

Слободяник Юлія Борисівна,  
д.е.н., професор, професор кафедри аудиту,  
ДВНЗ «Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана»  
Галас Ольга Мигалівна,  
аспірант,  
Мукачівський державний університет

## ПРОБЛЕМИ ТА ПЕРСПЕКТИВИ РОЗВИТКУ ВНУТРІШНЬОГО ДЕРЖАВНОГО АУДИТУ В УКРАЇНІ

У результаті проведених у попередні роки реформ в Україні створено дворівневу систему контролю державних фінансів, що складається з зовнішнього незалежного аудиту і державного внутрішнього фінансового контролю. Останні зміни чинного законодавства та оголошений план подальших трансформацій у сфері контролю державних фінансів потребує аналізу ефективності попередніх реформ та доцільності зміни вектору розвитку відповідних державних інституцій. Метою статті є ретроспективний аналіз результативності реалізації функції внутрішнього державного аудиту в Україні, визначення проблем та перспектив його розвитку на основі застосування системного підходу. Аналіз нормативно-правових актів у сфері контролю державних фінансів доводить, що підсистема державного внутрішнього фінансового контролю розвивається набагато активніше ніж підсистема зовнішнього контролю. За відсутності єдиної концепції розвитку означених підсистем спостерігається певна неузгодженість їх функціонування. Охарактеризовано основні досягнення у реалізації реформ в секторі загального державного управління, що проведені за підтримки різних міжнародних інституцій. Визначено, що незважаючи на тривалий період розробки організаційно-методичного забезпечення функціонування підрозділів внутрішнього аудиту в державному секторі, а також інтенсивного навчання їх співробітників, Державна аудиторська служба України продовжує фіксувати фінансові порушення, перелік і обсяг яких з року в рік залишаються незмінними. Обґрунтовано, що описана ситуація носить ознаки невідповідності докладених зусиль фактичним результатам реформування у сфері внутрішнього державного аудиту. Основними причинами визначено такі: низький розмір заробітних плат працівників підрозділів внутрішнього аудиту, що не відповідає необхідним професійним компетентностям та досвіду; повсюдне порушення принципу незалежності внутрішніх державних аудиторів, що негативно впливає на їх здатність виконувати значущі завдання; брак доступного навчання та підвищення кваліфікації, які б поєднували теоретичні знання та практичні кейси. Практична значущість проведеного дослідження полягає у визначенні перспектив подальшого розвитку функції внутрішнього державного аудиту, для забезпечення ефективності якої має застосовуватися системний підхід.

**Ключові слова:** внутрішній державний аудит, зовнішній державний аудит, система контролю державних фінансів, реформи, ефективність, Рахункова палата, Офіс фінансового контролю.

### ВСТУП

**Постановка проблеми.** Після проголошення незалежності в Україні розпочався процес трансформації системи контролю державних фінансів, яка не відповідала вимогам державного управління в новому суспільно-економічному середовищі. У результаті реформування наразі створено дворівневу систему контролю державних фінансів, що складається з зовнішнього незалежного аудиту і державного внутрішнього фінансового контролю, спрямованого на підтримання законності використання бюджетних коштів і ефективності діяльності державних органів. Найвність означених складових повністю відповідає світовим стандартам у цій сфері та розглядається як невід'ємний атрибут сучасного цивілізованого суспільства. Саме тому побудова дворівневої системи контролю державних фінансів стала вимогою міжнародних контрагентів України, а також є складовою плану дій Україна – ЄС, на виконання якого було ухвалено низку нормативно-правових документів. Разом з тим останні зміни чинного законодавства та оголошений план подальших трансформацій у сфері контролю державних фінансів вимагає аналізу

ефективності попередніх етапів реформ та доцільності зміни вектору розвитку відповідних державних інституцій.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Проблемам ефективності вітчизняної системи контролю державних фінансів, зокрема функціонуванню внутрішнього контролю та аудиту в органах державного сектора, присвячено праці багатьох вітчизняних науковців та практиків, як-от: С. В. Бардаша, М. В. Бариніної, Л. В. Дікань, І. К. Дрозд, С. О. Левицької, А. М. Любенка, В. Ф. Максимової, Є. М. Мниха, В. І. Невідомого, В. Ф. Піхоцького, А. В. Хомутенко, І. Ю. Чумакової, В. О. Шевчука та багатьох інших. У публікаціях останніх років приділено достатню увагу організаційно-правовому та методичному забезпеченню функціонування підсистеми внутрішнього державного фінансового контролю. Так, автори М. В. Бариніна та І. Ю. Чумакова [1] аналізують результати зовнішніх та внутрішніх оцінок функціонування системи внутрішнього аудиту в органах державного й комунального секторів та визначають проблеми впровадження в Україні кращих європейських практик. Відповідно А. В. Хомутенко

[18] на підставі оцінки організаційно-методичних і правових засад діяльності існуючих суб'єктів фінансового контролю пропонує шляхи вдосконалення контролю за виконанням бюджетних програм.

У публікації М. І. Кошинець [7] досліджуються складові елементи системи внутрішнього контролю, зокрема, управлінська підзвітність та відповідальність керівників бюджетних установ та їх стан у міністерствах, інших центральних органах виконавчої влади та обласних державних адміністраціях у розрізі елементів моделі COSO.

У роботі В. Ф. Піхоцького, В. В. Рисіна і А. М. Любенка [8] представлено авторський методичний підхід до загальної оцінки ефективності державного фінансового контролю та аудиту, заснований на застосуванні коефіцієнтів ефективності контролю та ефективності державного аудиту.

Проведений аналіз сучасних публікацій доводить націленість досліджень на розробку пропозицій щодо удосконалення методики і організації здійснення внутрішнього контролю та аудиту у державній сфері, зокрема на основі кращих зарубіжних практик. Розглядаючи проблеми ефективності вітчизняної системи контролю державних фінансів, більшість авторів наголошують на результативності проведених трансформацій. Водночас останні законодавчі зміни свідчать про відсутність єдиної концепції розвитку існуючих гілок системи контролю державних фінансів (рис. 1) та обумовлюють доцільність аналізу досягнень та проблем, насамперед, щодо розвитку внутрішнього державного аудиту.

