

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ДЕРЖАВНИЙ ВИЩИЙ НАВЧАЛЬНИЙ ЗАКЛАД
«КИЇВСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
ІМЕНІ ВАДИМА ГЕТЬМАНА»**

ПУШКАРЬОВА ОЛЕНА ЮРІЇВНА



УДК 657.6-051-057.3:336.13 (043.3)

**ОРГАНІЗАЦІЙНО-МЕТОДИЧНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ
ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ В СИСТЕМІ ДЕРЖАВНОГО
ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ**

Спеціальність 08.00.09 – Бухгалтерський облік, аналіз та аудит
(за видами економічної діяльності)

**Автореферат
дисертації на здобуття наукового ступеня
кандидата економічних наук**

Київ – 2020

Дисертацією є рукопис.

Роботу виконано на кафедрі обліку в кредитних і бюджетних установах та економічного аналізу ДВНЗ «Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана» Міністерства освіти і науки України, м. Київ.

Науковий керівник: доктор економічних наук, професор
Кіндрацька Любомира Максимівна,
ДВНЗ «Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана»,
завідувач кафедри обліку в кредитних і бюджетних установах та економічного аналізу.

Офіційні опоненти: доктор економічних наук, професор
Проскуріна Неля Миколаївна,
Запорізький національний університет,
завідувач кафедри обліку та оподаткування;

кандидат економічних наук, доцент
Чумакова Ірина Юріївна,
Науково-дослідний фінансовий інститут
Державної навчально-наукової установи
«Академія фінансового управління» (м. Київ),
завідувач відділу державного фінансового контролю.

Захист відбудеться «12» листопада 2020 р. о 15-00 годині на засіданні спеціалізованої вченої ради Д 26.006.06 у ДВНЗ «Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана» за адресою: 03057, м. Київ, проспект Перемоги, 54/1, 1 корпус, конференц-зал.

З дисертацією можна ознайомитися у бібліотеці ДВНЗ «Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана» за адресою: 03057, м. Київ, вул. Дегтярівська, 49-Г, ауд. 601.

Автореферат розісланий «12» жовтня 2020 р.

Вчений секретар
спеціалізованої вченої ради,
кандидат економічних наук, доцент



О.І. Степаненко

ЗАГАЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА РОБОТИ

Актуальність теми. Реформування вітчизняної системи державного фінансового контролю, що є важливим елементом управління фінансовими ресурсами, актуалізує необхідність розвитку й внутрішнього аудиту відповідно до євроінтеграційних процесів та ініціатив, запроваджених міжнародними організаціями. Передовсім йдеться про переорієнтацію контролю на оцінку ефективності використання державних коштів та майна, суттєве оновлення чинної нормативно-правової бази у цій сфері.

Також, у межах структурної трансформації системи державного фінансового контролю необхідно запровадити низку заходів, спрямованих на удосконалення внутрішнього аудиту у державному секторі економіки, як якісно нової та ефективної його складової.

Для сучасного етапу організації та функціонування внутрішнього аудиту в державному секторі економіки України характерна його гармонізація з міжнародно визнаними стандартами, методологією та європейською практикою. Обов'язковою умовою успішності цих процесів є усунення невідповідності методичного інструментарію, використовуваного в процесі інспектування та державних фінансових аудитів, процедурам внутрішнього аудиту, що потребує його суттєвого оновлення.

Водночас зі встановленням законності й ефективності використання державних ресурсів, цінність внутрішнього аудиту полягає у всебічній оцінці системи внутрішнього контролю, виявленні її слабких місць та наданні рекомендацій із удосконалення, зокрема в частині управління ризиками, попередження проблем та порушень. У кінцевому підсумку це сприятиме досягненню цілей організації, й, відповідно, позитивно вплине на дотримання фінансової дисципліни на загальнодержавному рівні.

Для забезпечення якісної роботи внутрішнього аудиту важливо його процедурами охопити усі сфери та напрями діяльності установи. Водночас на загальнодержавному рівні мають запроваджуватися дієві заходи, спрямовані на удосконалення його нормативно-правового та методичного забезпечення з урахуванням міжнародних стандартів і передового зарубіжного досвіду.

Зазначені питання активно досліджуються науковцями та практиками протягом усього періоду становлення та розвитку внутрішнього аудиту. Вагомий внесок у вивчення його специфіки як складової системи державного фінансового контролю, розвиток теоретичних і прикладних аспектів зробили вітчизняні та зарубіжні науковці й дослідники, зокрема П. П. Андрєєв, М. В. Бариніна-Закірова, М. Т. Білуха, Ф. Ф. Бутинець, П. К. Германчук, Л. В. Гуцаленко, Дж. Даймонд, В. А. Дерій, Л. В. Дікань, Н. І. Дорош, Т. О. Каменська, Р. Конінг, Л. П. Кулаковська, В. Г. Мельничук, Є. В. Мних, В. В. Немченко, В. Ф. Піхоцький, Ю. В. Піча, Н. М. Проскуріна, О. Ю. Редько, Н. І. Рубан, Р. М. Рудницька, Ю. Б. Слободяник, І. Б. Стефанюк, Я. Тайнен, В. М. Федосов, О. В. Філозоф, А. В. Хомутенко, В. П. Хомутенко, Р. Чемберс, О. О. Чечуліна, В. О. Шевчук, О. А. Шевчук, І. Я. Чугунов, І. Ю. Чумакова.

