

УДК 657.6

Чудак Л.А.

кандидат економічних наук,  
старший викладач кафедри аудиту та державного контролю  
Вінницького національного аграрного університету

## ОРГАНІЗАЦІЙНО-ПРАВОВІ ЗАСАДИ ФУНКЦІОНУВАННЯ ПІДРОЗДІЛІВ ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ ДФС

### ORGANIZATIONAL AND LEGAL PRINCIPLES OF FUNCTIONING OF SFS INTERNAL AUDIT UNITS

#### АНОТАЦІЯ

У статті проведено детальний аналіз організації системи внутрішнього аудиту в органах Державної фіскальної служби України, надано критичну оцінку нормативному правовому регулюванню щодо порядку організації та проведення внутрішнього аудиту. Розглянуто стан розвитку та функціональної спроможності підрозділів внутрішнього аудиту. Розкрито особливості відбору об'єктів для дослідження та формування плану діяльності з внутрішнього аудиту. Визначено недоліки проведення аудиту ефективності та аудиту відповідності, затверджених Планом діяльності з внутрішнього аудиту Державної фіскальної служби України на 2018 р. Виявлено низку типових порушень під час планування діяльності з внутрішнього аудиту. Визначено пріоритетні напрями діяльності Державної фіскальної служби України у сфері реформування вітчизняної системи державного внутрішнього контролю.

**Ключові слова:** внутрішній аудит, Державна фіскальна служба, аудит ефективності, організація внутрішнього аудиту, стандарти внутрішнього аудиту.

#### АННОТАЦІЯ

В статье проведен детальный анализ организации системы внутреннего аудита в органах Государственной фискальной службы Украины, дана критическая оценка нормативному правовому регулированию порядка организации и проведения внутреннего аудита. Рассмотрено состояние развития и функциональной способности подразделений внутреннего аудита. Раскрыты особенности отбора объектов для исследования и формирования плана деятельности по внутреннему аудиту. Определены недостатки проведения аудита эффективности и аудита соответствия, утвержденных Планом деятельности по внутреннему аудиту Государственной фискальной службы Украины на 2018 г. Выявлен ряд типичных нарушений при планировании деятельности по внутреннему аудиту. Определены приоритетные направления деятельности Государственной фискальной службы Украины в сфере реформирования отечественной системы государственного внутреннего контроля.

**Ключевые слова:** внутренний аудит, Государственная фискальная служба, аудит эффективности, организация внутреннего аудита, стандарты внутреннего аудита.

#### ANNOTATION

Implementation of the Internal Audit in the bodies of the State Fiscal Service becomes especially topical as the functioning of the internal audit units is being complicated due to the insufficient regulation of all the aspects of their work planning, inconsistency of the provisions of internal documents with the requirements of normative legal acts on internal audit issues, lack of organizational and functional independence of the structural units of internal audit. The detailed analysis of the organization of the system of internal audit in the bodies of the State Fiscal Service of Ukraine is done in the article; a critical evaluation of the normative legal regulation regarding the procedure for organizing and carrying out the internal audit is conducted. The state of development and functional capacity of internal audit units is considered. The peculiarities of the selection of objects for research and formation of the plan of internal audit activity are revealed. The shortcomings of carrying out the audit of effectiveness as well as the audit of compliance, approved by the Internal Audit Activity Plan of the State Fiscal Ser-

vice of Ukraine for 2018 are determined. A number of typical deficiencies and violations in the planning of internal audit activity were identified. The priority directions of activity of the State Fiscal Service of Ukraine in the sphere of reforming the domestic system of state internal control are defined. The analysis of the state of internal audit functioning in the State Fiscal Service showed insufficient regulation of all aspects of risk-oriented planning of internal audit activity, inconsistency of internal documents with the requirements of normative legal acts on internal audit issues, non-compliance of internal documents with the requirements of legislation in terms of compilation and maintenance of the database on audit objects; the procedure for carrying out internal quality assessments is not defined or the relevant procedures and issues on which such assessments are made are not sufficiently regulated; the actualization of internal documents have not been provided due to changes in the legislation on the internal audit issues.

**Key words:** internal audit, State Fiscal Service, the audit of effectiveness, organization of internal audit, standards of internal audit.

**Постановка проблеми у загальному вигляді та її зв'язок із важливими науковими чи практичними завданнями.** Для реформування контролю у сфері управління державними фінансами розроблено стратегічний документ – Концепцію розвитку державного внутрішнього фінансового контролю до 2017 р. [7]. Керуючись Положенням про Державну фіскальну службу України, для визначення базових принципів, стратегічних напрямів, цілей та завдань розвитку Державної фіскальної служби України, виконання яких забезпечить реалізацію державної політики у сфері оподаткування, у сфері боротьби з правопорушеннями під час застосування податкового, митного законодавства з урахуванням сучасних тенденцій та особливостей розвитку України у перспективі, затверджено Стратегічний план розвитку ДФС України [18].

До стратегічних цілей належать проведення регулярної оцінки ефективності роботи структурних підрозділів ДФС України та її територіальних органів, формування системи управління якістю їхньої роботи, що полягає у впровадженні найкращих практик внутрішнього аудиту [18].

Попри досягнутий прогрес у розумінні ролі внутрішнього аудиту та практичній реалізації цієї функції з урахуванням європейського досвіду впровадження в органах ДФС внутрішнього аудиту як у її сприйнятті вищим керівництвом, так і в підходах до роботи, не призвело до остаточної ліквідації інспекційних коренів.

