раніше частин загальної проблеми.** Але чинна система державного внутрішнього фінансового контролю в державному секторі потребує реформування з вивченням і використанням зарубіжного досвіду його організації. Проте, незважаючи на наявні здобутки, з урахуванням постійного розвитку сфери державного управління поряд зі значним запозиченням України зарубіжного досвіду проведення фінансового контролю багато теоретичних і методологічних аспектів державного внутрішнього аудиту як його складової частини не висвітлено. Окрім того, у 2019 році прийнято Методологічні вказівки з внутрішнього аудиту в державному секторі України, що також вимагає детального дослідження.

З урахуванням вищезазначеного **метою статті** є вивчення теоретичних і методологічних надбань у сфері державного внутрішнього аудиту, процесу становлення внутрішнього аудиту в органах державної влади, а також результатів його здійснення.

**Виклад основного матеріалу.** Процес становлення та розвитку аудиту в нашій державі розпочався прийняттям Закону України «Про аудиторську діяльність» від 22.04.1993 № 3125, у якому наводиться визначення аудиту як процесу перевірки даних бухгалтерського обліку та фінансової звітності

суб'єктів, який має на меті формування професійної незалежної думки аудитора про достовірність даних фінансової звітності в усіх вагомих аспектах, а також на відповідність чинному законодавству [4]. Проте в наведеному значенні аудит більше стосувався діяльності підприємств, а не державних органів. Окрім того, на становлення аудиту на рівні держави вплинула ще низка законодавчих актів. Розглянемо їх структуру за допомогою таблиці 1.

Таблиця 1

**Структура законодавства у сфері державного аудиту за роки незалежності України**

Законодавчий акт	Рік прийняття
1. Закон України «Про Бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [5].	1999
2. Бюджетний кодекс України [1].	2001
3. Постанова КМУ «Про здійснення міністерствами, іншими центральними органами виконавчої влади внутрішнього фінансового контролю» № 685 [9].	2002
4. Розпорядження КМУ «Концепція застосування програмно-цільового методу в бюджетному процесі» № 38-р.	2002
5. Постанова КМУ «Порядок проведення органами державної контрольно-ревізійної служби аудиту фінансової та господарської діяльності бюджетних установ» № 1777 [8].	2004
6. Розпорядження КМУ «Концепція розвитку державного внутрішнього фінансового контролю на період до 2017 року» № 158-р [10].	2005
7. Наказ МФУ «Про паспорти бюджетних програм» № 19.	2008
8. Постанова КМУ «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» № 1001.	2011
9. Наказ МФУ «Стандарти внутрішнього аудиту» № 1247.	2011
10. Наказ МФУ «Кодекс етики працівників підрозділу внутрішнього аудиту, затверджений Наказом № 1217» № 1217.	2011
11. Розпорядження КМУ «Про схвалення Концепції реалізації державної політики у сфері реформування системи державного фінансового контролю до 2020 року» № 310-р [11].	2018
12. Методичні вказівки з внутрішнього аудиту в державному секторі України, розроблені МФУ [7].	2019

Джерело: власна розробка автора.

Таким чином, аналізуючи наведену таблицю, можемо зробити висновки, що значну роль у становленні державного внутрішнього аудиту відіграли Бюджетний кодекс України, постанови та розпорядження Кабінету Міністрів України (далі – КМУ), накази Міністерства фінансів України (далі – МФУ) тощо. Проте при аналізі чинного законодавства, а також додаткової літератури ми часто натикаємося на використання такого словосполучення, як державний внутрішній фінансовий контроль, а не державний внутрішній аудит. Для глибшого розуміння тематики дослідження визначимо взаємозв'язки між цими поняттями та проаналізуємо їх сутність.

Аналізуючи зарубіжну практику, можемо дійти висновку, що державний внутрішній фінансовий контроль – це той вид контролю, який має на меті ефективно управління фінансовими ресурсами держави. У широкому розумінні до системи внутрішнього державного фінансового контролю входить три складники: внутрішній контроль, внутрішній аудит і їх гармонізація. На виділення окремого напрямку контролю вплинув той факт, що внутрішній фінансовий контроль у нашій країні зводиться виключно до ревізійної діяльності й ніяким чином не базується на принципах відповідальності та підзвітності керівництва, а аудит, у свою чергу, передбачає створення в межах кожної бюджетної установи окремого аудиторського відділу, метою діяльності якого є допомога керівництву. Внутрішній аудит визначає, як здійснюється фінансовий контроль, включаючи методи попереднього контролю. Окрім того, державний внутрішній аудит, на відміну від контролю, є незалежним видом аудиту, до проведення якого не можна залучати суб'єктів, підпорядкованих органам виконавчої влади, які здійснюють керування бюджетними ресурсами, адже це, у свою чергу, порушує основні принципи аудиторської діяльності: незалежність та об'єктивність.