Незважаючи на досягнуті результати, залишається невирішеною низка питань в частині удосконалення організації внутрішнього аудиту, забезпечення його

незалежності, якості, ефективності та цінності для установи. Потребує суттєвого оновлення методичний інструментарій здійснення внутрішнього аудиту та обґрунтування напрямів його практичного впровадження. Також актуальною проблемою є оцінка й критичний аналіз постійно змінюваного нормативно-правового поля.

Важливість розв'язання окреслених проблемних питань для обґрунтування напрямів удосконалення теоретичних, нормативно-правових та організаційно-методичних аспектів у сфері здійснення внутрішнього аудиту в державному секторі зумовили вибір теми дисертаційної роботи, її структуру, зміст і завдання.

Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами. Дисертаційну роботу виконано відповідно до плану науково-дослідних робіт кафедри обліку в кредитних і бюджетних установах та економічного аналізу ДВНЗ «Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана»: у межах теми «Концепція розвитку обліку, аналізу та аудиту в умовах міжнародної інтеграції» (реєстраційний номер 0106U004356) автором поглиблено організаційно-методичні засади діяльності служб внутрішнього аудиту головних розпорядників бюджетних коштів; у межах теми «Модернізація бухгалтерського обліку в банківських та бюджетних установах і удосконалення аналітичного забезпечення управління суб'єктами господарювання» (реєстраційний номер 0111U007430) розроблено методичний інструментарій управління ризиками в процесі здійснення внутрішнього контролю у головних розпорядників бюджетних коштів; у межах теми «Актуальні проблеми розвитку теорії та практики бухгалтерського обліку, економічного аналізу та контролю в інституційних секторах економіки» (реєстраційний номер 0116U001429) досліджено систему внутрішнього контролю головних розпорядників бюджетних коштів та надано обґрунтовані пропозиції щодо її вдосконалення.

Мета і завдання дослідження. Метою дисертаційної роботи є розробка комплексу теоретичних і практичних рекомендацій щодо організаційно-методичного забезпечення діяльності служб внутрішнього аудиту в державному секторі економіки, як складової вітчизняної системи державного фінансового контролю.

Для досягнення поставленої мети сформульовано та вирішено такі завдання:

- узагальнити підходи до типізації державного фінансового контролю та на цій основі розширити його економічну класифікацію з позиції елемента державного управління;
- оцінити сучасний стан системи державного фінансового контролю в Україні порівняно із зарубіжною практикою (зокрема щодо запровадження внутрішнього аудиту) та обґрунтувати пропозиції, спрямовані на підвищення її результативності;
- визначити напрями оптимізації головними розпорядниками бюджетних коштів організаційно-методичного забезпечення внутрішнього контролю з метою надання практичних рекомендацій щодо оцінювання його ефективності;
- проаналізувати положення чинного законодавства в частині внутрішнього аудиту в державному секторі з метою розвитку моделі державного фінансового контролю і визначення в ній місця внутрішнього аудиту;

- удосконалити порядок планування діяльності з внутрішнього аудиту та оцінювання ризиків при відборі об'єктів для їх включення до плану для досягнення повноти охоплення аудиторськими перевітками;
- розширити склад методичного інструментарію проведення внутрішнього аудиту за моделлю «процес-продукт» з метою підвищення його ефективності;
- узагальнити результативність діяльності підрозділів внутрішнього аудиту, утворених головними розпорядниками бюджетних коштів, та обґрунтувати напрями її підвищення;
- гармонізувати передову зарубіжну практику внутрішнього аудиту із діяльністю підрозділів внутрішнього аудиту вітчизняного державного сектора економіки для підвищення їх ролі у процесі ефективного використання бюджетних коштів;
- удосконалити організаційно-методичні положення виконання аудиторського завдання та звітування за його результатами;
- розвинути методичні засади проведення оцінок якості внутрішнього аудиту в державному секторі економіки.

Об'єктом дослідження є діяльність підрозділів внутрішнього аудиту у системі державного фінансового контролю.

Предметом дослідження є сукупність теоретичних, організаційних, методичних та прикладних питань організаційно-методичного забезпечення внутрішнього аудиту в системі державного фінансового контролю.

