

І.В. Мустеця, к.е.н.

<https://orcid.org/0000-0002-1033-2282>

Чернівецький торговельно-економічний інститут КНТЕУ,
м. Чернівці

ТЕОРЕТИЧНІ І ПРАКТИЧНІ АСПЕКТИ ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ СУБ'ЄКТІВ ДЕРЖАВНОГО СЕКТОРУ

Анотація

В статті досліджений механізм впровадження системи внутрішнього аудиту суб'єктами державного сектору України, визначено його переваги та проблеми. Обґрунтовано методіку складання аудиторського звіту, розглянуті напрямки і методи аудиту, визначено ризикові операції в господарській діяльності суб'єктів державного сектору для подальшої роботи з методологічної підтримки основних завдань внутрішнього аудиту. Проведене дослідження містить практичну складову, оскільки ґрунтується на матеріалах обласної комунальної установи «Чернівецька обласна клінічна лікарня», на аудиторських доказах якої оцінено діяльність установи щодо законності та достовірності фінансової та бюджетної звітності, правильності ведення обліку, дотримання актів законодавства з питань стану збереження активів та управління майном.

Ключові слова: аудиторський звіт, внутрішній аудит, методика аудиту, організація внутрішнього аудиту, суб'єкти державного сектору.

Iryna Mustetsa, Candidate of Economic Sciences,

<https://orcid.org/0000-0002-1033-2282>

Chernivtsi Institute of Trade and Economics of KNUTE, Chernivtsi

THEORETICAL AND PRACTICAL ASPECTS OF INTERNAL AUDIT OF PUBLIC SECTOR ENTITIES

Summary

On the way towards European integration in Ukraine, public sector entities are in the stage of reform, one of the priority areas of which is to replenish the revenues of the special fund by increasing the volume of paid services. Thus, the instability of their financial condition, the presence of internal imbalances necessitates the introduction of an internal audit system in all directions of the institution's functioning, as a mechanism for improving their management efficiency.

The article investigates the mechanism of implementation of the internal audit system by public sector entities of Ukraine, identifies its advantages and problems. The methodology of preparation of the audit report, the directions and methods of audit are grounded, the priority ways of public sector entities to further work on the methodological support of the main tasks of

internal audit are determined. The conducted research contains a practical component, since it is based on the example of the regional municipal institution "Chernivtsi Regional Clinical Hospital", on the materials of which the activity of the institution on the legality and reliability of financial and budget reporting, correctness of accounting, adherence to the acts of legislation on the issues of asset preservation and property management

Investigating the theoretical principles of internal audit implementation, examining the importance of internal audit for public sector entities summarized the methodology for conducting it.

We have separated different approaches to defining the concept of internal audit by a circle of scientists, as well as its coverage in the legislation of Ukraine, established its necessity, and identified the benefits of implementation in the activity of public sector entities.

Thus, it is established that internal auditors should begin work on approving the Plan and determining the composition of the audit team. Auditors determine risky operations, taking into account the specifics of the institution's activities, methods, and techniques of research. The audit report concludes with grounded recommendations to the head, as well as departments of the budgetary institution.

Keywords: audit report, internal audit, audit methodology, internal audit organization, and public sector entities.

На шляху до Євроінтеграції в Україні суб'єкти державного сектору перебувають на етапі реформування, одним із пріоритетних напрямків якого є поповнення доходів спеціального фонду за рахунок зростання обсягів надання платних послуг. Таким чином, нестабільність їх фінансового стану, наявність внутрішніх диспропорцій зумовлюють потребу впровадження системи внутрішнього аудиту у всіх напрямках функціонування установи, як механізму підвищення ефективності управління ними. В сучасних умовах господарювання актуальним є питання впровадження ефективної системи організації внутрішнього аудиту щодо оцінки діяльності установи відповідно до законності та достовірності фінансової та бюджетної звітності, правильності ведення обліку, дотримання актів законодавства з питань стану збереження активів, інформації та управління майном.