Загалом внутрішній аудит розв'язує важливі завдання з реформування й удосконалення системи управління, а також запобігання фактам незаконного та неефективного використання ресурсів організації. Окрім того, безумовним позитивним фактом упровадження внутрішнього

аудиту в державний сектор є підсилення попереднього та поточного контролю через віднесення окремого аудитора до конкретної бюджетної установи, а також постійного моніторингу дотримання законодавства у фінансово-господарській діяльності суб'єктів та оцінка ймовірних ризиків, що, у свою чергу, дасть змогу запобігти проявам негативних явищ та оперативно реагувати на них.

Відповідно до Методичних указівок з внутрішнього аудиту, розроблених МФУ, об'єктом внутрішнього державного аудиту є діяльність державного органу, його територіальних органів, підприємств, установ та організацій, що належать до сфери його управління, у повному обсязі або з окремих питань й заходи, що здійснюються керівниками таких органів, підприємств, установ та організацій для забезпечення ефективного функціонування системи внутрішнього контролю (дотримання принципів законності й ефективного використання бюджетних коштів та інших активів, досягнення результатів відповідно до встановленої мети, виконання завдань, планів і вимог щодо їхньої діяльності) [7].

Згідно з Національними стандартами внутрішнього аудиту, виділяють три різні напрями його проведення: аудит відповідності, фінансовий аудит та аудит ефективності. Розглянемо сутність кожного з них за допомогою рис. 1 [3, с. 35].

Таким чином, із наведено вище рисунка можна побачити, що аудит відповідності спрямований на перевірку відповідності діяльності



**Рис. 1. Напрями проведення державного внутрішнього аудиту**

*Джерело: власна розробка автора на основі [3].*

установи наявним законодавчим і нормативним документам, а фінансовий аудит націлений на правильність відображення фінансової та бюджетної інформації в діяльності. При цьому спільним об'єктом цих двох видів аудит є фінансово-господарська діяльність суб'єктів, яку аналізують стандартизованими методами та критеріями. Аудит ефективності, у свою чергу, націлений на оцінку ефективності внутрішнього контролю й досягнення поставлених напрямів розвитку. Об'єктом при цьому є система внутрішнього контролю, бюджетні програми, адміністративні послуги тощо. При цьому використовуються різні методи та критерії.

Варто зазначити, що фактично під час здійснення внутрішнього аудит фінансовий напрям може й не виділятися. Окрім того, він може бути інтегрований в аудит ефективності чи відповідності або ж можуть застосовуватися всі одночасно, формуючи при цьому комплексний аудит. Кінцеве рішення з реалізації того чи іншого напрямку аудиту залежить від професійності внутрішніх аудиторів, саме тому приймається в кожному окремому випадку під час планування діяльності з внутрішнього аудиту [3, с. 38].

Професійна діяльність із внутрішнього аудит повинна ґрунтуватися на принципах, визначених у Кодексі етики внутрішнього аудитора та Національних стандартах внутрішнього аудитора. Таким чином, відповідно до Кодексу етики внутрішнього аудитора, виділяють такі принципи [7]:

- сумлінності;
- незалежності й об'єктивності;
- конфіденційності;
- професійної компетентності.

Розглянемо детальніше кожен із них. Отже, принцип сумлінності передбачає те, що на основі сумлінного виконання аудитором своєї роботи формується довіра до висновків аудитора. Принцип незалежності й об'єктивності передбачає те, що внутрішній аудит здійснюється незалежним аудитором, який повинен орієнтуватися в роботі на максимальну об'єктивність під час збору, оцінки інформації та повідомлення даних щодо напрямку, що перевіряється.

У свою чергу, конфіденційність означає те, що інформація, яку внутрішні аудитори отримують для здійснення своєї діяльності, є об'єктом власності суб'єкта перевірки, вона не повинна бути розкрита без відповідних на те повноважень і підстав, за винятком випадків, коли таке розкриття є правовою вимогою чи професійним обов'язком.