Методи дослідження. В основі теоретико-методологічного дослідження – діалектичний метод з використанням системного підходу до пізнання економічних явищ, процесів, притаманних системі державного фінансового контролю та внутрішнього аудиту, зокрема. Для досягнення поставленої мети та розв'язання визначених завдань у процесі дослідження використано загальнонаукові та спеціальні методи, що базуються на системному вивченні економічних явищ, а саме: історичний і логічний – для дослідження еволюції системи державного фінансового контролю та процесу становлення внутрішнього аудиту; гносеологічний – для уточнення та поглиблення понятійного апарату у системі державного фінансового контролю та внутрішнього аудиту; аналітичний, синтезу, дедукції та індукції – для аналізу законодавчої, нормативно-правової та наукової бази, статистичних матеріалів з питань внутрішнього аудиту в системі державного фінансового контролю; моделювання – в процесі побудови концептуальної моделі вітчизняної системи державного фінансового контролю, а також моделі рівнів професійної компетентності внутрішніх аудиторів; методи графічного і табличного прийомів – для наочності результатів дослідження; спостереження – для виявлення стану, результатів діяльності, недоліків і проблем в процесі функціонування внутрішнього аудиту в системі державного фінансового контролю; логічного узагальнення – при здійсненні теоретичних узагальнень та формулюванні висновків за результатами дослідження.

Інформаційною базою дослідження є нормативно-правові та законодавчі документи, що регламентують питання організації та функціонування внутрішнього аудиту в системі державного фінансового контролю; монографії, підручники та інші наукові праці вітчизняних та зарубіжних науковців і практиків; статистичні дані;

інформаційний матеріал за результатами практичної діяльності підрозділів внутрішнього аудиту головних розпорядників бюджетних коштів.

Наукова новизна одержаних результатів полягає у розробці комплексу теоретичних та організаційно-методичних рекомендацій з удосконалення діяльності з внутрішнього аудиту в системі державного фінансового контролю, спрямованих на підвищення ефективності, результативності та законності управління державними ресурсами.

Основними результатами дослідження, що характеризують наукову новизну роботи, є такі:

удосконалено:

- класифікацію державного фінансового контролю: запропоновано додатковий класифікаційний критерій – характер призначення контролю, і відповідно виокремлено об'єктивно визначений контроль (за результатами обґрунтованої оцінки ризиків) та директивно (імперативно) призначений (за рішенням керівника або за ініціативою органів, наділених відповідними повноваженнями). Це забезпечить обґрунтування причин ініціювання контрольного заходу, адресність результатів його здійснення та врахування можливих дій об'єкта контролю у майбутньому;

- організаційне забезпечення внутрішнього контролю в бюджетних установах: розроблено регламент його побудови та покроковий порядок запровадження ефективних заходів підвищення дієвості внутрішнього контролю в установі як індикатора розвитку всіх його складових елементів; підготовлено типову інструкцію з організації внутрішнього контролю розпорядниками бюджетних коштів. Їх практична реалізація спрямована на суттєве підвищення якості управління ризиками в діяльності установи та уніфікацію підходів до побудови системи внутрішнього контролю;

- процес планування діяльності з внутрішнього аудиту головними розпорядниками бюджетних коштів: стратегічний та операційний плани доповнено бюджетами (кошторисами) та планом заходів з розвитку внутрішнього аудиту, з окресленням мети проведення аудитів та розширенням підходів до обрання об'єктів, стосовно яких доцільне проведення внутрішнього аудиту. Це посилить аналітичність та прозорість функції внутрішнього аудиту в державному секторі;

- порядок здійснення відбору об'єктів для їх включення до плану діяльності з внутрішнього аудиту відповідно до ризик-орієнтовного підходу з формалізацією простору (бази даних) об'єктів та розробленої методики обґрунтування пріоритетних напрямів проведення внутрішнього аудиту з використанням програмного забезпечення. Це дасть змогу при обранні об'єктів виходити із необхідності забезпечення оптимального розподілу обмежених ресурсів та досягнення найбільшого ефекту від виконання аудиторського завдання;

- методичні підходи до формування штату служб внутрішнього аудиту в державному секторі на основі запропонованих форм їх організації, з використанням розробленої моделі оцінки ключових чинників та їх врахуванні при розрахунку кількості штатних одиниць цього підрозділу для забезпечення ефективного провадження установою діяльності з внутрішнього аудиту. З метою підвищення якості обробки, структурування та аналізу масивів інформаційних даних, отриманих

в ході аудитів, виокремлено об'єктивні передумови введення до штату посади аналітика з глибинної обробки великих масивів даних (спеціаліста з Data Mining);

- порядок проведення внутрішнього аудиту на основі побудованої моделі виконання аудиторського завдання за схемою «процес-продукт», що базується на послідовному використанні розробленого комплексу аудиторських документів. Методичні підходи та джерела інформації, використовувані в ході проведення внутрішнього аудиту, розглянуто з позиції ступеня їх надійності. Запровадження у практичну діяльність алгоритму проведення аудиторського дослідження з використанням «дорожньої карти» внутрішніх аудитів у державному секторі підвищить результативність діяльності внутрішніх аудиторів, забезпечить оптимізацію та покращення якості внутрішнього аудиту відповідно до вітчизняних та міжнародних стандартів аудиту;