Постановка проблеми. Суб'єкти державного сектору отримуючи фінансування з державного або місцевого бюджетів, а також отримуючи кошти у спеціальний фонд, який в основному формується за рахунок надання різних видів платних послуг і робіт, що залежить від виду діяльності установи, повинні постійно контролювати шляхи їх надходження та використання. Вирішення даного завдання залежить від ефективності системи внутрішнього аудиту, що дозволяє оцінити законність і достовірність показників фінансової звітності та їх відповідність нормативним вимогам. Тому правильно побудована методика внутрішнього аудиту є дієвим механізмом спрямованим на збереження активів суб'єктів державного сектору та на ефективне їх використання.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питання теоретичних аспектів внутрішнього аудиту в суб'єктів державного сектору розглядали такі науковці, як: Л. Городянська [4], В. Грицевич [5], Л. Дікань та Д. Калінкін [6], О. Кожушко [7], О. Книшек та О. Яременко [8]. Проблеми впровадження внутрішнього аудиту в бюджетних установах піднімали Л. Мікрюкова та О. Млінцова [9], Ян ван Тайнен, Р. Рудніцька, Манфред ван Кестерен, Родні Беторіна [10].

Так Л. В. Дікань та Д. В. Калінкін зазначають, що незважаючи на різноманітність наукових досліджень пов'язаних з внутрішнім аудитом в державному секторі економіки, існують проблеми із недостатністю теоретико-організаційним підґрунтям даного питання, а також уточненням і обґрунтуванням сутності внутрішнього аудиту бюджетних установ [6]. Таку думку підтримують Л. Мікрюкова та О. Млінцова, акцентуючи увагу на методиці впровадження системи внутрішнього аудиту та на проблемах пов'язаних з його результатом [9].

Для оцінки стану внутрішнього аудиту Д. В. Калінкін та О. В. Кожушко пропонують використання ряду показників, які дозволяють визначити коефіцієнти відшкодування порушень, впровадження аудиторських рекомендацій та коефіцієнт не виявлення внутрішнім аудитором порушень [7].

Питання впровадження аудиту на підприємствах різних форм власності розглядалося цілим колом дослідників однак методика аудиту для суб'єктів державного сектору мало досліджена, що і підтверджує актуальність даної статті.

З огляду на це, **метою статті є** дослідження теоретичних засад впровадження внутрішнього аудиту суб'єктами державного сектору, обґрунтування значення внутрішнього аудиту з точки зору оцінки діяльності установи щодо законності та достовірності фінансової та бюджетної звітності, а також розробка методики формування аудиторського звіту на практичних матеріалах обласної комунальної установи «Чернівецька обласна клінічна лікарня».

Виклад основного матеріалу. Думки науковців характеризуються різними підходами до визначення поняття внутрішній аудит, так В. О. Грицевич вважає, що це незалежна експертна діяльність аудиторської служби (відділу внутрішнього аудиту, аудитора) суб'єкта господарювання для перевірки й оцінки адекватності, ефективності системи внутрішнього контролю та якості виконання службових обов'язків працівникам [5].

О. О. Книшек та О. О. Яременко внутрішній аудит вважають формою внутрішнього контролю, метою якого є перевірка й оцінка правильності та

законності відображення господарських операцій установи в бухгалтерському обліку [8]. Л. В. Дікань, та Д. В. Калінкін вивчивши напрацювання цілого кола науковців дійшли до висновку, що визначення поняття внутрішнього аудиту хоча й різні за змістом, але їх можна об'єднати в підходи, які наведені на рис.1.