Зазвичай внутрішній аудит фокусується здебільшого на перевірці законності та фінансових процесах, а не на цілісному системному підході, спрямованому на вдосконалення системи внутрішнього контролю.

За останні роки досліджувана тема набуває особливої актуальності, оскільки функціонування підрозділів внутрішнього аудиту ускладняється через недостатнє врегулювання усіх аспектів планування їхньої роботи, невідповідність положень внутрішніх документів вимогам нормативно-правових актів із питань внутрішнього аудиту, відсутність організаційної та функціональної незалежності структурних підрозділів внутрішнього аудиту.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій**, в яких започатковано розв'язання даної проблеми і на які спирається автор. Теоретичні засади державного внутрішнього фінансового контролю, механізм створення структурних підрозділів внутрішнього аудиту у центральних органах виконавчої влади, державних органах, їх територіальних органах та проблемні питання діяльності підрозділів, оцінку наявності й ефективності функціонування системи внутрішнього аудиту перебувають у колі наукових інтересів В.В. Немченко, О.Ю. Редько [1], Л.Г. Михальчишина [9], О.М. Іваницької [5], І.Ю. Чумакової [20]. Прагматику роботи внутрішнього аудиту досліджують Т.О. Каменська, О.Ю. Редько [6], Л.В. Мікрюкова [10].

Ураховуючи надбання науковців у дослідженні проблем внутрішнього державного аудиту, залишаються малодослідженими та потребують подальшого вивчення окремі організаційні аспекти проведення внутрішнього аудиту в органах ДФС на етапі реформування податкової системи.

**Формулювання цілей статті (постановка завдання).** Метою статті є огляд нормативно-правового законодавства, комплексний аналіз організації внутрішнього аудиту, дослідження процесу впровадження внутрішнього аудиту в органах ДФС, визначення основних його проблем і перспектив.

**Виклад основного матеріалу дослідження** з повним обґрунтуванням отриманих наукових результатів. Бюджетним кодексом України визначено, що внутрішнім контролем є комплекс заходів, що застосовуються керівником для забезпечення дотримання законності й ефективності використання бюджетних коштів, досягнення результатів відповідно до встановленої мети, завдань, планів і вимог щодо діяльності бюджетної установи та її підвідомчих установ [2].

Внутрішнім аудитом є діяльність підрозділу внутрішнього аудиту в бюджетній установі, спрямована на вдосконалення системи управління, запобігання фактам незаконного, неефективного та нерезультативного використання бюджетних коштів, виникненню помилок чи інших недоліків у діяльності бюджетної установи та підвідомчих їй бюджетних установ, поліпшення внутрішнього контролю [2].

На думку В.В. Немченко та О.Ю. Редько, внутрішній аудит – це:

а) незалежний підрозділ, який не бере участі у виконанні операцій, а періодично здійснює перевірки та оцінює:

- адекватність і ефективність заходів та системи внутрішнього контролю;
- управління ризиками та кредитним та інвестиційним портфелем;
- повноту, своєчасність і достовірність фінансової та іншої звітності;
- дотримання принципів і внутрішніх процедур обліку;

б) незалежна експертна діяльність служби внутрішнього аудиту фінансової установи, яка полягає у проведенні перевірок і здійсненні оцінки, як правило, таких елементів:

- системи внутрішнього контролю фінансової установи;
- фінансової і господарської інформації;
- економічності та продуктивності діяльності фінансової установи;
- дотримання законів, нормативних актів та інших вимог [1, с. 56].

Правове поле організації та проведення внутрішнього аудиту ДФС України представлено низкою нормативно-правових та внутрішніх розпорядчих документів. Основні засади здійснення внутрішнього контролю і внутрішнього аудиту та порядок створення підрозділів внутрішнього аудиту визначаються Кабінетом Міністрів України.

Відповідно до ст. 26 Бюджетного кодексу України, розпорядники бюджетних коштів в особі їх керівників організують внутрішній контроль і внутрішній аудит та забезпечують їх здійснення у своїх закладах та підвідомчих бюджетних установах.

ДФС відповідно до покладених на неї завдань, згідно з пп. 83 п. 4 Положення про Державну фіскальну службу в Україні, здійснює внутрішній аудит та контроль над дотриманням вимог законодавства і виконанням службових, посадових обов'язків у ДФС, її територіальних органах, на підприємствах, в установах та організаціях, що належать до сфери її управління [13].

Для реалізації вимог ст. 26 Бюджетного кодексу було прийнято Постанову Кабінету Міністрів України «Деякі питання здійснення внутрішнього аудиту та утворення підрозділів внутрішнього аудиту» від 28.09.2011 № 1001 та затверджено відповідний Порядок [4].

Побудову внутрішнього контролю, принципи, на яких має базуватися внутрішній контроль, а також сутність елементів внутрішнього контролю в центральних органах виконавчої влади, визначено також у Методичних рекомендаціях з організації внутрішнього контролю розпорядниками бюджетних коштів у своїх закладах та у підвідомчих бюджетних установах, затверджених Наказом Міністерства фінансів від 14.09.2012 № 995 [8].