- процедурні положення звітування та відстеження повноти реалізації рекомендацій, наданих за результатами проведених внутрішніх аудитів: розроблено паспорт результатів внутрішнього аудиту з метою зведення інформації за кожним проведеним внутрішнім аудитом для спрощення порядку узагальнення даних в процесі складання звітності про показники діяльності підрозділу внутрішнього аудиту; запропоновано контрольну форму моніторингу врахування рекомендацій для підвищення ефективності внутрішнього аудиту, що забезпечить прозорість інформації, наданої керівнику установи для запровадження заходів різних рівнів впливу. Також підготовлено порядок формування справ для систематизації матеріалів за результатами проведених внутрішніх аудитів;

набули подальшого розвитку:

- теоретичні положення функціонування системи державного фінансового контролю: побудовано концептуальну модель сучасної вітчизняної системи державного фінансового контролю з актуалізацією місця в ній внутрішнього аудиту; розроблено комплекс першочергових дій для організації ефективної системи контролю за державними фінансами з урахуванням типізації світових моделей державного фінансового контролю. Це дозволить уникнути дублювання повноважень органів, що здійснюють державний фінансовий контроль, забезпечить злагодженість у процесі їх діяльності завдяки чіткому розмежуванню визначених функцій;

- підходи до запровадження розпорядниками бюджетних коштів системи управління ризиками в процесі реалізації внутрішнього контролю: розроблено карту типових ризиків в діяльності установи та матриці їх визначення відповідно до критеріїв оцінки, що уможливить мінімізацію негативних тенденцій в управлінні установою та сприятиме підвищенню результативності її діяльності;

- склад нормативно-правового забезпечення реалізації функції внутрішнього аудиту в державному секторі через розробку системи внутрішніх регламентів (документів), а також доповнення переліку основних напрямів роботи служб внутрішнього аудиту діяльністю із надання на запит керівництва відповідної звітної інформації з різних питань та супроводження зовнішнього контролю; виокремлено об'єктивні передумови запровадження обов'язковості внутрішнього аудиту у практику суб'єктів господарювання та органів місцевого самоврядування з метою

посилення законності, ефективності та економічності використання публічних ресурсів;

- система заходів, спрямованих на дотримання принципу незалежності підрозділів внутрішнього аудиту в державному секторі: актуалізовано значення діяльності аудиторського комітету в державних органах; розроблено положення та визначено його місце в організаційній структурі установи. Це забезпечить досягнення повної об'єктивності роботи підрозділів внутрішнього аудиту в державному секторі;

- комплекс показників та критеріїв оцінювання якості внутрішнього аудиту через розробку відповідної методики оцінки. Складено перелік типових порушень та недоліків в частині організації і функціонування служби внутрішнього аудиту (зокрема щодо оцінки якості) з обґрунтуванням можливих варіантів їх усунення та попередження, що дозволить підвищити ефективність функції внутрішнього аудиту в органах виконавчої влади;

- практичні питання професійного розвитку внутрішніх аудиторів через розробку програми обов'язкового підвищення знань у розрізі основних рівнів професійного досвіду. Запропоновано 7-миступеневу модель рівнів професійної компетентності внутрішніх аудиторів, побудовану з використанням таксономії Блума, що уможливить структурування навичок аудиторів, забезпечить їх професійне зростання як необхідну умову підвищення якості внутрішнього аудиту.

Практичне значення одержаних результатів дослідження полягає у науковій обґрунтованості та прикладній спрямованості теоретичних положень, підходів і рекомендацій, наведених у роботі, використання яких забезпечить удосконалення організаційно-методичних засад діяльності з внутрішнього аудиту в системі державного фінансового контролю, та, відповідно, підвищення дієвості системи контролю за ефективним і законним управлінням державними ресурсами.

Основні результати дослідження, зокрема пропозиції щодо планування діяльності з внутрішнього аудиту на підставі ризик-орієнтовного відбору об'єктів з використанням відповідного програмного забезпечення, використовуються в практичній діяльності Головного управління Держгеокадастру у Запорізькій області. Також взяті до запровадження у практику розроблені положення проведення внутрішнього аудиту, документування та систематизації його результатів (довідка №03-08-15/06845 від 23.10.2019 р.).

Запорізьким обласним управлінням лісового та мисливського господарства апробовано на практиці модель визначення потенційної кількості працівників служб внутрішнього аудиту та регламент побудови системи внутрішнього контролю. Практичне застосування також мають підходи формування плану з внутрішнього аудиту (довідка №01-08/1336 від 29.11.2019 р.).

Головне управління Держпродспоживслужби в Запорізькій області використовує пропозиції з формалізації простору об'єктів для внутрішнього аудиту та застосовує методику обрання пріоритетних напрямів проведення внутрішніх аудитів при формуванні планів. У практичну діяльність також впроваджено заходи з удосконалення порядку проведення внутрішніх аудитів та моніторингу врахування рекомендацій, наданих за результатами контрольних заходів (довідка № 438/01-27 від 17.12.2019).