**Мета статті (постановка завдання).** Метою статті є ретроспективний аналіз результативності реалізації функції внутрішнього державного аудиту в Україні, визначення проблем та перспектив його розвитку на основі застосування системного підходу.

## РЕЗУЛЬТАТИ ДОСЛІДЖЕННЯ

Становлення системи незалежного зовнішнього контролю державних фінансів пов'язане з функціонуванням Рахункової палати України, яка визнана світовою спільнотою як вища контрольна інституція, є членом міжнародних організацій INTOSAI та EUROSAI, співпрацює з ними за різними програмами. Разом з тим реформування функцій Рахункової палати у напрямку їх відповідності міжнародним стандартам державного аудиту ISSAI поки що відбувається незначними темпами. Основними недоліками є певні обмеження повноважень палати щодо контролю місцевих бюджетів, комунальної власності та інших суспільно важливих ресурсів. Також потребують розробки національні стандарти діяльності та система оцінки якості державного аудиту.

З прийняттям у 2015 році нової редакції Закону України «Про Рахункову палату» посилено незалежність палати та розширено її повноваження щодо аудиту дохідної частини державного бюджету [13]. Крім того, закон містить низку якісних змін, що мають сприяти реформуванню Рахункової палати та створенню її позитивного іміджу у суспільстві.

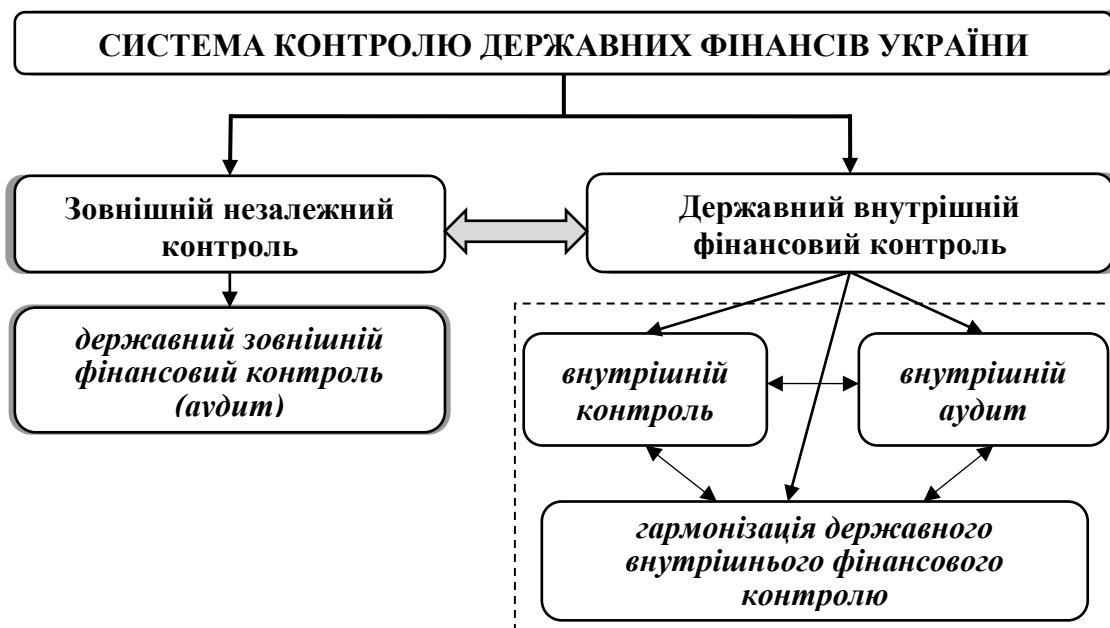


Рис. 1. Сучасна структура системи контролю державних фінансів в Україні (розроблено авторами за [15, 16])

Поряд з цим, починаючи з 2005 року відбувається цілеспрямована реформа підсистеми державного внутрішнього фінансового контролю. Так, було ухвалено Концепцію розвитку державного внутрішнього фінансового контролю [15]; до Бюджетного кодексу України [2] внесено положення щодо організації та здійснення внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту; розроблено і схвалено цілий

ряд нормативно-правових актів у сфері внутрішнього аудиту, зокрема, Стандарти внутрішнього аудиту, Кодекс етики працівників підрозділу внутрішнього аудиту тощо [3, 10, 12].

Аналіз нормативно-правових актів у сфері контролю державних фінансів доводить, що підсистема державного внутрішнього фінансового контролю розвивається набагато активніше ніж

підсистема зовнішнього контролю. За відсутності єдиної концепції розвитку означених підсистем спостерігається певна неузгодженість їх функціонування. Так, починаючи з 2001 р. було зареєстровано законопроекти «Про систему державного фінансового контролю в Україні», «Про фінансовий контроль», «Про державний фінансовий контроль», «Про державний контроль за дотриманням бюджетного законодавства та відповідальність за бюджетні правопорушення», «Про громадський контроль за використанням коштів Державного та місцевих бюджетів» тощо. Окремі законопроекти подавалися до Верховної Ради України декілька разів або мали різних ініціаторів, але жоден з них не було прийнято. Причинами стали як низька якість правових актів, так і неузгодженість підходів до організації контрольної системи між різними суб'єктами законодавчої ініціативи. Таким чином, до цих пір не прийнято закон, який би закладав базис для узгодженого розвитку парламентської та урядової гілок контролю державних фінансів.

Схвалена у 2015 році Стратегія сталого розвитку «Україна – 2020» має на меті впровадження європейських стандартів життя і виведення країни на провідні позиції у світі за чотирма основними векторами – розвитку, безпеки, відповідальності та гордості. Група реформ за вектором розвитку включає реформування державного фінансового контролю та бюджетних відносин, державної служби та оптимізації системи державних органів, управління державною власністю. Крім того, у документі наголошено, що в результаті реформи державного управління має бути створена ефективна, прозора, відкрита та гнучка структура публічної адміністрації, а пріоритетом в управлінні публічними фінансами є підвищення прозорості та ефективності їх розподілу та витрачання [14].