Заключний принцип професійної компетентності означає, що працівники служби вну-

трішнього аудит повинні володіти високим рівнем необхідних знань, а також мати достатній досвід роботи для належного виконання своїх функціональних обов'язків. Водночас дотримання професійності під час здійснення аудит зовсім не означає, що аудитором надається керівнику гарантія того, що на об'єктах аудит не виникне помилок, упущень чи невідповідностей. Це лише означає те, що аудитор гарантує забезпечення проведення якісного аудиторського дослідження, яке базується на достатній доказовій базі.

Основною метою діяльності підрозділу внутрішнього аудит в державних і комунальних організаціях є забезпечення їх керівника гарантіями адекватності й результативності системи внутрішнього контролю. З метою забезпечення досягнення цієї мети працівники підрозділу внутрішнього аудит зобов'язані:

1. Розуміти особливості діяльності організації, проводити аналіз системи внутрішнього контролю, запроваджувати стратегічне, річне та періодичне планування аудит.

2. Ідентифікувати й оцінювати наявні контрольні заходи в найбільш економічній та ефективній спосіб.

3. Показувати знахідки, висновки й надавати рекомендації з удосконалення в аудиторських звітах.

4. Зазначати судження про надійність заходів контролю для загальної чи локальної системи, яка підлягає дослідженню.

5. Забезпечувати гарантії, які базуються на оцінці системи внутрішнього контролю в організації загалом.

Проведення внутрішнього аудит – це складний і багатокомпонентний процес, який умовно складається з чотирьох етапів, що включають підетапи. Наочне відображення циклу діяльності з внутрішнього аудит зобразимо за допомогою рис. 2 [7].

Таким чином, із наведеного рисунка можна побачити, що цикл діяльності з внутрішнього аудит складається з чотирьох відокремлених етапів, у межах яких виділяють підетапи проведення аудит. Розглянемо детальніше особливості кожного з них.

Отже, проведення внутрішнього аудит розпочинається з планування діяльності з його проведення. У межах цього етапу надзвичайно важливо визначити й розподілити простір аудит за категоріями, ідентифікувати аудит подій, які є джерелом ризиків для установи, сформулювати пріоритетні об'єкти аудит, а також розробити й затвердити план його проведення.

Особливо важливим є виконання всіх елементів у межах першого етапу у зв'язку з



**Рис. 2. Цикл діяльності з внутрішнього аудиту**

*Джерело: власна розробка автора на основі [7].*

обмеженістю ресурсів для всебічного охоплення діяльності установи аудитом, а також необхідністю спрямувати внутрішній аудит на пріоритетні напрями діяльності.

Якщо мова йде про визначення простору аудиту, то це своєрідна відправна точка для розробки плану його проведення. У межах цього підетапу відбувається формування своєрідної бази даних, до якої вносяться дані про об'єкти та суб'єкти аудиту. Після формування бази даних і її наповнення аудитор уже формує в себе розуміння специфіки діяльності організації, а отже, може переходити до наступного підетапу – визначення ризиків. У межах цього пункту діяльності внутрішнього аудитора щодо кожного об'єкта та суб'єкта аудиту, включеного до простору аудиту, визначаються події із зовнішнього та внутрішнього середовища, які можуть вплинути на досягнення намічених цілей. Залежно від впливу фактори зовнішнього та внутрішнього середовища поділяються на можливості й ризики. Можливості мають позитивний вплив на досягнення уста-

новою поставлених цілей, ризики ж мають протилежну дію.

Після ідентифікації ризиків відбувається їх оцінка щодо ймовірності настання подій, спричинених цими ризиками, і можливих фінансових і нефінансових наслідків від них.

Завершення попереднього підетапу плавно перетікає у визначення в просторі аудиту пріоритетних об'єктів аудиту. Окрім того, здійснюється відбір потенційних об'єктів аудиту та визначається частота проведення планових внутрішніх аудитів. Цей процес є базовим для подальшої розробки стратегії внутрішнього аудиту за відповідними напрямками діяльності, саме цей процес має назву «оцінка потреб аудиту».

Кінцевим підетапом цього блоку є складання планів діяльності з внутрішнього аудиту на підставі результату ризик-орієнтованого відбору об'єктів. У межах цього процесу виконуються такі етапи: розробка проекту плану, безпосереднє його формування, затвердження керівником установи в установлені

законодавством терміни, унесення за необхідності змін до плану, його оприлюднення на офіційному сайті та направлення копії до МФУ.