Наукові напрацювання та одержані результати отримали також практичне застосування у діяльності управління Східного офісу Держаудитслужби в Запорізькій області в частині використання при дослідженні стану внутрішнього контролю розробленого автором інструментарію аналізу складових систем внутрішнього контролю та поетапного алгоритму проведення аудиторського дослідження (довідка №04-08-07-14/95 від 17.01.2020).

Отримані результати щодо удосконалення організації та проведення внутрішніх аудитів в системі державного фінансового контролю використовуються у навчальному процесі ДВНЗ «Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана» при розробці навчально-методичного забезпечення та викладанні навчальних дисциплін «Аудит», «Аудит державних фінансів» та «Державний фінансовий контроль» (довідка від 12.02.2020 р.).

Особистий внесок здобувача. Дисертаційна робота є результатом самостійно виконаного наукового дослідження. Теоретичні узагальнення, практичні розробки, висновки та пропозиції, викладені в ній, є особистим здобутком автора.

Апробація результатів дослідження. Основні положення та результати дисертаційної роботи пройшли апробацію на дев'яти міжнародних і всеукраїнських науково-практичних конференціях, зокрема: «Наука і вища освіта» (м. Запоріжжя, 2009 р.); «Актуальні проблеми фінансової системи в контексті стратегії розвитку України» (м. Умань, 2009 р.); «Перспективи розвитку економіки України: теорія, методологія, практика» (м. Луцьк, 2009 р.); «Аспекти стабільного розвитку економіки в умовах ринкових відносин» (м. Умань, 2009 р.); «Актуальні проблеми економічного і соціального розвитку регіонів України» (м. Дніпропетровськ, 2009 р.); «Стратегія економічного розвитку країн в умовах глобалізації» (м. Дніпропетровськ, 2013 р.); «Світ економічної науки» (м. Тернопіль, 2018 р.); «Тридцять треті економіко-правові дискусії (економічне спрямування)» (м. Львів, 2018 р.); «Бухгалтерський облік, оподаткування, аналіз і аудит: сучасний стан, проблеми і перспективи розвитку» (м. Чернігів, 2019 р.).

Публікації. За результатами дисертації опубліковано 15 наукових праць загальним обсягом 5,0 д.а., з них: 3 статті – у наукових фахових виданнях України; 3 статті – у наукових фахових виданнях України, які внесено до міжнародних наукометричних баз; 9 – в інших виданнях.

Структура та обсяг дисертації. Дисертація складається зі вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел і додатків. Загальний обсяг дисертації становить 191 сторінку друкованого тексту. Робота містить 20 таблиць на 18 сторінках, 38 рисунків на 21 сторінці, 22 додатки на 123 сторінках. Список використаних джерел налічує 225 найменувань.

ОСНОВНИЙ ЗМІСТ ДИСЕРТАЦІЇ

У **вступі** обґрунтовано актуальність теми дисертації, визначено мету і завдання, об'єкт, предмет і методи дослідження, розкрито наукову новизну та практичне значення одержаних результатів, наведено інформацію про апробацію, публікації основних результатів дослідження та структуру дисертації.

У розділі 1 «Генезис системи державного фінансового контролю в Україні» уточнено понятійно-термінологічний апарат в частині державного фінансового контролю (далі – ДФК); розглянуто комплекс питань щодо організації внутрішнього контролю в установі; наведено зарубіжний досвід побудови системи державного фінансового контролю.

На основі узагальнення результатів наукових досліджень стосовно підходів до трактування сутності поняття «контроль» запропоновано визначати його з позиції безпосередньої складової управління, зміст якої полягає у підтвердженні реальності досягнення окреслених цілей діяльності відповідно до законодавчо визначених норм та правил в процесі встановлення відхилень від заданих параметрів, задля попередження та виявлення порушень щодо законності та доцільності витрачання ресурсів та розробки заходів, спрямованих на попередження чи мінімізацію цих фактів у майбутньому.

На практиці використовується велика кількість критеріїв класифікації ДФК. Втім, у складі класифікаційних ознак не враховано такий критерій, як характер призначення контролю. Відповідно до нього, ДФК поділено на об'єктивно визначений, коли потреба у здійсненні контролю встановлюється на підставі обґрунтованої оцінки ризиків у діяльності об'єкта контролю, та директивно (імперативно) призначений – за необхідності здійснення контролю за рішенням керівника чи за ініціативою органів, які мають на це відповідні повноваження.