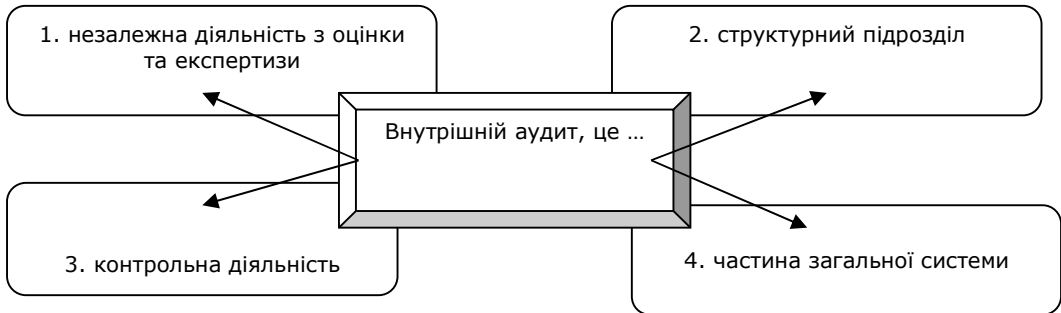


Рис.1. Різні підходи до визначення поняття внутрішній аудит [6]

Відповідно до першого підходу, внутрішній аудит розглядається як незалежна діяльність з оцінки та експертизи. Другий підхід визначення внутрішнього аудиту розглядається, як структурний підрозділ та характеризується тільки організацією аудиту в просторі не враховуючи вид діяльності даного структурного підрозділу. Розгляд поняття внутрішнього аудиту, як контрольної діяльності є узагальнюючим і симбіозом змістовних ознак контролю та економічної теорії.

Поняття «внутрішній аудит» знаходить своє відображення і в законодавстві в табл.1 узагальнено сучасні визначення внутрішнього аудиту.

Відповідно до МСА 610 «Розгляд роботи внутрішнього аудитора» термін «внутрішній аудит» означає оцінювальну діяльність служби, створеної суб'єктом господарювання. До функцій внутрішнього аудиту входять, зокрема, перевірка, оцінювання та моніторинг відповідності й функціонування систем бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю.

Внутрішній аудит є підрозділом суб'єкта господарювання. Незалежно від ступеня самостійності та об'єктивності внутрішнього аудиту він не може досягнути такого ступеня незалежності, якого вимагають від зовнішнього аудитора при висловленні ним думки щодо фінансових звітів. Зовнішній аудитор несе особливу відповідальність за висловлену аудиторську думку, і ця відповідальність не зменшується при будь-якому використанні внутрішнього аудиту. Всі судження, що стосуються аудиту фінансових звітів, формуються зовнішнім аудитором

Визначення терміну «внутрішній аудит» в законодавстві України

Законодавчий акт	Визначення поняття «внутрішній аудит»
МСА 610 «Розгляд роботи внутрішнього аудиту» [1]	Внутрішній аудит означає оцінювальну діяльність служби, створеної суб'єктом господарювання. До функцій внутрішнього аудиту входять, зокрема, перевірка, оцінювання та моніторинг відповідності й функціонування систем бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю.
Розпорядження КМУ «Про схвалення Концепції розвитку державного внутрішнього фінансового контролю» від 22 жовтня 2008 р. №1347-р[2]	Внутрішній аудит - 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.
Розпорядження Державної комісії з регулювання ринків фінансових послуг від 27 вересня 2005 р. №4660 [3]	Внутрішній аудит - незалежна експертна діяльність служби внутрішнього аудиту фінансової установи, яка полягає в проведенні перевірок та здійсненні оцінки, як правило, таких елементів: <ul style="list-style-type: none"> - системи внутрішнього контролю фінансової установи; - фінансової і господарської інформації; - економічності та продуктивності діяльності фінансової установи; - дотримання законів, нормативних актів та інших зовнішніх вимог.

Тому вважаємо найбільш доцільне використання підходу, де внутрішній аудит є частиною загальної системи, оскільки такий підхід враховує застосування методів внутрішнього аудиту, а саме оцінки та експертизи.