Такі підрозділи внутрішнього аудиту ДФС, згідно з пунктом 3 та абзацом шостим пункту 9 Порядку № 1001, мають утворюватися як самостійні структурні підрозділи, керівники яких підпорядковуються та звітують безпосередньо керівнику органу. На підрозділ внутрішнього аудиту покладається планування, координація та організація проведення внутрішніх аудитів та комплексних перевірок. Постанова КМУ від 28.09.2011 № 1001 містить основні завдання, функції та права керівника й працівників підрозділу внутрішнього аудиту, вимоги до освітньо-кваліфікаційного рівня внутрішніх аудиторів і звітування про результати їхньої діяльності.

Загальні вимоги до організації та проведення внутрішнього аудиту визначено у таких нормативних документах:

- Стандартах внутрішнього аудиту, затверджених Наказом Мінфіну від 04.10.2011 № 1247, у яких передбачено обов'язковість затвердження внутрішніх документів із питань внутрішнього аудиту (положення про підрозділ внутрішнього аудиту, посадових інструкцій його працівників та порядку планування і проведення внутрішніх аудитів, документування, реалізації їх результатів), а також установлюють єдині підходи до організації та проведення внутрішнього аудиту, підготовки аудиторських звітів, висновків та рекомендацій, здійснення внутрішніх оцінок якості внутрішнього аудиту [17];

- Кодексі етики працівників підрозділу внутрішнього аудиту, затвердженому Наказом Мінфіну від 29.09.2011 № 1217, що визначає морально-етичні принципи професійної діяльності працівників підрозділу внутрішнього аудиту та правила поведінки державного внутрішнього аудитора [15].

У Державній фіскальній службі України створено Департамент внутрішнього аудиту. Управління внутрішнього аудиту та контролю, відповідно до покладених завдань, забезпечує виконання таких функцій:

- взаємодія з ДФС України з питань методичного забезпечення внутрішнього аудиту та погодження планів роботи з внутрішніх аудитів;

- організація та проведення внутрішніх аудитів та перевірок стану організації роботи в ДФС;

- організація та проведення тематичних та оперативних перевірок (окрім комплексних) за дорученням ДФС стану організації роботи митниць ДФС із питань дотримання правил здійснення митного контролю та митного оформлення товарів;

- організація та проведення перевірок інформації, викладеної у друкованих, аудіовізуальних засобах масової інформації, а також отриманої від правоохоронних органів та з інших джерел щодо причетності посадових осіб ДФС та її територіальних органів до порушень чинного законодавства;

- організація та проведення фінансового аудиту та аудиту відповідності діяльності ДФС, щодо законності та достовірності фінансової і

бюджетної звітності, правильності ведення бухгалтерського обліку, дотримання актів законодавства, стану збереження активів та управління державним майном;

- організація та проведення аудиту ефективності функціонування системи внутрішнього контролю, ступеня виконання і досягнення цілей, визначених у річних планах, ефективності планування, якості надання адміністративних послуг та виконання функцій, оцінка ризиків, які негативно впливають на виконання функцій і завдань;

- організація та проведення аудиту відповідності з питань оцінки діяльності ДФС та її територіальних органів щодо дотримання актів законодавства, планів, функцій (процедур);

- організація та проведення службових розслідувань стосовно посадових осіб, посади яких належать до номенклатури ДФС [11].

Процеси внутрішнього аудиту регламентуються Порядком організації та проведення внутрішнього аудиту в Державній фіскальній службі України, її територіальних органах та підвідомчих установах, затвердженим Наказом ДФС від 23.02.2016 № 155 [14], та реалізуються відділом внутрішнього аудиту Департаменту у такій послідовності:

1. Планування діяльності з внутрішнього аудиту.

2. Ведення бази даних внутрішнього аудиту.

3. Організація внутрішнього аудиту.

4. Проведення внутрішнього аудиту.

5. Документування ходу та результатів внутрішнього аудиту.

6. Моніторинг урахування рекомендацій внутрішнього аудиту.

7. Звітування про діяльність із внутрішнього аудиту.

8. Формування та зберігання справ внутрішнього аудиту.

9. Взаємодія з органами влади.

10. Скарги на дії працівників підрозділу внутрішнього аудиту.

11. Забезпечення та підвищення якості внутрішнього аудиту.

Відбір об'єктів аудиту та включення їх до планів проведення фінансування, бухгалтерського обліку та звітності та аудиту відповідності здійснюється відповідно до Методики застосування ризикоорієнтовного підходу до формування плану діяльності з внутрішнього аудиту, затвердженої Наказом ДФС від 08.12.2014 № 357 [11].

Відбір об'єктів для дослідження та формування плану діяльності з внутрішнього аудиту здійснюється у три етапи (табл. 1).

Проведення аудиту ефективності має на меті сприяння керівництву в поліпшенні внутрішніх процесів шляхом надання рекомендацій на основі виявлених аудитом недоліків.

Під час проведення аудиту ефективності стосовно оцінювання діяльності установи щодо ефективності функціонування системи внут-

Таблиця 1

## Відбір об'єктів для дослідження та формування плану діяльності із внутрішнього аудиту

№ з/п	Етапи	Джерела інформації
1	Аудити за функціями, адмінпослугами, бюджетними програмами ⇒ власне судження про ризики в діяльності Аудити з питань фінансово-господарської діяльності підконтрольних об'єктів ⇒ Методика ризикоорієнтованого відбору	Звіти міжнародних експертів Звернення державних органів Звернення, що надійшли на «Сервіспульс» Фінансова та бюджетна звітність Публікації ЗМІ Результати контрольних заходів Пропозиції ССП
2	Аналіз проектів планів ⇒ обговорення з керівництвом обраних об'єктів внутрішнього аудиту	Проект плану підрозділу внутрішнього аудиту апарату Пропозиції територіальних підрозділів внутрішнього аудиту
3	Затвердження Головою ДФС ⇒ оприлюднення на вебпорталі, направлення копій до Мінфіну	Зведений План діяльності із внутрішнього аудиту ДФС