Логічним продовженням процесу реформ стало ухвалення на початку 2017 року Стратегії реформування системи управління державними фінансами на 2017-2020 роки. До основних завдань Стратегії належить і підвищення рівня управлінської підвітності та ефективності внутрішнього контролю та аудиту в органах влади на центральному та місцевому рівнях. При цьому розробники Стратегії визначають чинники, що ускладнюють розвиток державного внутрішнього фінансового контролю в Україні, зокрема:

- невиконання центральним підрозділом гармонізації координаційних функцій у сфері фінансового управління та контролю у державному секторі;

- часткове виконання функцій внутрішнім аудитом у бюджетних установах внаслідок недостатнього їх розуміння керівництвом, а також через неналежну професіональну компетентність внутрішніх аудиторів;

- нерозуміння керівниками різних рівнів сутності внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту [16].

Для посилення ефективності внутрішнього аудиту в Стратегії запропоновано Міністерству фінансів України підготувати пропозиції щодо

пріоритетів розвитку та підвищення незалежності підрозділів внутрішнього аудиту, а також запровадити програми підвищення кваліфікації для внутрішніх аудиторів [16].

Водночас слід зауважити, що протягом останнього десятиріччя на постійній основі відбувається співпраця державних органів України з різними міжнародними інституціями, що допомагають проводити реформи в секторі загального державного управління. Наприклад, ще у 2005 році було розпочато співпрацю України з державними інституціями країн-членів Європейського Союзу в рамках надання технічної допомоги Twinning, що передбачає підтримку інституційної та структурної реформи у сфері державного управління з використанням таких механізмів співпраці, як-от:

- експертна оцінка у відповідній сфері державного управління;

- допомога державному органу в розробці та підготовці змін до чинних нормативно-правових документів;

- допомога державному органу в розробці внутрішніх регламентів, процедур, інструкцій тощо;

- підтримка державного органу в зміцненні його інституційної спроможності шляхом здійснення європейськими експертами функціонального обстеження та/або порівняльного аналізу існуючої інституційної структури державного органу;

- здійснення навчання працівників державного органу шляхом проведення іноземними експертами відповідних семінарів, тренінгів, стажувань, навчальних візитів, конференцій, круглих столів, обговорень тощо [19].

На початку 2006 року за фінансової підтримки Міністерства міжнародного розвитку Сполученого Королівства Великої Британії та Швецького агентства з міжнародного розвитку в Україні було проведено оцінку державного управління за Програмою підтримки вдосконалення врядування та менеджменту (SIGMA). Програма SIGMA була створена за ініціативи Організації економічного співробітництва та розвитку (OECD) та Європейського Союзу і вважається одним з найпрестижніших аналітичних центрів Європейського Союзу для надання допомоги країнам Центральної та Східної Європи з модернізації їх систем державного управління.

Отже, за програмою SIGMA у 2010-2012 роках відбулася оцінка державного управління та державної служби в Україні. В рамках дії програми експертами було підготовлено відповідні рекомендації щодо ефективного управління державними фінансами, зокрема у сфері бюджетної політики, фінансового менеджменту і контролю, внутрішнього і зовнішнього аудиту, державних закупівель та адміністративних послуг [19]. Крім надання експертної оцінки та консультування у відповідній сфері державного управління, проводилося навчання персоналу ефективним методам і процедурам роботи, надавалася допомога в розробленні законодавства та його наближенні до європейських стандартів.

Наразі у рамках двостороннього співробітництва між Міністерством фінансів України

та Міністерством фінансів Королівства Нідерланди відбувається реалізація наступного проекту – Програми розвитку внутрішніх аудиторів державного сектору України. Метою програми є систематизація навчання внутрішніх державних аудиторів і подальше запровадження їх сертифікації. Структура навчальних модулів, представлена у табл. 1, аналогічна тим, які застосовує Інститут внутрішніх аудиторів для сертифікації фахівців.

Для полегшення розуміння сутності понять та практичного застосування методики здійснення різних форм внутрішнього аудиту було розроблено та оприлюднено на офіційному сайті Міністерства фінансів України відповідні методичні посібники, а саме: «Державний внутрішній фінансовий контроль: Україна та європейський досвід», «Внутрішній аудит ефективності: методичні засади та практичні аспекти», «Внутрішній фінансовий аудит», «Індикатори стану внутрішнього контролю установи державного сектору України», «Методологічні вказівки з внутрішнього аудиту в державному секторі України», «Практичні вказівки щодо впровадження фінансового управління і контролю та посилення управлінської підзвітності

(відповідальності) в органах державної влади України», «Внутрішня та зовнішня оцінка якості функції внутрішнього аудиту в органах державного сектору України» тощо.

Таким чином, сьогодні в Україні за підтримки іноземних донорів та вітчизняних законодавців відбувається розвиток внутрішнього державного аудиту. Враховуючи достатньо тривалий час, що минув від початку впровадження розробок, внутрішній державний аудит мав би надати відповідні очікувані результати. Отже, проаналізуємо поточну ситуацію у цій сфері.

Остання редакція Концепції розвитку державного внутрішнього фінансового контролю на період до 2017 року містить визначення внутрішнього аудиту, під яким розуміють «...діяльність з надання незалежних та об'єктивних гарантій (забезпечення впевненості в межах розумного у досягненні органами державного і комунального сектору мети та функціонуванні системи управління у спосіб, який максимально знижує ризик шахрайства, марнотратства, допущення помилок чи нерентабельності) і консультацій» [15].