Внутрішні аудитори розпочинають свою роботу із розробки і затвердження Плану внутрішнього аудиту відповідно до Наказу про його проведення виданим повноважним суб'єктом державного сектору. Результатом роботи аудиторів повинен бути узагальнюючий аудиторський звіт, який складається на підсумковому етапі аудиту. Розглянемо методику складання аудиторського звіту, яка використовується з метою узагальнення результатів аудиту для суб'єктів державного сектору.

У *вступній частині* наводиться установа відповідно до Наказу на проведення аудиту, відповідальні за його проведення голова та члени аудиторської групи, період досліджень і дати проведення аудиту.

В *резюме* визначаються результати аудиторського дослідження. Наприклад, в ОКУ «Чернівецька обласна клінічна лікарня» зазначено, що результатами аудиторського дослідження програмних питань встановлені порушення нормативно-правових актів, що свідчить про окремі недоліки в організації роботи фінансово-господарської установи, претензійно-позовної та кадрової діяльності Лікарні, правильності ведення бухгалтерського обліку,

дотримання актів законодавства з питань збереження активів та майна ОКУ, а саме у відповідності до визначених порушень з посиланням на відповідні закони, інструкції, договори, накази.

Описова частина характеризує пріоритетність та важливість питань. В ОКУ «Чернівецька обласна клінічна лікарня», як ризикові виділені наступні операції:

- формування бюджетних запитів, кошторису, штатного розпису та тарифікаційного списку до нього;
- розрахунки до кошторису;
- стан використання коштів загального та спеціального фондів бюджету;
- ведення касових операцій;
- здійснення операцій на реєстраційних рахунках та на рахунках в органах Державного казначейства України;
- оплата праці працівників;
- оцінка стану збереження майна, у тому числі медикаментів та продуктів харчування;
- дотримання порядку організації ведення бухгалтерського обліку та складання звітності;
- дотримання чинного законодавства з питань кадрової політики;
- здійснення контролю за цільовим та ефективним використанням бюджетних коштів.

Під час проведення аудиту рекомендовано застосовувати такі *методи організації аудиторського дослідження*: вибіркова перевірка, аналітичний огляд. Також слід виділити *прийоми дослідження*: фактична, механічна та документальна перевірка, підтвердження, обстеження, спостереження, опитування, перевірка документів по суті. Доцільно вибірково проаналізувати фінансову звітність установи, первинні бухгалтерські та інші документи, аналітичну інформацію.

Звіт з аудиту призначений для керівництва ОКУ «Чернівецька обласна клінічна лікарня» з метою здійснення контролю за цільовим та ефективним використанням бюджетних коштів та визначення якості організації внутрішнього контролю. У звіті визначаються загальні відомості про об'єкт аудиту. Стан виконання функцій розпорядника бюджетних коштів. Стан усунення недоліків і порушень, виявлених контрольними заходами. Лівову частку звіту формують із детальним описом результатів аудиту по запланованих ризикових операціях, які здійснює установа. По кожній ділянці аудиту окремо визначається метод перевірки.

Наприклад, при проведенні аудиту ведення касових операцій та розрахунків з підзвітними особами по ОКУ «Чернівецька обласна клінічна лікарня» досліджено, що касові операції перевірено вибіркоким методом з обов'язковим визначенням періоду вибірки. Також доцільно проводити раптову перевірку каси, встановлення ліміту каси.

При аудиті операцій у частині правильності та своєчасності проведення операцій по руху коштів через органи ДКСУ аудит проводився вибіркоким методом.

Стан правильності, своєчасності та повноти оприбуткування матеріальних цінностей, а також їх списання у Лікарні досліджувався вибіркоким методом. Слід зазначити, що в ході оцінки стану внутрішнього контролю щодо обліку і збереження майна порушень не встановлено. Однак, в ході оцінки стану внутрішнього контролю з питань метрологічного забезпечення Лікарні встановлено недотримання у повній мірі графіку проведення метрологічних повірок законодавчо регульованих засобів вимірювальної техніки.