Сучасний стан вітчизняної системи органів ДФК критично оцінено на основі розгляду етапів процесу її становлення. Незважаючи на окремі позитивні кроки щодо приведення законодавства з питань державного фінансового контролю до міжнародних (зокрема, європейських) норм, передусім, вказано на відсутність уніфікованого нормативного акта для врегулювання питань побудови системи ДФК, що ускладнює окреслення кола його суб'єктів, визначення їх статусу, обрання видів, форм та методів ДФК. В процесі порівняльного аналізу характеристик основних форм ДФК, виокремлено переваги ВА у сфері виявлення упущень, недоліків організаційного, нормативно-правового та фінансового характеру, в частині повноти досягнення установою цілей та виконання завдань, надання керівнику установи відповідних гарантій щодо стану внутрішнього контролю і дієвості системи управління ризиками, розробки незалежних й об'єктивних висновків та рекомендацій щодо їх удосконалення.

З урахуванням вивчення світового досвіду в сфері побудови ДФК складено перелік необхідних дій для запровадження в Україні ефективної системи державного фінансового контролю, основу якого складає внутрішній контроль. Для усунення подвійного тлумачення його сутності доведено доцільність включення до нормативно-правової бази поняття «внутрішній управлінський контроль», яке більшою мірою відповідає світовій практиці.

У роботі наведено основні гарантії (впевненості), що їх має забезпечувати ефективний внутрішній контроль для досягненні цілей установи. На підставі аналізу наявних проблем та недоліків при побудові внутрішнього контролю головними розпорядниками бюджетних коштів, з метою їх усунення й покращення якості складання звітності про стан організації та здійснення внутрішнього контролю запропоновано деталізований регламент побудови внутрішнього контролю в розрізі

кожного його компонента. Підготовлено типову інструкцію з внутрішнього контролю за вісьмома його складовими. Інструментарій процесу запровадження системи управління ризиками в установі удосконалено розробленою картою найбільш поширених подій, що призводять до виникнення ризиків у діяльності установи, та узагальненою матрицею оцінки ризиків відповідно до обраних критеріїв.

Практичне застосування запропонованого покрокового порядку здійснення першочергових заходів для забезпечення повноти виконання функцій внутрішнім контролем в установі (рис. 1) уможливить формування дієвої та ефективної системи внутрішнього контролю, забезпечить якісне виконання нею функціональних повноважень, що важливо для підвищення результативності діяльності підконтрольних суб'єктів.



Рис. 1. Покроковий порядок організації та функціонування системи внутрішнього контролю в установі

Джерело: розроблено автором

У розділі 2 «Організаційно-функціональне забезпечення внутрішнього аудиту в державному секторі економіки» розкрито порядок нормативно-правового регулювання процесу запровадження та здійснення внутрішнього аудиту (далі – ВА) в державному секторі, проведено детальний аналіз організації діяльності служб внутрішнього аудиту, які функціонують у структурі головних розпорядників бюджетних коштів, розроблено заходи, спрямовані на забезпечення результативності підрозділів внутрішнього аудиту.

У дисертації систематизовано положення чинної нормативно-правової бази та наведено внутрішні документи з питань ВА, які повинні розроблятися головним розпорядником бюджетних коштів. В процесі дослідження зроблено висновок про безпідставність обмеження внутрішнього аудиту в державному секторі економіки лише бюджетним процесом. Доведено наявність об'єктивних передумов розширення правових меж запровадження служб ВА у практику суб'єктів господарювання державного сектора економіки та органів місцевого самоврядування з метою посилення нагляду в частині законності, ефективності й економічності використання публічних фінансів, підвищення якості системи управління та внутрішнього контролю.

Аналіз різних підходів до форм організації ВА в установі вказує на переваги косорсингу в процесі здійснення внутрішнього аудиту в системі ДФК порівняно з аутсорсингом. Для посилення незалежності підрозділів внутрішнього аудиту складено типову декларацію внутрішнього аудиту для установ державного сектору економіки. В процесі розгляду об'єктивних передумов створення та функціонування аудиторських комітетів в установі, з урахуванням переліку їх завдань, вимог до складу та організації як консультативно-дорадчих органів розроблено положення про аудиторський комітет органів виконавчої влади.

Простір ВА формалізовано через запровадження бази даних у вигляді матриці з періодичною її актуалізацією. Для ефективного розподілу обмежених ресурсів (трудових, витрат часу) та включення до плану діяльності з ВА важливих об'єктів розроблено методику обґрунтування пріоритетності напрямів проведення внутрішнього аудиту на підставі узагальненого ризик-орієнтовного відбору з використанням програмного забезпечення.

Для розширення інформативності форм стратегічних і операційних планів діяльності з ВА запропоновано їх доповнення розділами VII «Бюджет для реалізації стратегії діяльності з внутрішнього аудиту» та IV «Запланований кошторис видатків для виконання заходів внутрішнього аудиту», відповідно. Це дасть змогу в процесі затвердження планів оцінювати потребу в ресурсах для функціонування підрозділів і виконання покладених на них завдань. Доповнення розділу III форми стратегічного плану пунктом 3.3 «План розвитку внутрішнього аудиту», із переліком напрямків розвитку ВА та обґрунтуванням основоположних заходів для їх реалізації у плановому періоді, сприятиме постійному професійному розвитку внутрішніх аудиторів. У розділі I операційного плану запропоновано наводити перелік об'єктів внутрішнього аудиту, які через наявність об'єктивних обставин не включені до плану, хоча за результатами оцінки ризиків таке планування має сенс. Водночас підкреслено важливість обрання альтернативних об'єктів, здійснення внутрішнього аудиту щодо яких у плановому році доцільне за умови вивільнення ресурсів.