Таблиця 1

Структура начальних модулів Програми розвитку внутрішніх аудиторів державного сектору України

<i>Блок навчання</i>	<i>Структура навчальних модулів</i>	<i>Терміни та умови навчання</i>
<b>Блок А.</b> Початківці або молодші аудитори (без досвіду або із досвідом до 2 років та без сертифіката блоку А)	<b>A1)</b> правові основи та вітчизняні стандарти внутрішнього аудиту; <b>A2)</b> внутрішній аудит: базові засади; <b>A3)</b> основи навичок бухгалтерського обліку; <b>A4)</b> фінансове управління та контроль	4-тижневе навчання: 2 тижні – теорія, 2 тижні – практика
<b>Блок В.</b> Аудитори середнього рівня (із досвідом від 2 до 3 років та/або із сертифікатом блоку А)	<b>B1)</b> внутрішній аудит: просунутий рівень; <b>B2)</b> навички інтерв'ю; <b>B3)</b> техніки вибірки; <b>B4)</b> навички звітування	4 модулі по 3-5 днів. За результатами отримання сертифікатів блоків А та В аудитор здобуває диплом, після одержання якого є обов'язковими 40 годин на рік постійного навчання (семінари, спеціалізовані тренінги тощо)
<b>Блок С.</b> Аудитори вищого/спеціалізованого рівня (із досвідом понад 3 роки та із сертифікатами блоків А та В)	<b>C1)</b> ІТ-аудит або <b>C2)</b> аудит ефективності або <b>C3)</b> фінансовий аудит або <b>C4)</b> аудит фондів ЄС	внутрішній аудитор має пройти один із модулів на вибір (1 тиждень)
<b>Блок Д.</b> Керівники завдань із внутрішнього аудиту та керівники груп (виконують управлінську функцію, мають достатні знання та досвід та/або із сертифікатами блоків А та В)	<b>D1)</b> планування аудиту на основі ризиків; <b>D2)</b> управління проектами; <b>D3)</b> комунікаційні навички на стратегічному рівні; <b>D4)</b> управлінські навички	4 модулі по 2-3 дні

Джерело: узагальнено авторами за [9]

Офіційним початком функціонування підрозділів внутрішнього аудиту в центральних органах виконавчої влади мало стати 1 січня 2012 року. Реалізація цього етапу базувалася на попередній фазі інтенсивного навчання відповідальних осіб та розробці згадуваних вище методичних посібників. Отже, за цей період часу діяльність з внутрішнього аудиту повинна була досягти поставленої мети та

показати заплановані результати. Натомість, за офіційними даними Державної аудиторської служби України, проведені протягом 2019 року майже 10,7 тис. заходів державного фінансового контролю (у тому числі понад 1,5 тис. ревізій та перевірок, майже 8,8 тис. моніторингових закупівель, 449 державних фінансових аудитів) на підприємствах, в установах та організаціях різних форм власності засвідчили, що і надалі

продовжується використання державних ресурсів з порушеннями законодавства [4, с. 11]. Протягом 2019 року на майже 1,3 тис. суб'єктах встановлено понад 1,3 млрд грн незаконних і не за цільовим призначенням проведених витрат та недостач матеріальних і фінансових ресурсів, у тому числі більш як 736,8 млн грн – за операціями з бюджетними коштами [4, с. 12].

Основними фінансовими порушеннями стали:

- незаконні витрати внаслідок оплати завищеної вартості виконаних робіт та / або наданих послуг, а також зайві виплати внаслідок завищення кількості чи вартості придбаних товарів;

- проведення незаконних (зайвих) виплат із заробітної плати;

- ненарахування і неперерахування (неповне перерахування) надходжень до загального та спеціального (крім спецфонду бюджетних установ) фондів бюджету;

- недостачі коштів та матеріальних цінностей;

- втрата доходів через списання дебіторської заборгованості;

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

- реалізація суб'єктами господарювання товарів, робіт чи послуг (крім користування, оренди) безоплатно або за заниженими цінами;

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

- нецільові витрати тощо [4].

Перелік є неповним, але показово, що за оцінками Державної аудиторської служби України, зазначені порушення є найбільш масштабними та розповсюдженими. Крім того, за нашими спостереженнями, перелік порушень не змінюється більше 10 років. На нашу думку, зазначене прямо свідчить про неналежну діяльність підрозділів внутрішнього аудиту. Оцінка якості їх функціонування, що проводилася Державною аудиторською службою України ще у 2016 році, лише підтверджувала цей висновок. Так, у звіті за 2016 рік зазначалося, що функція внутрішнього аудиту залишається малодієздатною і не спроможна впливати на стан фінансово-бюджетної дисципліни у відповідній галузі. Серед основних недоліків називалися такі:

- неповне укомплектування підрозділів внутрішнього аудиту та недостатня чисельність внутрішніх аудиторів;

- покладання на внутрішніх державних аудиторів несумісних з їх повноваженнями завдань, що викликають потенційний конфлікт інтересів;

- неправильне застосування вимог Стандартів внутрішнього аудиту, що стосувалося документування, недостатності аудиторських процедур, збирання неякісних аудиторських доказів, неправильного трактування виявлених порушень тощо;

- відсутність аналізу виявлених фактів фінансових порушень стосовно причин їх вчинення і наявності інших недоліків;

- віднесення до завдань внутрішнього аудиту

малозначущих питань, невизначення для дослідження глобальної проблематики внаслідок незастосування ризикоорієнтованого відбору та інших критеріїв при плануванні;

- слабке реагування на результати внутрішніх аудитів, не вжиття заходів, не прийняття релевантних управлінських рішень, навіть при виявленні значних порушень та фактів шахрайства тощо.

Зазначене свідчить про низький рівень професійної підготовки відповідних фахівців і відсутність дієвих політик і процедур, що дозволили б виправити ситуацію. Водночас така ситуація носить ознаки невідповідності докладених зусиль фактичним результатам реформування у сфері внутрішнього державного аудиту. Аналіз причин дає підстави для формулювання відповідних висновків.