На цьому починається другий етап державного внутрішнього аудиту – планування та проведення аудиторського дослідження. У межах цього етапу відбувається попереднє дослідження об'єкта та планування аудиту. Його метою є прийняття рішення щодо необхідності й фокусу дослідження, збір і документування інформації щодо об'єкта аудиту, включаючи аналіз процесу, стратегій і цілей у сфері чи процесі, який досліджується, і чинних у його межах системних заходів контролю, визначення пріоритетності ризиків, актуальних для завдання, формулювання цілей та обсягу аудиторського дослідження, визначення питань аудиту, методів і критеріїв, обсягу необхідних ресурсів для виконання аудиторського дослідження й формування програми аудиту.

Після цього власне відбувається проведення самого внутрішнього аудиту. У межах цього підетапу відбувається збір аудиторських доказів працівниками підрозділу внутрішнього аудиту за допомогою методів, практичних прийомів і процедур, які забезпечують обґрунтованість висновків за його результатами. При цьому працівниками внутрішнього аудиту відбувається самостійне визначення методів, прийомів і процедур його проведення залежно від об'єкта та внутрішніх документів з питань проведення внутрішнього аудиту.

Окрім того, на вибір методів і процедур проведення дослідження й подальший аналіз зібраних даних прямо впливає тип аудиторського висновку, який передбачений аудитом залежно від його напрямку, теми та цілей. Так, у міжнародній практиці аудиторський висновок може бути представлений у вигляді оціноч-

ного висновку, загального висновку або опису фактичних знахідок. В Україні Національними стандартами не сформовано вичерпний перелік критеріїв для формування висновків аудитора. Як правило, критерії уточнюються у внутрішніх документах кожної окремої установи, але виключно в межах норм, установлених вищезазначеним стандартом.

Після виконання вищеописаних кроків відбувається аналіз даних і їх оцінка. Цей підетап характеризується проведенням порівняння зібраних даних відповідно до попередньо окреслених критеріїв проведення аудиту.

Останнім кроком на етапі проведення аудиторського дослідження є заключна зустріч між аудиторською групою та керівництвом об'єкта аудиту. Ключовою метою проведення таких зустрічей є обговорення й узгодження попередніх аудиторських знахідок і рекомендацій. Проведення зустрічі завжди є доцільним, адже, незважаючи на високий професійний рівень аудитора, деякі факти можуть бути неправильно або неоднозначно оцінені, що може суттєво вплинути на кінцеві аудиторські висновки та рекомендації.

Заключним процесом другого етапу внутрішнього аудиту є формування проекту аудиторських висновків і рекомендацій.

На третьому етапі внутрішнього аудиту відбувається формування аудиторського звіту, його представлення керівнику організації, а також розроблення плану-заходів для впровадження рекомендацій. Таким чином, аудиторський звіт є найважливішим результатом процесу аудиту, оскільки містить сформовані аудиторські висновки (знахідки) та рекомендації, які мають на меті забезпечити додаткову цінність від аудиту. Типова структура аудиторського звіту складається з вступної, аналітичної та підсумкової частин.

У першій частині, вступній, зазначається напрям внутрішнього аудиту, плановість, цілі, підстави для його проведення, склад аудиторської групи, резюме, опис об'єкта аудиту й дата початку та закінчення його проведення. Аналітична частина, у свою чергу, містить дані про результати внутрішнього аудиту в розрізі окремих програмних питань із розшифруванням використаних працівником внутрішнього аудиту методів, прийомів і проце-



**Рис. 3. Складові елементи процесу підготовки аудиторського звіту**

Джерело: власна розробка автора на основі [7].

дур. Підсумкова частина містить аудиторський висновок, який включає обґрунтовані підсумки внутрішнього аудиту, відповідно до теми і цілей.

Загалом процес підготовки аудиторського звіту, передбачає виконання таких кроків (рис. 3).

Закономірним етапом процесу проведення внутрішнього аудиту є відстеження результатів упровадження аудиторських рекомендацій. У ході звітування за результатами впровадження аудиторських рекомендацій особлива увага керівництва органу державної влади звертається на взаємозв'язок між аудиторськими знахідками та відповідними рекомендаціями. Загалом відстеження може проводитися шляхом усного інформування, документального й фактичного відстеження та шляхом проведення наступного аудиту на предмет оцінки стану впровадження рекомендацій, наданих за результатами попередніх аудитів.