Джерело: складено за [3]

рішнього контролю, ступеня виконання і досягнення цілей, визначених у стратегічних та річних планах, якості надання адміністративних послуг та виконання контрольних-наглядових функцій, завдань, визначених актами законодавства, а також ризиків, які негативно впливають на виконання функцій і завдань установи, слід урахувати специфіку установи та застосовувати власні та адекватні (наприклад, існуючі або розроблені підрозділом внутрішнього аудиту) критерії оцінювання щодо кожного з аспектів/об'єктів аудиту. Під час планування та проведення аудиту ефективності доцільним є використання «Методологічних указівок із внутрішнього аудиту в державному секторі України».

Варто враховувати й те, що під час планування та проведення внутрішнього аудиту ефективності не може бути «шаблонних» підходів, адже аудиторські дослідження за напрямом «внутрішній аудит ефективності» кожного разу специфічні та потребують від аудиторів професіоналізму та досвіду.

Для з'ясування, чи відповідає діяльність установи нормативним актам та чинному законодавству України, виконується аудит відповідності.

Тематику проведення аудиту ефективності та аудиту відповідності було затверджено Планом діяльності з внутрішнього аудиту Державної фіскальної служби України на 2018 р. (табл. 2).

Аналіз стану функціонування внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту в Державній фіскальній службі у I півріччі 2018 р., проведений Міністерством фінансів України, показав, що серед недоліків у діяльності підрозділів внутрішнього аудиту виявлено такі:

- недостатнє врегулювання усіх аспектів/процедур ризик-орієнтованого планування діяльності з внутрішнього аудиту (не визначено повний спектр відомостей для проведення оцінки ризиків, відсутні або потребують конкретизації методологічні підходи до проведення оцінки ризиків, потребує розширення діапазон критеріїв відбору об'єктів аудиту для проведення планових внутрішніх аудитів тощо);

- невідповідність положень внутрішніх документів вимогам нормативно-правових актів із питань внутрішнього аудиту (не внесено до внутрішніх документів обов'язкові положення, передбачені законодавством, допущено неточності в термінології);

- невідповідність внутрішніх документів вимогам законодавства в частині складання та ведення бази даних об'єктів аудиту (не передбачено внесення до бази даних інформації щодо бюджетних програм, адміністративних послуг, контрольних-наглядових функцій тощо), що може свідчити про неналежне ведення бази даних об'єктів аудиту;

- не визначено порядок проведення внутрішніх оцінок якості або недостатньо врегульовано відповідні процедури та питання, за якими проводяться такі оцінки;

- не забезпечено актуалізацію внутрішніх документів відповідно до змін у законодавстві з питань внутрішнього аудиту [12].

За результатами опрацювання поданих до Мінфіну копій затверджених планів та відповідної інформації, розміщеної на офіційних вебсайтах органів, встановлено наявність низки типових недоліків та порушень під час планування діяльності з внутрішнього аудиту в центральних органах виконавчої влади.

1. Дослідженню ефективності функціонування системи внутрішнього контролю, ступеня виконання і досягнення цілей, ефективності планування і виконання бюджетних програм, якості надання адміністративних послуг, виконання контрольних-наглядових функцій, завдань, визначених актами законодавства, а також ризиків, які негативно впливають на виконання функцій і завдань установи (тобто аудитам ефективності) приділяється мало уваги.

2. Формальний підхід до визначення критеріїв відбору об'єктів аудиту до плану. Аналізом направлених до Мінфіну обґрунтувань щодо включення об'єктів аудиту до планів установлено, що відбір об'єктів здійснювався за одним-двома критеріями: не проведення аудитів протягом тривалого часу (періодичність) та/або обсягами фінансування об'єктів аудиту.

Таблиця 2

## План діяльності із внутрішнього аудиту Державної фіскальної служби України на 2018 р.

Напрямок внутрішнього аудиту	Тема внутрішнього аудиту
Аудит ефективності	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Оцінка якості надання адміністративної послуги щодо прийняття рішення про допуск перевізників-резидентів до перевезень на умовах Конвенції МДП</li> <li>• Оцінка якості надання адміністративної послуги щодо видачі довідки про відсутність заборгованості з платежів до бюджету, що контролюються органами ДФС</li> <li>• Оцінка ефективності діяльності ДФС із питань сприяння захисту прав інтелектуальної власності під час переміщення товарів через митний кордон України</li> <li>• Оцінка ефективності надання адміністративних послуг щодо дозволу на відкриття та експлуатацію митного складу</li> <li>• Оцінка ефективності виконання процедур, пов'язаних з організацією роботи та контролем над своєчасністю сплати податку на прибуток юридичними особами</li> </ul>
Аудит відповідності	<p>Оцінка діяльності щодо дотримання актів законодавства, нормативно-правових актів та розпорядчих документів під час:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• виконання функції провадження у справах про адміністративні правопорушення до посадових осіб платників податків;</li> <li>• адміністрування податку на нерухоме майно;</li> <li>• виконання функції «забезпечення своєчасного проведення заходів та процедур, пов'язаних з припиненням (ліквідацією, реорганізацією) платників податків»;</li> <li>• реалізації остаточних рішень суду, прийнятих на користь органів ДФС у справах щодо визнання недійсними/нечинними податкових повідомлень-рішень про застосування штрафних санкцій;</li> <li>• погашення податкового боргу платників податків;</li> <li>• проведення витрат на капітальні видатки та оплати послуг з поточного ремонту;</li> <li>• організації та здійснення контролю над застосуванням спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності фізичними особами – підприємцями;</li> <li>• організації та здійснення контролю над валютними операціями, своєчасністю проведення розрахунків та оподаткування у сфері ЗЕД;</li> <li>• організації роботи щодо повноти та своєчасності опису та реалізації майна боржників, яке перебуває у податковій заставі;</li> <li>• використання та збереження необоротних активів та запасів;</li> <li>• формування плану-графіка проведення планових документальних перевірок юридичних осіб;</li> <li>• організації та контролю над повнотою нарахування та своєчасністю сплати єдиного податку юридичних осіб;</li> <li>• організації проведення позапланових документальних перевірок юридичних осіб, щодо яких прийнято рішення про припинення діяльності;</li> <li>• здійснення контролю над вибором та переходом платників податків на спрощену систему оподаткування</li> </ul>