По-перше, високо компетентні фахівці, яких потребують підрозділи внутрішнього аудиту, повинні мати відповідний рівень заробітної плати. Проте державний сектор у цьому питанні є неконкурентоздатним в порівнянні з приватним. Так, якщо ми проаналізуємо знання, що має отримати сертифікований внутрішній державний аудитор відповідно до Програми розвитку внутрішніх аудиторів державного сектору України (табл. 1), то стає зрозумілим, що фахівець, що володітиме такою кваліфікацією, зможе швидко працевлаштуватися у приватних компаніях, які більшою мірою зацікавлені в розвитку функції внутрішнього аудиту та здатні належним чином оцінити «ринкову вартість» такого фахівця. Водночас у державному секторі фахівці підрозділів внутрішнього аудиту належать до нижньої ланки управлінців, а, отже, не мають можливості отримувати достойну платню. Крім того, з прийняттям останніх змін до законодавства щодо пенсійного забезпечення було втрачено стимул отримання вищого розміру пенсії. Адже не секрет, що багато професіоналів приймали рішення щодо переходу на роботу в державний сектор у зрілому віці – саме за 10-15 років до виходу на пенсію. Мотивація – можливість отримання вищого розміру пенсії. Наразі цей стимул втрачено, але не створено інші. Проте цю проблему потрібно вирішувати негайно, інакше функція внутрішнього державного аудиту так і не запрацює.

По-друге, включення до завдань внутрішніх аудиторів малозначущих питань з одночасним ігноруванням гострих проблем у діяльності, особливо тих, що мають високі ризики невідповідності вимогам чинного законодавства, пов'язані не з необізнаністю внутрішніх аудиторів. Ці факти, на наш погляд, напряму пов'язані з порушенням фундаментального принципу незалежності. Інакше кажучи, внутрішні аудитори намагаються уникати складних питань, оскільки бояться втратити роботу. Тобто при вирішенні цього блоку проблем треба не лише навчати фахівців ризикоорієнтованим підходам, а відпрацьовувати механізм забезпечення реальної їх незалежності. Цей аспект також пов'язаний з демотивацією внутрішніх аудиторів, оскільки за результатами внутрішнього аудиту майже відсутні дієві управлінські рішення. Якщо нікого не цікавить результат роботи внутрішніх аудиторів, то втрачається сенс для пошуку проблем в роботі організації чи

установи, тим більше, якщо він пов'язаний з ризиком втратити роботу.

По-третє, внутрішні аудитори потребують доступного навчання та підвищення кваліфікації, які б поєднували теоретичні знання та практичні кейси, – як здійснювати оцінку ризиків, з чого складається робоча документація, як провести анкетування, як писати звіт, щоб він був доступним і зрозумілим для користувачів та чітко відображав суть виявлених проблем.

Слід зауважити, що оцінка якості функціонування підрозділів внутрішнього державного аудиту сьогодні відбувається відповідно до Порядку здійснення Міністерством фінансів України оцінки функціонування системи внутрішнього аудиту [11]. Під час оцінки якості досліджуються такі питання:

- статус і структура підрозділу внутрішнього аудиту, його організаційна та функціональна незалежність, чисельність працівників підрозділу внутрішнього аудиту та стан його укомплектування, відповідність персоналу кваліфікаційним вимогам;

- наявність внутрішніх документів з питань внутрішнього аудиту, їх відповідність Стандартам;

- планування діяльності з внутрішнього аудиту;

- організація внутрішніх аудитів, зокрема розподілу трудових ресурсів, планування внутрішнього аудиту та складання за його результатами програми внутрішнього аудиту;

- документування ходу внутрішнього аудиту та його результатів;

- моніторинг врахування рекомендацій та результатів їх впровадження;

- результати внутрішніх оцінок якості внутрішнього аудиту;

- врахування рекомендацій за результатами проведення попередніх оцінок якості;

- достовірність, повнота та своєчасність подання звітності про результати діяльності підрозділу внутрішнього аудиту;

- стан взаємодії підрозділу внутрішнього аудиту зі структурними підрозділами установи;

- наявність програми забезпечення та підвищення якості внутрішнього аудиту та стан її виконання тощо [11].

У результаті проведення оцінки якості готується відповідний звіт, у якому зазначаються загальні висновки за результатами проведення оцінки якості та рекомендації щодо удосконалення системи внутрішнього аудиту.

Зауважимо, що зазначене Положення не передбачає конкретних заходів з реалізації результатів такої оцінки якості. Розробники наголошують на необхідності оприлюднення результатів проведеної оцінки якості на офіційному веб-сайті Міністерства фінансів України. При цьому керівник установи має інформувати Міністерство фінансів про стан та спосіб врахування рекомендацій «у строк, визначений Мінфіном» [11]. З нормативного акту залишилася незрозумілою міра відповідальності керівництва установи за неврахування рекомендацій чи часткове їх врахування, за ненадання відповідної інформації чи надання її з порушенням термінів. Вважаємо, що

норми положення мали б бути більш жорсткими у цьому питанні. Розміта відповідальність не покращить ситуацію з дієвістю оцінки якості.

У цьому контексті доцільно звернути увагу на вимоги Міжнародних стандартів державного аудиту, зокрема ISSAI 1610 «Використання роботи внутрішніх аудиторів», відповідно до якого зовнішній державний аудитор при визначенні можливості використання роботи внутрішніх аудиторів для цілей аудиту має оцінити такі параметри:

- обсяг, в якому організаційний статус і відповідні політики і процедури внутрішніх аудиторів підтверджують об'єктивність внутрішніх аудиторів;

- рівень компетентності внутрішніх аудиторів;

- застосування внутрішніми аудиторами систематичного і дисциплінованого підходу, включаючи контроль якості.

Якщо оцінка зовнішнього аудитора за вказаними параметрами негативна, робота внутрішніх аудиторів не повинна використовуватися. Отже, вагомі недоліки у функціонуванні внутрішнього державного аудиту одночасно ускладнюють проведення зовнішнього державного аудиту, що в цілому позначається на дієвості та ефективності всієї системи контролю державних фінансів, а тому потребує негайного врегулювання.