Ураховуючи необхідність і значимість проведення внутрішнього аудиту, держава запроваджує низку заходів щодо підвищення кількості підрозділів внутрішнього аудиту в органах влади на центральному та місцевому рівнях. Так, протягом останнього десятиріччя відбувається плідна співпраця державних органів України з міжнародними інституціями, які допомагають реформувати сектор державного управління (проєкти Twinning, SIGMA, GiZ тощо). У рамках цих проєктів експертами сформовано рекомендації щодо управління державними фінансами, включаючи, окрім усього іншого, внутрішній і зовнішній аудит [2].

Окрім того, нині реалізовується проєкт двостороннього співробітництва між МФУ й Міністерством фінансів Королівства Нідерланди в рамках Програми розвитку внутрішніх аудиторів державного сектору України. Поряд із цим запроваджено потужну підтримку розвитку внутрішнього державного аудиту з боку іноземних донорів.

Здавалося б, у нашій державі створено всі необхідні умови для успішного розвитку аудиту, проте цей процес натикається на значні перепони та проблеми. Так, за звітом Державної аудиторської служби України (ДАСУ), за 11 місяців 2019 року втрати фінансових ресурсів сягають понад 15, 9 млрд грн, із них – 3,2 млрд кошти державного бюджету [6].

Найбільш розповсюдженими фінансовими порушеннями є такі [2]:

- незаконні витрати внаслідок оплати завищеної вартості виконаних робіт і наданих послуг, зайві виплати внаслідок завищення кількості чи вартості придбаних товарів;

- використання грошових кредитів, позик міжнародних фінансових організацій, отри-

маних під гарантію Уряду України, усупереч їх цільовому призначенню;

- реалізація суб'єктами господарювання товарів, робіт чи послуг безоплатно або за заниженими цінами;

- проведення незаконних виплат по заробітній платі;

- списання коштів на видатки без отримання товарів, робіт чи послуг або в обсягах, вищих від їх фактичної вартості;

- ненарахування та неперерахування державними й комунальними підприємствами частини прибутку до бюджету;

- незаконні виплати фізичним особам (компенсацій, допомоги, пільг і субсидій, пенсій, стипендій), у тому числі тим, які не мали права на їх отримання або в завищених розмірах.

Цей перелік не є вичерпним, проте, на думку Державної аудиторської служби України, ці фінансові порушення є найбільш поширені та повторюються з року в рік. І саме підрозділ внутрішнього аудиту повинен запобігати виникненню цих порушень, чого на практиці не відбувається. Причинами ситуації, яка виникла, є недостатня чисельність працівників підрозділу внутрішнього аудиту, виконання внутрішніми державними аудиторами несумісних завдань, які часто пов'язані з наявністю потенційного конфлікту інтересів, недотримання вимог Стандартів внутрішнього аудиту, констатація фактів виявлених фінансових порушень без аналізу причин їх виникнення, охоплення внутрішніми аудитами малозначущих питань, низький відсоток охоплення об'єктів аудиту (6–8%), а також відсутність управлінських рішень за результатами внутрішнього аудиту навіть у разі виявлення фактів значних порушень і шахрайства.

Описана вище ситуація склалася передусім через низький рівень заробітної плати державних працівників, що не дає змоги наймати висококваліфікованих спеціалістів. Окрім того, на виникнення описаних проблем вплинуло те, що внутрішніми аудиторами розглядаються малозначимі питання, при цьому ігноруються вагомні аспекти, що порушує основоположний принцип аудиторів – незалежності, адже внутрішні аудитори бояться втратити роботу, якщо вони будуть виявляти всі факти, які виявляються під час перевірки зовнішніх контролюючих органів. Поряд із цим негативним вплив має відсутність конкретних дієвих управлінських рішень за результатами внутрішнього аудиту, що демотивує фахівців.

Для вирішення ситуації, яка склалася, необхідно здійснювати залучення внутрішніх аудиторів до навчальних програм, націлених на формування практичних навичок

у спеціалістів, поряд із навчанням керівників центральних органів виконавчої влади в напрямі розуміння ними необхідності й результативності проведення ефективного аудиту в організації [2].

Таким чином, можна дійти висновку, що нині в Україні сформовано лише підґрунтя для розбудви внутрішнього аудиту в державному управлінні. Так, створено законодавчу основу, напрацьовано методичні рекомендації, розпочато навчання внутрішніх державних аудиторів. Проте наявні проблеми заважають використати інструмент внутрішнього аудиту на повну силу, що вимагає скоординованих дій як органів державної влади, керівників бюджетних установ, так й окремих працівників.