Джерело: складено за [11]

3. Порушення та недоліки під час розрахунків завантаженості внутрішніх аудиторів, формальність здійснення таких розрахунків. Під час формування піврічних планів не завжди враховувався резерв на проведення позапланових аудитів (не більше 25% робочого часу, призначеного на проведення аудитів), чим недотримано вимоги пункту 2.11 глави 2 розділу III Стандартів.

4. Прорахунки у плануванні діяльності з внутрішнього аудиту мали наслідком невиконання планів та/або внесення змін до них, які призводили до повної зміни початкового варіанту плану або зміни понад половини запланованих об'єктів аудиту.

5. Невідповідність у планах теми аудиту напряму аудиту, визначеному у пункті 1.1 глави 1 розділу III Стандартів.

6. Недотримано процедуру складання та затвердження піврічних планів (змін до них), подання до Мінфіну копій затверджених планів (змін до них) [12].

З огляду на викладене, Міністерством фінансів України було запропоновано під час планування діяльності з внутрішнього аудиту вживати заходи щодо забезпечення дотримання норм пункту 6 Порядку № 1001 в частині направлен-

ня до Мінфіну копій затверджених планів (змін до них), а також вимог глав 1 та 2 розділу III Стандартів в частині: відповідності тем аудиту напрямом внутрішнього аудиту; здійснення розрахунків завантаженості внутрішніх аудиторів; своєчасності затвердження планів (та змін до них) керівником установи; повноти внесення інформації до піврічних планів [12].

Зважаючи на недоліки проведення внутрішніх аудитів, було рекомендовано звернути увагу на такі аспекти роботи підрозділів внутрішнього аудиту:

1) під час дослідження питань дотримання вимог законодавства у процесі реалізації установою завдань та функцій, бюджетних програм, надання адміністративних послуг, здійснення контрольних-наглядових функцій надавати перевагу проведенню аудитів ефективності, що дасть змогу дослідити як відповідність нормам законодавства, так і оцінити ефективність, результативність та якість виконання завдань;

2) із метою визначення найбільш пріоритетних об'єктів аудиту для включення їх до плану застосовувати від чотирьох до восьми критеріїв відбору з урахуванням найбільш доцільних критеріїв для відповідного об'єкту аудиту;

3) конкретизувати в темі аудиту назву об'єкту аудиту (бюджетної програми, адміністративної послуги, контрольно-наглядової функції, завдання, функції чи процесу, реалізація яких покладена на установу);

4) під час здійснення розрахунків завантаженості внутрішніх аудиторів та включення до планів внутрішніх аудитів забезпечувати ефективно використання трудових ресурсів та завантаженість усіх працівників підрозділу внутрішнього аудиту (з урахуванням фактичної чисельності);

5) направляти до Мінфіну копії затверджених піврічних планів (змін до них) протягом 10 робочих днів після їх затвердження, а також із розрахунками щодо завантаженості внутрішніх аудиторів;

6) під час планування діяльності з внутрішнього аудиту (у тому числі визначення критеріїв для відбору об'єктів аудиту, здійснення розрахунків завантаженості) користуватися Методичними вказівками з внутрішнього аудиту в державному секторі України, розміщеними на офіційному веб-сайті Мінфіну [12].

Для підвищення функціональної спроможності підрозділів внутрішнього аудиту запропоновано методи забезпечення та підвищення якості внутрішнього аудиту (рис. 1).

Якість роботи підрозділу внутрішнього аудиту свідчить про те, що результати проведених внутрішніх аудитів будуть належно сприйняті та визнані, а надані рекомендації будуть реалізовані. Гарантування та підвищення якості

повинно охоплювати всю діяльність із внутрішнього аудиту в органах ДФС.

Про певні труднощі у застосуванні вимог описаних вище нормативних актів, за результатами реалізації рекомендацій, підготовлених Міністерством фінансів України за підсумками оцінки (огляду) загального стану розвитку та функціональної спроможності внутрішнього аудиту в органах виконавчої влади, яка здійснювалася у 2017 р. на виконання Плану заходів із реалізації Стратегії реформування системи управління державними фінансами на 2017–2020 рр., затвердженого Розпорядженням Кабінету Міністрів України від 24 травня 2017 р. № 415-р [19], а також з урахуванням міжнародних стандартів та найкращих практик ЄС у цій сфері, свідчить затверджена урядом 12 грудня 2018 р. Постанова № 1062, яка змінило Порядок здійснення внутрішнього аудиту в державних органах [16].