Цікавими є висновки Національної Академії фінансів та економіки Міністерства фінансів Королівства Нідерланди, які у 2018 році спільно з Міністерством фінансів України провели оцінку (огляд) стану функціонування систем внутрішнього контролю. За результатами їх оцінки було запропоновано напрями подальшого розвитку ефективної системи внутрішнього контролю [6]. Отже, висновки експертів щодо проблем внутрішнього державного аудиту полягають у такому:

- до 2018 року більше уваги приділялося розвитку внутрішнього аудиту ніж фінансовому управлінню і контролю;

- внутрішній аудит переважаний завданнями з перевірок відповідності в підпорядкованих установах і державних підприємствах;

- внутрішній аудит має бути переорієнтований на аудит ефективності;

- має відбутися перегляд ролі внутрішнього аудиту в органах, в яких є підпорядковані установи та / або державні підприємства [6].

Крім того, сьогодні можемо побачити перші результати проведення оцінки якості системи внутрішнього державного фінансового контролю, проведеного Департаментом гармонізації державного внутрішнього фінансового контролю Міністерства фінансів України. Так, в «Інформації про окремі питання функціонування державного внутрішнього фінансового контролю у 2019 році», що оприлюднена на офіційному сайті Міністерства фінансів України, визначено основні проблеми, на вирішення яких було спрямовано зусилля протягом 2018 року [5]. Основна частина цих завдань полягала у збільшенні кількості працівників та заповненні відповідних вакантних посад підрозділів внутрішнього аудиту. Також вжито

заходів для забезпечення організаційної та / або функціональної незалежності структурних підрозділів внутрішнього аудиту, наприклад, в окремих ЦОВВ розмежовано виконання функції внутрішнього аудиту та функції запобігання корупції, а також відмежовано контрольно-перевірочну роботу окремих структурних підрозділів. Наголошується на зауваженнях щодо забезпечення спрямування діяльності з внутрішнього аудиту на удосконалення системи управління, внутрішнього контролю, запобігання фактам незаконного, неефективного та нерезультативного використання ресурсів, виникненню помилок чи інших недоліків у діяльності розпорядника бюджетних коштів і підприємств, установ та організацій, що належать до сфери його управління тощо [5].

Оголошена наприкінці 2019 року реформа Державної аудиторської служби України шляхом її перетворення на Офіс фінансового контролю також впливатиме на подальший розвиток функції внутрішнього державного аудиту [17]. Водночас повноцінну оцінку цього впливу можна буде надати лише після завершення організаційних змін.

#### СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Бариніна, М. В. Функція внутрішнього аудиту в органах державного та комунального секторів економіки: оцінка прогресу реформ / М. В. Бариніна, І. Ю. Чумакова // *Фінанси України*. – 2018. – № 12. – С. 85-106.
2. Бюджетний кодекс України: кодекс України від 08.07.2010 № 2456-IV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2456-17>.
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 № 1001 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1001-2011-%D0%BF>.
4. Звіт про результати роботи Державної аудиторської служби України, її міжрегіональних територіальних органів за 2019 рік [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://dkrs.kmu.gov.ua/kru/doccatalog/document?id=158169>.
5. Інформація про окремі питання функціонування державного внутрішнього фінансового контролю у 2019 році [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [https://mof.gov.ua/uk/news/pro\\_okremi\\_pitannia\\_funktsionuvannia\\_derzhavnogo\\_vnutrishnogo\\_finansovogo\\_kontroliu\\_u\\_2019\\_rotsi-1734](https://mof.gov.ua/uk/news/pro_okremi_pitannia_funktsionuvannia_derzhavnogo_vnutrishnogo_finansovogo_kontroliu_u_2019_rotsi-1734).
6. Інформація щодо результатів проведеного огляду: Фінансове управління і контроль у державному секторі України / Міністерство фінансів України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://mof.gov.ua/uk/news/informatsiia-shchodo-rezultativ-provedenoho-ohliadu--finansove-upravlinnia-i-kontrol-u-derzhavnomu-sektori-ukrainy>.
7. Кошинець, М. І. Оцінка стану та проблеми функціонування внутрішнього контролю та аудиту в органах державного сектора / М. І. Кошинець // *Бізнес Інформ*. – 2019. – № 4. – С. 268-273.
8. Піхоцький, В. Ф. Ефективність фінансового контролю та державного аудиту для забезпечення фінансово-економічної стійкості держави / В. Ф. Піхоцький, В. В. Рисін, А. М. Любенко // *Фінансово-кредитна діяльність: проблеми теорії та практики*. – 2019. – № 1(28). – С. 205-215.
9. Практичні аспекти розвитку внутрішнього аудиту та внутрішнього контролю в державному секторі України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/article/113182;jsessionid=B5B932EE0A57B520A40216B505420E70.app1>.
10. Про затвердження Кодексу етики працівників підрозділу внутрішнього аудиту : наказ Міністерства фінансів України від 29.09.2011 № 1217 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/article/83424>.
11. Про затвердження Порядку здійснення Міністерством фінансів України оцінки функціонування системи внутрішнього аудиту: наказ Міністерства фінансів України від 03.05.2017 № 480 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/z0663-17>.
12. Про затвердження Стандартів внутрішнього аудиту : наказ Міністерства фінансів України від 04.10.2011 № 1247 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1219-11>.
13. Про Рахункову палату: закон України № 576-VIII від 02.07.2015 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/576-19>.
14. Про Стратегію сталого розвитку «Україна – 2020»: указ Президента України від 12.01.2015 № 5/2015

#### ВИСНОВКИ І ПЕРСПЕКТИВИ ПОДАЛЬШИХ ДОСЛІДЖЕНЬ

Підводячи підсумок, зазначимо, що наразі в Україні закладено основи широкомасштабного запровадження функції внутрішнього аудиту в державному секторі. Ухвалено необхідні нормативно-правові акти, розроблено методичні підходи, проводиться навчання і підготовка до сертифікації внутрішніх державних аудиторів. Разом з тим потребують подальшого вирішення проблеми, що перешкоджають розбудові внутрішнього аудиту за кращими прикладами зарубіжної практики. Кошти державного бюджету України та мільйони доларів міжнародної допомоги, що була виділена донорами на реформування державної сфери в Україні, можуть виявитися неефективними втратами, якщо реформу не буде логічно завершено. Утім головне, що втратить українське суспільство, якщо держава не зможе досягти стратегічних цілей розвитку.

[Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/5/2015>.

15. Про схвалення Концепції розвитку державного внутрішнього фінансового контролю на період до 2017 року: розпорядження Кабінету міністрів України від 24.05.2005 № 158-р [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/158-2005-%D1%80>.

16. Про схвалення Стратегії реформування системи управління державними фінансами на 2017-2020 роки: розпорядження Кабінету Міністрів України від 08.02.2017 № 142-р [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/142-2017-%D1%80>.

17. Про утворення Офісу фінансового контролю: Постанова Кабінету Міністрів України № 1025 від 11.12.2019 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1025-2019-%D0%BF>.

18. Хомутенко, А. В. Державний контроль ефективності управління державними фінансами України / А. В. Хомутенко // Економіка та держава. – 2020. – № 2. – С. 48-56. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://www.economy.in.ua/pdf/2\\_2020/11.pdf](http://www.economy.in.ua/pdf/2_2020/11.pdf).

19. SIGMA [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.center.gov.ua/pro-tsentr/proekti/sigma>.

## REFERENCES

1. Barynina, M. V. & Chumakova, I. J. (2018). Funkcija vnutrishnjogho audytu v orghanakh derzhavnogho ta komunaljnogho sektoriv ekonomiky: ocinka proghresu reform [The internal audit function in the public sector entities: the evaluation of reform progress]. *Finansy Ukrainy*, (12), 85-106 [in Ukrainian].

2. Verkhovna Rada Ukrainy. (2010). Biudzhetni kodeks Ukrainy [Budget Code of Ukraine]. Retrieved from <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2456-17> [in Ukrainian].

3. Kabinet ministriv Ukrainy. (2020). Dejaki pytannja orghaniv derzhavnogho finansovogho kontrolju [Some issues of public financial control bodies]. Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/182-2020-%D0%BF#n36> [in Ukrainian].

4. Zvit pro rezultaty roboty Derzhavnoi audytorskoj sluzhby Ukrainy, yii mizhrehionalnykh terytorialnykh orhaniv za 2019 rik [Report on the results of the State Audit Service of Ukraine, its interregional territorial bodies for 2019]. Retrieved from <http://dkrs.kmu.gov.ua/kru/doccatalog/document?id=158169> [in Ukrainian].

5. Ministerstvo finansiv Ukrainy. (2019). Informacija pro okremi pytannja funkcionuvannja derzhavnogho vnutrishnjogho finansovogho kontrolju u 2019 roci [Information about specific issues of functioning of the state internal financial control in 2019]. Retrieved from [https://mof.gov.ua/uk/news/pro\\_okremi\\_pitannja\\_funktsionuvannja\\_derzhavnogo\\_vnutrishnogo\\_ffinansovogo\\_kontroliu\\_u\\_2019\\_rotsi-1734](https://mof.gov.ua/uk/news/pro_okremi_pitannja_funktsionuvannja_derzhavnogo_vnutrishnogo_ffinansovogo_kontroliu_u_2019_rotsi-1734) [in Ukrainian].

6. Ministerstvo finansiv Ukrainy. (2019). Informacija shhodo rezuljtativ provedenogho oghljadu: Finansove upravlinnja i kontrolj u derzhavnomu sektori Ukrainy [Information on the results of the survey: Financial management and control in the public sector of Ukraine]. Retrieved from <https://mof.gov.ua/uk/news/informatsiia-shhodo-rezultativ-provedenoho-ohliadu--finansove-upravlinnia-i-kontrol-u-derzhavnomu-sektori-ukrainy> [in Ukrainian].

7. Koshchynets, M. I. (2019). Ocinka stanu ta problemy funkcionuvannja vnutrishnjogho kontrolju ta audytu v orghanakh derzhavnogho sektora [Evaluating the status and problems of functioning of the internal control and audit in the bodies of public sector]. *Biznes Inform*, (4), 268-273. <https://doi.org/10.32983/2222-4459-2019-4-268-273> [in Ukrainian].

8. Pikhotskyi, V., Rysin, V., & Lyubenko, A. (2019). Efektyvnistj finansovogho kontrolju ta derzhavnogho audytu dlja zabezpechennja finansovo-ekonomichnoji stijkosti derzhavy [Effectiveness of financial control and state audit in providing the financial and economic stability of the state]. *Finansovo-kredytna dijaljnistj: problemy teoriji ta praktyky*, (1(28)), 205-215. <http://dx.doi.org/10.18371/fcaptp.v1i28.164008> [in Ukrainian].

9. Praktychni aspekty rozvytku vnutrishnoho audytu ta vnutrishnoho kontroliu v derzhavnomu sektori Ukrainy [Practical aspects of the development of internal audit and internal control in the public sector of Ukraine]. Retrieved from <http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/article/113182;jsessionid=B5B932EE0A57B520A40216B505420E70.app1> [in Ukrainian].

10. Ministerstvo finansiv Ukrainy. (2011). Pro zatverdzhennia Kodeksu etyky pratsivnykiv pidrozdilu vnutrishnoho audytu : nakaz [About the statement of the Code of ethics of employees of division of internal audit]. Retrieved from: <http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/article/83424> [in Ukrainian].

11. Ministerstvo finansiv Ukrainy. (2017). Pro zatverdzhennia Poriadku zdiisnennia Ministerstvom finansiv Ukrainy otsinky funkcionuvannja systemy vnutrishnoho audytu : nakaz [About the statement of the Order of implementation by the Ministry of Finance of Ukraine of an assessment of functioning of system of internal audit]. Retrieved from: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/z0663-17> [in Ukrainian].

12. Ministerstvo finansiv Ukrainy. (2011). Pro zatverdzhennia Standartiv vnutrishnoho audytu : nakaz [On approval of Internal Auditing Standards]. Retrieved from: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1219-11> [in Ukrainian].

13. Verkhovna Rada Ukrainy. (2015). Pro Rakhunkovu palatu: Zakon Ukrainy [On the Accounting Chamber]. Retrieved from <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/576-19> [in Ukrainian].