Зазначене уможливить підвищення рівня аналітичності та прозорості інформації та, як наслідок, зростання цінності підрозділу ВА для керівника установи. Суттєва увага у дисертації приділена аналізу основних напрямів оптимізації підходів до планування діяльності з внутрішнього аудиту та виокремленню наявних недоліків з метою їх усунення.

В процесі дослідження структуровано чинники впливу на визначення оптимальної кількості працівників підрозділу ВА (рис. 2), як необхідної умови здійснення його ефективної діяльності.

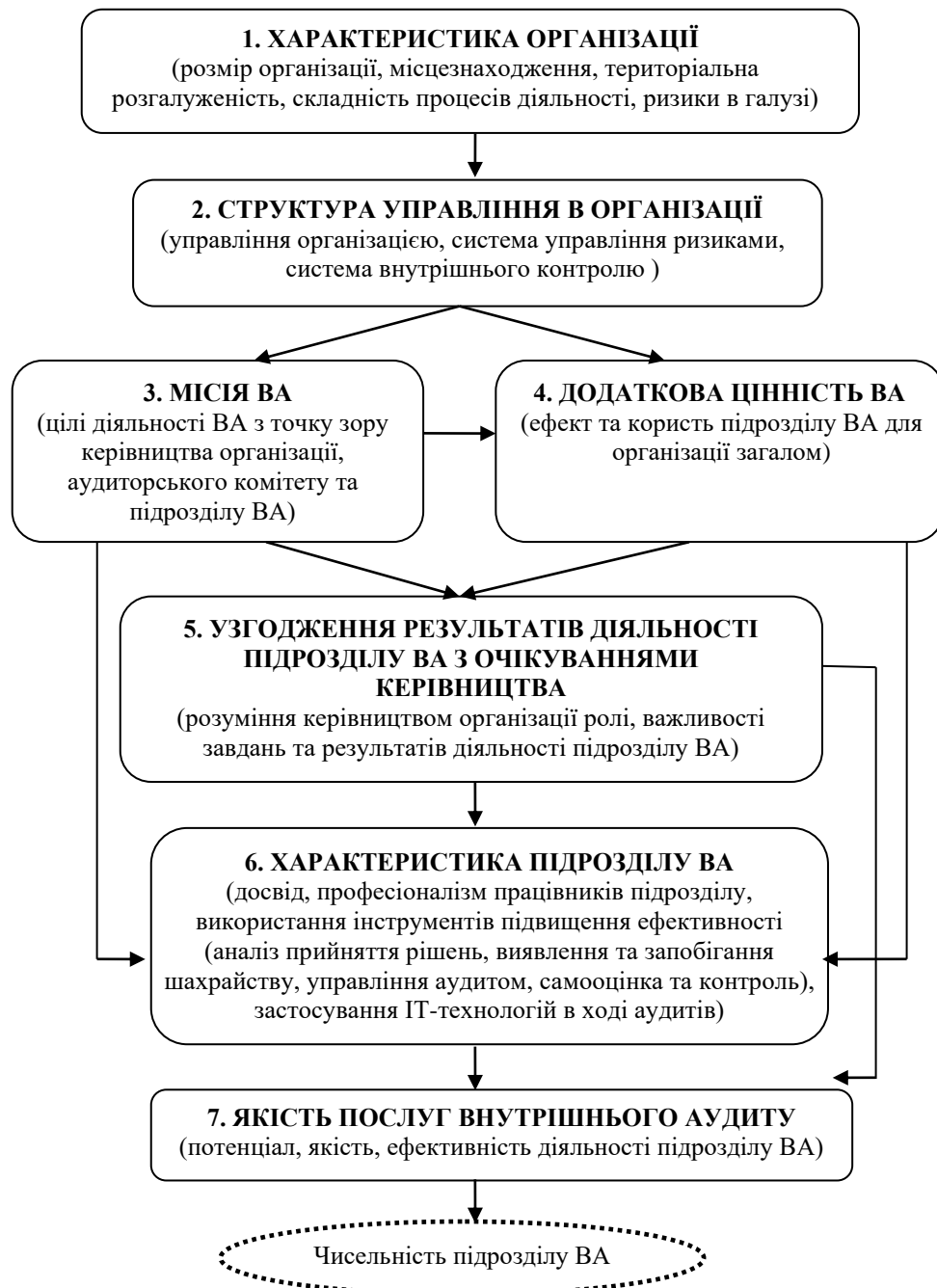


Рис.2. Чинники впливу на визначення оптимальної кількості працівників підрозділу ВА

Джерело: розроблено автором

З огляду на отримання, обробку, структурування та аналіз великих масивів інформаційних даних в умовах розвитку цифрових ІТ-технологій, доведено важливість передбачення посади фахівця з інтелектуальної обробки даних (спеціаліста з Data Mining) у складі підрозділу ВА та наведено опис його функціональних обов'язків.