До цього часу на рівні урядового нормативного акту не було врегульовано питання засад і єдиних підходів до організації внутрішнього контролю та визначення управлінської підзвітності і відповідальності керівників бюджетних установ.

Зокрема, Постанова визначає елементи системи внутрішнього контролю та питання, які мають бути врегульовані внутрішніми регламентами, запроваджує звітування Мінфіну про стан організації внутрішнього контролю.

Організація та здійснення внутрішнього контролю забезпечується шляхом:

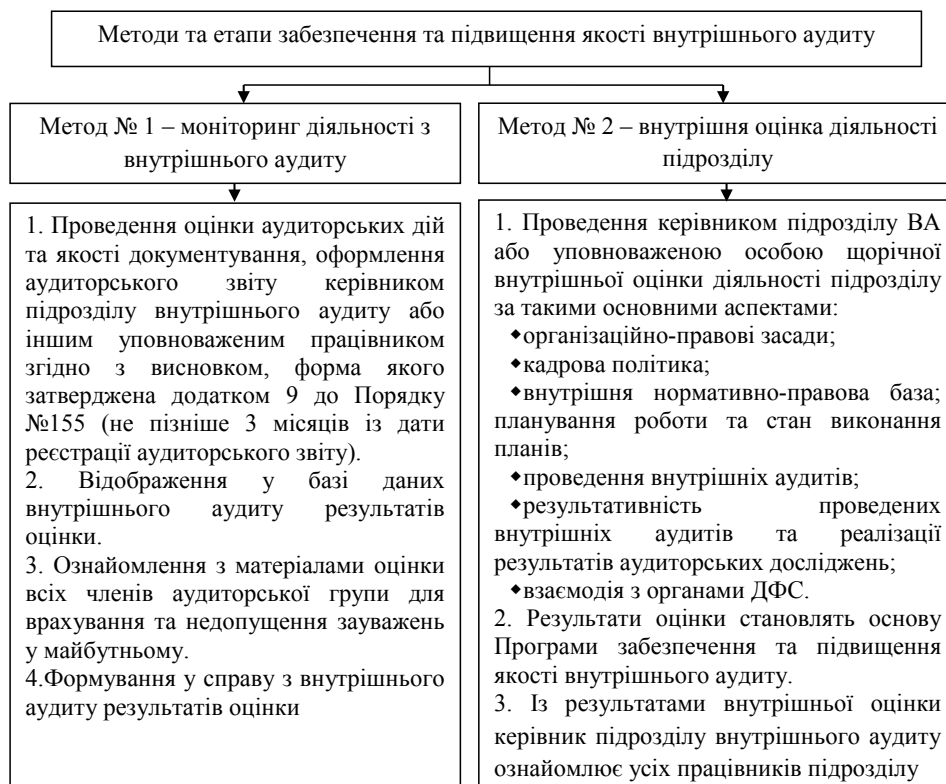


Рис. 1. Методи та етапи підвищення якості внутрішнього аудиту

Джерело: складено за [3]

- розроблення та затвердження керівником установи внутрішніх документів, спрямованих на забезпечення функціонування елементів внутрішнього контролю;

- запровадження чітких систем (порядків) планування діяльності, контролю над їх виконанням та звітування про виконання планів, завдань і функцій, оцінки досягнутих результатів та за необхідності своєчасного коригування планів діяльності установи;

- виконання керівництвом та працівниками установи планів, завдань і функцій, визначених законодавством та затверджених керівником установи внутрішніх документів, інформування керівництва установи про ризики, що виникають під час виконання покладених на них завдань і функцій, ужиття заходів контролю, здійснення моніторингу, обміну інформацією.

Постановою внесено зміни до організації та здійснення внутрішнього аудиту.

Зокрема, об'єктом внутрішнього аудиту є діяльність державного органу, його територіальних органів, що належать до сфери його управління, у повному обсязі або з окремих питань (на окремих етапах), та заходи, що здійснюються керівниками таких органів, для забезпечення ефективного функціонування системи внутрішнього контролю (дотримання принципів законності та ефективного використання бюджетних коштів та інших активів, досягнення результатів відповідно до встановленої мети, виконання завдань, планів і вимог щодо їхньої діяльності) [16].

Вперше запроваджує стратегічне та операційне планування діяльності з внутрішнього аудиту:

- Стратегічний план повинен урахувувати стратегію державного органу (у разі її наявності) та визначати завдання і результати, яких підрозділ повинен досягнути протягом наступних трьох років.

- Операційний план складається на календарний рік з урахуванням завдань та результатів виконання стратегічного плану.

Окрім того, передбачено підписання декларації внутрішнього аудиту, в якій буде зазначено мету (місію), принципи незалежності, основні повноваження та обов'язки підрозділу внутрішнього аудиту.

Стратегічним планом розвитку ДФС України на 2015–2018 рр. передбачено впровадження найкращих практик внутрішнього аудиту [18].

Заходи для досягнення мети такі: аналіз найкращих практик організації роботи внутрішнього аудиту податкових і митних служб інших країн; розроблення та реалізація програми поліпшення роботи функції внутрішнього аудиту з урахуванням найкращих практик, включаючи вдосконалення ризикоорієнтованого підходу під час формування плану та проведення аудиту, здійснення практик проведення аудиту ефективності; розроблення та впровадження плану навчання, проведення навчання або підвищення кваліфікації персоналу підрозділів внутрішнього аудиту.