**Висновки.** Підсумовуючи вищенаведене, зазначимо, що державний внутрішній аудит відіграє надзвичайно важливу роль для забезпечення ефективності використання бюджетних ресурсів. Саме тому протягом останніх років Україна активно співпрацює з міжнародними партнерами з метою забезпечення розвитку цього напрямку у вітчизняній практиці. Так, прийнято низку законів, якими визначається сутність аудиту, об'єкт його націленості й схема його проведення. Окрім того, МФУ у 2019 році розроблено Методичні вказівки з внутрішнього аудиту в державному секторі України, у яких детально описується специфіка проведення внутрішнього аудиту в державних установах. При цьому виконання всіх вимог внутрішнього аудиту дасть змогу зробити його дієвим інструментом ефективного управління фінансовими ресурсами держави, допоможе уникнути значних фінансових утрат, проявів фактів шахрайства, що, у свою чергу, позитивно вплине на розвиток економічної та соціальної сфери в Україні.

#### ЛІТЕРАТУРА:

1. Бюджетний кодекс України. *Відомості Верховної Ради України (ВВР)*. 2010. № 50–51. Ст. 572 (зі змінами та доповненнями станом на 16.01.2020) / Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2456-17> (дата звернення: 09.02.2020).
2. Внутрішній аудит в державному управлінні: слабка ланка чи запорука ефективного використання публічних ресурсів. URL: [https://ukr.lb.ua/blog/yulia\\_slobodianyuk/399024\\_vnutrishniy\\_audit\\_derzhavnomu.html](https://ukr.lb.ua/blog/yulia_slobodianyuk/399024_vnutrishniy_audit_derzhavnomu.html) (дата звернення: 11.02.2020).
3. Городянська Л. Державний фінансовий аудит та аудит ефективності в системі державного фінансового контролю. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2010. № 10. С. 35–44.
4. Про аудиторську діяльність : Закон України від 22.04.1993 № 3125 (Закон утратив чинність на підставі Закону від 21.12.2017 № 2258-VIII (2258-19)) / Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3125-12> (дата звернення: 09.02.2020).
5. Про Бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України. *Відомості Верховної Ради України (ВВР)*. 1999. № 40. Ст. 365 / Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14> (дата звернення: 09.02.2020).
6. Інформація про стан фінансово-бюджетної дисципліни при використанні бюджетних коштів, державного і комунального майна у січні-листопаді 2019 року. *Результати діяльності державної аудиторської служби та її територіальних органів за 2019 рік*. URL: <http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/article/146947> (дата звернення: 10.02.2020).
7. Методологічні вказівки з внутрішнього аудиту в державному секторі України / Міністерство фінансів України. Київ, 2019. URL: <https://mof.gov.ua/storage/files/METHOD%20VKAZIVKY%202019.pdf> (дата звернення: 10.02.2020).
8. Порядок проведення органами державної контрольно-ревізійної служби аудиту фінансової та господарської діяльності бюджетних установ : Постанова Кабінету Міністрів України від 31.12.2004 № 1777 (Постанова втратила чинність на підставі Постанови Кабінету Міністрів України від 17.06.2015 № 419 (419-2015-п)) / Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1777-2004-p> (дата звернення: 09.02.2020).
9. Про здійснення міністерствами, іншими центральними органами виконавчої влади внутрішнього фінансового контролю : Постанова Кабінету Міністрів України від 22.05.2002 № 685 (Постанова втратила чинність на підставі Постанови Кабінету Міністрів України від 06.01.2010 № 2 (2-2010-п)) / Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/685-2002-p> (дата звернення 09.02.2020).
10. Про схвалення Концепції розвитку державного внутрішнього фінансового контролю на період до 2017 року : Розпорядження Кабінету Міністрів України від 24.05.2005 № 158-р зі змінами та доповненнями станом на 14.12.2016 / Верховна Рада України. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/158-2005-%D1%80> (дата звернення: 10.02.2020).
11. Про схвалення Концепції реалізації державної політики у сфері реформування системи державного фінансового контролю на період до 2020 року : Розпорядження Кабінету Міністрів України від 10.05.2018 № 310-р / Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/310-2018-p> (дата звернення: 09.02.2020).