Крім того виявлена невідповідність меню-розкладки технології приготування страв призвело до зниження обсягів продуктів харчування у меню-вимогах на видачу їх зі складу. У Лікарні не здійснювались заходи, передбачені Колективним договором Лікарні, направленими на забезпечення працівників, що працюють у шкідливих умовах праці молоком.

Вибірковим співставленням цін на продукти харчування, придбані ОКЛ за середніми роздрібними цінами, що склалися у торговельній мережі, згідно даних сайту Міністерства економічного розвитку і торгівлі, встановлено випадки закупівлі продуктів харчування по завищеним цінам.

Аудит штатної дисципліни, оплати праці працівників та нарахування на заробітну плату за загальним та спеціальним фондом кошторису проведено за періоди вибірково. Типовою помилкою при організації даної ділянки обліку в установах є виявлення зайво нарахованої заробітної плати працівникам та сплата ЄСВ.

Укладання господарських угод, облік розрахунків з постачальниками та підрядниками здійснюється вибірковою перевіркою, особливу увагу приділено вивченню дотримання законодавства про закупівлі.

Обов'язковому аудиту підлягає перевірка відповідності сум, затверджених у кошторисах, план виконання бюджетних коштів, помісячних планах використання бюджетних коштів, бюджетним асигнуванням, доведеним лімітним довідкам.

На даному етапі доцільно провести аналітичні процедури, а саме аналіз використання коштів загального фонду кошторису, аналіз використання коштів спеціального фонду кошторису залежно від потреби, відповідно до кошторису, касових і фактичних видатків. Вважаємо за доцільне здійснювати перевірку стану організації та достовірності статистичних звітних даних.

Аудиторський звіт завершується підсумковою частиною, в якій окреслено окремі рекомендації за результатами внутрішнього аудиту. Наприклад, головному лікарю, бухгалтерській службі, інженерній службі, юридичній службі, кадровій службі. Даний документ підписує голова і всі члени комісії, ознайомлені особи. Звіт складається у двох примірниках.

Висновки. Отже, дослідивши теоретичні засади впровадження внутрішнього аудиту, вивчивши питання значення внутрішнього аудиту для суб'єктів державного сектору узагальнено методика його проведення.

Нами відокремлено різні підходи до визначення поняття внутрішній аудит колом науковців, а також його висвітлення в законодавстві України, встановлена його необхідність та визначені переваги впровадження в діяльність суб'єктів державного сектору.

Таким чином встановлено, що внутрішні аудитори повинні розпочинати свою роботу із затвердження Плану та визначення складу аудиторської групи. Аудитори визначають ризикові операції враховуючи специфіку діяльності установи, методи і прийоми дослідження. Аудиторський звіт завершується обґрунтованими рекомендаціями керівнику, а також підрозділам бюджетної установи.

Список використаних джерел

1. МСА 610 «Розгляд роботи внутрішнього аудиту»-[Електронний ресурс]-режим доступу: stud.com.ua/67150/audit_ta_buhoblik/mizhnarodniy_standart_auditu_
2. Розпорядження КМУ «Про схвалення Концепції розвитку державного внутрішнього фінансового контролю» від 22 жовтня 2008 р. №1347-р. »-[Електронний ресурс]- режим доступу: zakon.rada.gov.ua/rada/show
3. Розпорядження Державної комісії з регулювання ринків фінансових послуг від 27 вересня 2005 р. №4660.- [Електронний ресурс]- режим доступу: zakon.rada.gov.ua/rada/show/v4660486-05
4. Городянська Л.. Державний фінансовий аудит та аудит ефективності в системі державного фінансового контролю. / Городянська л. // Бухгалтерський облік і аудит. – 2010. – № 10. – С. 35–43.
5. Грицевич В.О.. Внутрішній аудит як самостійний вид контролю в органах державного сектору України / В. О. Грицевич // Вісник ЖДТУ. – 2010. – № 3 (53). – С. 67–69.
6. Дікань Л.В. Теоретичні засади внутрішнього аудиту в системі державного фінансового контролю в Україні/Л.В.Дікань, Д.В.Калінкін//Економіка та управління національним господарством.-2013.-№3.-С.70-74.
7. Кожушко О.В. Оцінка стану внутрішнього аудиту бюджетної установи/О.В.Кожушко, Д.В.Калінкін//Проблеми економіки.-2014.-№3.-С.234-239.