**Висновки** з цього дослідження і перспективи подальших розвідок у даному напрямку. Таким чином, огляд нормативно-правового законодавства та аналіз показників ефективності і функціональної спроможності підрозділів внутрішнього аудиту у органах ДФС дає підстави стверджувати, що система державного внутрішнього фінансового контролю, яка функціонує сьогодні в Україні, лише частково враховує основні принципи систем державного внутрішнього фінансового контролю країн ЄС.

Законотворчі інституції в Україні відповідно до найкращих практик ЄС, що підкріплено Умовами Угоди про асоціацію із ЄС, зведеними фіскальними та митними стандартами ЄС (Fiscal Blueprints, Customs Blueprints), продовжують удосконалювати нормативно-правову базу для забезпечення здійснення внутрішнього аудиту відповідно до положень Міжнародних стандартів професійної практики внутрішнього аудиту.

Володіння внутрішніми аудиторами необхідними компетенціями для виконання покладених на них обов'язків, використання під час організації та здійснення внутрішнього аудиту міжнародних практик, уміння застосовувати норми вітчизняного законодавства, врахування рекомендацій із питань побудови внутрішнього контролю стануть дієвими механізмами забезпечення ефективного управління державними фінансами і призведуть до підвищення ефективності внутрішнього аудиту, що передбачено Стратегією реформування системи управління державними фінансами на 2017–2020 рр.

#### БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Аудит: основи державного, незалежного та внутрішнього аудиту : підручник / В.В. Немченко та ін. Київ : Центр учбової літератури, 2012. 540 с.
2. Бюджетний кодекс України від 08.07.2010 № 2456-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2456-17/page4>
3. Внутрішній аудит ДФС. Презентаційні матеріали до зустрічі 27–28 липня 2017 р. в рамках оцінки стану розвитку та функціональної спроможності підрозділів внутрішнього аудиту. URL: [http://sfs.gov.ua/data/material/000/229/305246/Prezentats\\_ya.pdf](http://sfs.gov.ua/data/material/000/229/305246/Prezentats_ya.pdf)
4. Деякі питання здійснення внутрішнього аудиту та утворення підрозділів внутрішнього аудиту : Постанова КМУ від 28 вересня 2011 р. № 1001. URL: <http://www.zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1001-2011-p>
5. Іваницька О.М., Чумакова І.Ю. Теорія нового державного менеджменту та її застосування при модернізації державного фінансового контролю. Фінанси України. 2011. № 5. С. 68–77.
6. Каменська Т.О., Редько О.Ю. Внутрішній контроль і аудит в управлінні : практичний посібник. Київ : Інформ.-аналіт. агентство, 2015. 375 с.
7. Концепція розвитку державного внутрішнього фінансового контролю на період до 2017 року : Розпорядження Кабінету Міністрів України від 24.05.2005 № 158-р. URL: <http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/article>
8. Методичні рекомендації з організації внутрішнього контролю розпорядниками бюджетних коштів у своїх закладах