14. Prezydent Ukrainy (2015). Pro Stratehiiu staloho rozvytku «Ukraina – 2020» : ukaz [On the Sustainable Development Strategy «Ukraine – 2020»]. Retrieved from: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/5/2015> [in Ukrainian].

15. Kabinet ministriv Ukrainy. (2005). Pro skhvalennia Kontseptsii rozvytku derzhavnogho vnutrishnoho finansovoho kontroliu na period do 2017 roku : rozporiadzhennia [About approval of the Concept of development of the state internal financial control for the period till 2017]. Retrieved from: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/158-2005-%D1%80> [in Ukrainian].

16. Kabinet ministriv Ukrainy. (2017). Pro skhvalennia Stratehii reformuvannia systemy upravlinnia derzhavnymy



finansamy na 2017-2020 roky: rozporiadzhennia [About approval of Strategy of reforming of system of management of public finances for 2017-2020]. Retrieved from: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/142-2017-%D1%80> [in Ukrainian].

17. Kabinet ministriv Ukrainy. (2019). Pro utvorennja Ofisu finansovogho kontrolju: postanova [On the establishment of the Office of Financial Control]. Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1025-2019-%D0%BF> [in Ukrainian].

18. Khomutenko, A. (2020). Derzhavnyj kontrolj efektyvnosti upravlinnja derzhavnymy finansamy Ukrainy [State control of efficiency of management of state finance of Ukraine]. *Ekonomika ta derzhava*, (2), 48-56. Retrieved from [http://www.economy.in.ua/pdf/2\\_2020/11.pdf](http://www.economy.in.ua/pdf/2_2020/11.pdf) [in Ukrainian].

19. SIGMA. Retrieved from <http://www.center.gov.ua/pro-tsentr/proekti/sigma> [in Ukrainian].

### **Слободяник Юлия Борисовна, Галас Ольга Мигаловна. ПРОБЛЕМЫ И ПЕРСПЕКТИВЫ РАЗВИТИЯ ВНУТРЕННЕГО ГОСУДАРСТВЕННОГО АУДИТА В УКРАИНЕ**

*В результате проведенных в предыдущие годы реформ в Украине создана двухуровневая система контроля государственных финансов, состоящая из внешнего независимого аудита и государственного внутреннего финансового контроля. Последние изменения действующего законодательства и оглашенный план дальнейших трансформаций в сфере контроля государственных финансов требует анализа эффективности предыдущих реформ и целесообразности изменения вектора развития соответствующих государственных институций. Целью статьи является ретроспективный анализ результативности реализации функции внутреннего государственного аудита в Украине, определение проблем и перспектив его развития на основе системного подхода. Анализ нормативно-правовых актов в сфере контроля государственных финансов доказывает, что подсистема государственного внутреннего финансового контроля развивается гораздо активнее, чем подсистема внешнего контроля. При отсутствии единой концепции развития указанных подсистем наблюдается определенная несогласованность их функционирования. Охарактеризованы основные достижения в реализации реформ в секторе общего государственного управления, проведенные при поддержке различных международных организаций. Определено, что несмотря на длительный период разработки организационно-методического обеспечения функционирования подразделений внутреннего аудита в государственном секторе, а также интенсивного обучения сотрудников, Государственная аудиторская служба Украины продолжает фиксировать финансовые нарушения, перечень и объем которых из года в год остаются неизменными. Обосновано, что описанная ситуация носит признаки несоответствия приложенных усилий фактическим результатам реформирования в сфере внутреннего государственного аудита. Основными причинами являются следующие: низкий размер заработной плат работников подразделений внутреннего аудита, не соответствующий необходимым профессиональным компетентностям и опыту; повсеместное нарушение принципа независимости внутренних государственных аудиторов, негативно влияющее на их способность выполнять существенные задания; недостаточность доступного обучения и повышения квалификации, объединяющих теоретические знания и практические кейсы. Практическая значимость проведенного исследования заключается в определении перспектив дальнейшего развития функции внутреннего государственного аудита, для обеспечения эффективности которой должен применяться системный подход.*

**Ключевые слова:** внутренний государственный аудит, внешний государственный аудит, система контроля государственных финансов, реформы, эффективность, Счетная палата, Офис финансового контроля.

### **Slobodianyuk Yuliia B., Halas Olha M. PROBLEMS AND PROSPECTS FOR THE DEVELOPMENT OF THE INTERNAL STATE AUDIT IN UKRAINE**

*As a result of the reforms carried out in previous years, a two-tier system of public finance control was created in Ukraine, consisting of an external independent audit and state internal financial control. Recent changes in the current legislation and the announced plan for further transformations in the field of public finance control require analysis of the effectiveness of previous reforms and the appropriateness of changing the development vector of the relevant state institutions. The aim of the article is a retrospective analysis of the effectiveness of the implementation of the internal state audit function in Ukraine, the identification of problems and prospects for its development based on a systematic approach. The analysis of regulatory acts in the field of public finance control proves that the subsystem of state internal financial control is developing much more actively than the subsystem of external control. In the absence of a single concept for the development of these subsystems, a certain inconsistency of their functioning has been observed. The main achievements in the implementation of reforms in the government sector, carried out with the support of various international organizations, have been characterized. It has been determined that despite a long period of development of organizational and methodological support for the functioning of internal audit units in the public sector, as well as intensive training of employees, the State Audit Service of Ukraine continues to record financial irregularities, the list and amount of which remain unchanged from year to year. It has been substantiated that the described situation bears signs of inconsistency of the efforts made with the actual results of the reform in the internal state audit sphere. The main reasons are the following: low salaries of employees of internal audit units that do not meet the necessary professional competencies and experience; widespread violation of the independence principle of internal state auditors, negatively affecting their ability to perform significant tasks; lack of accessible training and advanced training combining theoretical knowledge and practical cases. The practical significance of the study is to determine the prospects for the further development of the internal state audit function, to ensure the effectiveness of which a systematic approach should be applied.*

**Keywords:** *internal state audit, external state audit, public finance control system, reforms, efficiency, Accounts Chamber, Office of Financial Control.*

*Одержано 05.04.2020 р.*