8. Книшек О.О. Внутрішній аудит у системі внутрішнього контролю/О.О. Книшек, О.О. Яременко//Вісник Донецького національного університету економіки і торгівлі ім. Туган-Барановського.-2012.-№3(55).-С.352-360.

9. Мікрюкова Л. Впровадження внутрішнього аудиту в бюджетних установах/Л. Мікрюкова, О.Млінцова//Науковий вісник МНУ ім.В.О. Сухомлинського.Економічні науки.-2016.-№1(6).-С.17-20.

10. Ян ван Тайнен.Внутрішній фінансовий аудит / Ян ван Тайнен, Р.М. Рудніцька, Манфред ван Кестерен, Родні Беторіна та ін. – К.: ТОВ «Європейський інститут державного управління та аудиту», 2015. – 77 с.

References:

1. ISA 610 Internal Audit Review - [Electronic resource] -Access Mode: stud.com.ua/67150/audit_ta_buhoblik/mizhnarodniy_standart_auditu_

2. Resolution of the Cabinet of Ministers of Ukraine "On Approval of the Concept of Development of Public Internal Financial Control" of October 22, 2008 №1347-p. »- [Electronic resource] - access mode: zakon.rada.gov.ua/rada/show

3. Order of the State Commission for Regulation of Financial Services Markets of September 27, 2005 No. 4660.- [Electronic resource] - access mode: zakon.rada.gov.ua/rada/show/v4660486-05

4. Horodians'ka L.. Derzhavnyj finansovyj audyt ta audyt efektyvnosti v systemi derzhavnoho finansovoho kontroliu. / Horodians'ka L. // Bukhhalters'kyj oblik i audyt. – 2010. – № 10. – S. 35–43.

5. Hrytsevych V.O.. Vnutrishnij audyt iak samostijnyj vyd kontroliu v orhanakh derzhavnoho sektoru Ukrainy / V. O. Hrytsevych // Visnyk ZhDTU. – 2010. – № 3 (53). – S. 67–69.

6. Dikan' L.V. Teoretychni zasady vnutrishn'oho audytu v systemi derzhavnoho finansovoho kontroliu v Ukraini/L.V.Dikan', D.V.Kalinkin//Ekonomika ta upravlinnia natsional'nym hospodarstvom.-2013.-№3.-S.70-74.

7. Kozhushko O.V. Otsinka stanu vnutrishn'oho audytu biudzhethnoi ustanovy/O.V.Kozhushko, D.V.Kalinkin//Problemy ekonomiky.-2014.-№3.-S.234-239.

8. Knyshek O.O. Vnutrishnij audyt u systemi vnutrishn'oho kontroliu/O.O. Knyshek, O.O. Yaremenko//Visnyk Donets'koho natsional'noho universytetu ekonomiky i torhivli im. Tugan-Baranovs'koho.-2012.-№3(55).-S.352-360.

9. Mikriukova L. Vprovadzhennia vnutrishn'oho audytu v biudzhethnykh ustanovakh/L. Mikriukova, O.Mlintsova//Naukovyj visnyk MNU im..V.O. Sukhomlyns'koho.Ekonomichni nauky.-2016.-№1(6).-S.17-20.

10. Yan van Tajnen.Vnutrishnij finansovyj audyt / Yan van Tajnen, R.M. Rudnits'ka, Manfred van Kesteren, Rodni Betorina ta in. – К.: ТОВ «Європейський інститут державного управління та аудиту», 2015. – 77 с.