- та у підвідомчих бюджетних установах, затверджені Наказом Міністерства фінансів України від 14.09.2012 № 995. URL: <http://sfs.gov.ua/diyalnist/vnutrishniy-audit/normativna-baza/>
9. Михальчишина Л.Г., Чухась О.С. Внутрішній аудит в центральних органах виконавчої влади: становлення, досягнення, проблеми. Економічні науки. 2013. Вип. 1(76). С. 85–98.
10. Мікрюкова Л., Млінцова О. Впровадження внутрішнього аудиту в бюджетних установах. *Науковий вісник Миколаївського національного університету імені В.О. Сухомлинського. Серія «Економічні науки»*. 2016. № 1. С. 17–21.
11. Офіційний сайт Державної фіскальної служби України. URL: <http://sfs.gov.ua/diyalnist/vnutrishniy-audit/>
12. Офіційний сайт Міністерства фінансів України: Інформація про стан функціонування державного внутрішнього фінансового контролю у 2017 році. URL: <https://www.minfin.gov.ua/news/view/funktsionuvannia-derzhavnoho-vnutrishnoho-finansovoho-kontroliu-u-i-pivrichchi-roku>
13. Положення про Державну фіскальну службу України : Постанова Кабінету Міністрів України від 21 травня 2014 р. № 236. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua>
14. Порядок організації та проведення внутрішнього аудиту в Державній фіскальній службі України, її територіальних органах та підвідомчих установах, затверджений Наказом Державної фіскальної служби від 23.02.2016 № 155, зі змінами та доповненнями. URL: <http://sfs.gov.ua/diyalnist/vnutrishniy-audit/normativna-baza/>
15. Про затвердження Кодексу етики працівників підрозділу внутрішнього аудиту : Наказ Мінфіну України від 29.09.2011 № 1217. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z1195-11>
16. Про затвердження Основних засад здійснення внутрішнього контролю розпорядниками бюджетних коштів : Постанова КМУ від 12.12.2018 № 1062. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1062-2018-%D0%BF>
17. Про затвердження стандартів внутрішнього аудиту : Наказ Міністерства фінансів України № 1247 від 04.10.2011. URL: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/z1219-11>
18. Стратегічний план розвитку ДФС України на 2015-2018 роки, затверджений Наказом Державної фіскальної служби України від 12.02.2015 № 80. URL: <http://sfs.gov.ua/diyalnist/zakonodavstvo-pro-diyalnis/nakazi-pro-diyalnist/63703.html>
19. Стратегія реформування системи управління державними фінансами на 2017-2020 роки : Розпорядження КМУ від 24 травня 2017 р. № 415-р. URL: <https://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/415-2017-%D1%80>
20. Чумакова І.Ю. Удосконалення державного внутрішнього фінансового контролю як невід'ємної складової державного управління. *Фінанси України*. 2013. № 11. С. 109–126.
4. The Cabinet of Ministers of Ukraine (2011). "Some issues of internal audit and the establishment of internal audit units", available at: <http://www.zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1001-2011-p> (Accessed 15 January 2019).
5. Ivanytska O.M. (2011). "The theory of new state management and its application in the modernization of state financial control", *Finansy Ukrainy*, vol. 8, pp. 68–77.
6. Kamenska T.O., Redko O.Yu. (2015). Internal control and audit in management [Vnutrishnii kontrol i audyd v upravlinni], DP "Inform.-analit. ahentstvo", Kyiv, Ukraine.
7. The Cabinet of Ministers of Ukraine (2005). "Concept of development of the state internal financial control for the period till 2017", available at: [http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/article?art\\_id=50176&cat\\_id=43247](http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/article?art_id=50176&cat_id=43247) (Accessed 15 January 2019).
8. Ministry of Finance of Ukraine (2012). "Methodical recommendations on the organization of internal control by budget funds managers in their institutions and subordinated budget institutions", available at: <http://sfs.gov.ua/diyalnist/vnutrishniy-audit/normativna-baza/> (Accessed 15 January 2019).
9. Mykhalchyshyna L.H., Chukhas O.S. (2013). "Internal audit in central executive bodies: formation, achievements, problems", *Ekonomichni nauky. Vinnytsia : Zb. NP VNAU, Vyp. 1(76)*. P. 85–98.
10. Mikryukova L., Mlintsova O., (2016). "Implementation of internal audit in budgetary institutions", *Naukovyi visnyk Mykolaivskoho natsionalnoho universytetu imeni V.O. Sukhomlynskoho. Seria : Ekonomichni nauky*, vol. 1, pp. 17–21.
11. The Official Website of the State Fiscal Service of Ukraine: (2018), available at: <http://sfs.gov.ua/diyalnist/vnutrishniy-audit/> (Accessed 15 January 2019).
12. The Official site of the Ministry of Finance of Ukraine (2018). "Information on the state of functioning of the state internal financial control in 2017", available at: <https://www.minfin.gov.ua/news/view/funktsionuvannia-derzhavnoho-vnutrishnoho-finansovoho-kontroliu-u-i-pivrichchi-roku> (Accessed 15 January 2019)
13. The Cabinet of Ministers of Ukraine (2014). "Regulation on the State Fiscal Service of Ukraine", available at: <http://zakon2.rada.gov.ua> (Accessed 15 January 2019).
14. State Fiscal Service of Ukraine (2016). "The procedure for organizing and conducting internal audit in the State fiscal service of Ukraine, its territorial bodies and subordinate institutions", available at: <https://www.minfin.gov.ua/news/view/funktsionuvannia-derzhavnoho-vnutrishnoho-finansovoho-kontroliu-u-i-pivrichchi-roku> (Accessed 15 January 2019).
15. Ministry of Finance of Ukraine (2011). "On Approval of the Code of Ethics of Internal Audit Workers", available at: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z1195-11> (Accessed 15 January 2019).
16. The Cabinet of Ministers of Ukraine (2014). "On Approval of the Basic Principles of the Implementation of 22 Internal Control by Budget Administrators", available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1062-2018-%D0%BF> (Accessed 15 January 2019).
17. Ministry of Finance of Ukraine (2011). "On Approval of Internal Audit Standards", available at: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/z1219-11> (Accessed 15 January 2019).
18. State Fiscal Service of Ukraine (2015). "Strategic Plan for SFS of Ukraine for 2015-2018", available at: <http://sfs.gov.ua/diyalnist/zakonodavstvo-pro-diyalnis/nakazi-pro-diyalnist/63703.html> (Accessed 15 January 2019).
19. The Cabinet of Ministers of Ukraine (2017). "Strategy for reforming the public finance management system for 2017-2020", available at: <https://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/415-2017-%D1%80> (Accessed 15 January 2019).
20. Chumakova I.Yu. (2013). "Improvement of state internal financial control as an integral part of public administration", *Finansy Ukrainy*, vol. 11, pp. 109–126.

#### REFERENCES:

1. Nemchenko V.V., Redko O.Yu. (2012). *Audit: Fundamentals of State, Independent and Internal Audit [Audyd: osnovy derzhavnoho, nezalezhnogo ta vnutrishnoho audytu]*, Tsentru uchbovoui literatury, Kyiv, Ukraine.
2. The Verkhovna Rada of Ukraine (2010). *Budget Code of Ukraine*, available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2456-17/page4/> (Accessed 15 January 2019).
3. State Fiscal Service of Ukraine (2017). "Internal audit of DFS. Presentation materials for the meeting on July 27-28, 2017, within the framework of assessment of the state of development and functional capacity of the internal audit units", available at: [http://sfs.gov.ua/data/material/000/229/305246/Prezentats\\_ya.pdf](http://sfs.gov.ua/data/material/000/229/305246/Prezentats_ya.pdf) (Accessed 15 January 2019).