Результати аналізу показників діяльності підрозділів ВА в органах виконавчої влади підтверджують необхідність підтримки та розуміння керівниками цих органів ролі й сутності внутрішнього контролю і внутрішнього аудиту, посилення комунікації підрозділу ВА з керівництвом установи для забезпечення розвитку внутрішнього аудиту в процесі підвищення дієвості управління.

У розділі 3 «Методичні аспекти реалізації внутрішнього аудиту в державному секторі економіки» обґрунтовано перспективні напрями проведення ВА; наведено методичне забезпечення виконання аудиторського завдання, звітування та подальшої реалізації його результатів з описом запропонованих варіантів їх удосконалення; обґрунтовано комплекс заходів, спрямованих на забезпечення та підвищення якості ВА в державному секторі.

За результатами узагальнення переліку основних завдань та напрямів роботи служби ВА, визначених нормативно та розглянутих науковцями, їх доповнено ще такими: надання інформації на запит керівництва установи з питань, що виникають у процесі діяльності, для прийняття управлінських рішень; супроводження відповідних заходів контролю, що реалізуються контролюючими органами. Для забезпечення ефективності управління функцією ВА виокремлено основні чинники впливу на цей процес, а також досліджено міжнародну практику використання різних варіантів здійснення внутрішнього аудиту з метою їх адаптації до специфіки вітчизняної системи державного фінансового контролю.

В контексті покращення якості проведення внутрішніх аудитів удосконалено низку їх методичних положень. Зокрема, розроблено поетапну схему «процес-продукт» виконання аудиторського завдання (рис. 3), що базується на послідовному використанні запропонованого комплексу документів. Визначено перелік методів, використовуваних внутрішніми аудиторами в процесі проведення аудиторського дослідження, відповідно до джерел інформації для отримання аудиторських доказів та встановлення ступеня їх надійності, а також розроблено покроковий алгоритм аудиторського дослідження, що сприятиме підвищенню ефективності та результативності виконання аудиторського завдання.

У роботі проаналізовано умови можливої відмови внутрішнього аудитора від надання об'єктивних висновків за результатами проведеного аудиторського дослідження і наведено їх перелік.

Для відстеження повноти виконання аудиторських рекомендацій розроблено контрольну форму моніторингу врахування рекомендацій за результатами проведеного ВА. Її практичне застосування посилить контроль за цим процесом через надання керівнику установи необхідної інформації щодо стану виконання рекомендацій різних рівнів впливу. Використання на практиці розробленого паспорту результатів проведеного внутрішнього аудиту спростить процес складання звітності про результати діяльності служби ВА (ф. 1-ДВА) та порядок узагальнення відповідних показників для звітування керівнику установи.

Для систематизації матеріалів проведених аудитів розроблено порядок формування справ за результатами внутрішніх аудитів і форму титульного аркуша справ за матеріалами ВА.



Рис. 3. Поетапна схема «процес-продукт» виконання аудиторського завдання

Джерело: розроблено автором

Використання запропонованої «дорожньої карти» внутрішніх аудитів в державному секторі економіки дозволить усунути недоліки в процесі їх організації та проведення.

Оцінка якості ВА прямо пов'язана із розрахунком показників результативності діяльності служби ВА. У роботі наведено перелік найтипівіших порушень та

недоліків в частині організації та функціонування служби ВА в органах виконавчої влади з обґрунтуванням шляхів їх недопущення та запропоновано методичку загальної оцінки якості ВА на підставі визначених показників і критеріїв.

Для професійного розвитку працівників служби ВА та відповідно поліпшення якості ВА, важливе значення має практична реалізація запропонованої 7-миступеневої моделі рівнів професійної компетентності внутрішніх аудиторів на підставі таксономії Блума (в основу якої покладено цілі навчання у когнітивній сфері, виражені через елементи засвоєння), яка ілюструє порядок структурування рівнів навичок фахівців з ВА, що забезпечує розуміння керівником служби ВА та безпосередньо працівниками необхідності розвитку критичного мислення.

З метою постійного вдосконалення професійних компетенцій внутрішніх аудиторів розроблено програму обов'язкового підвищення кваліфікації працівників служб ВА у розрізі основних рівнів (для фахівців зі стажем роботи менше 3-років; фахівців зі стажем роботи понад три роки, керівного складу служби та керівників аудиторських груп).

Досліджено також питання підвищення рівня оплати праці та матеріального заохочення працівників служб ВА в контексті можливості залучення до роботи висококваліфікованих кадрів, розширення їх професійних обов'язків як необхідної умови успішності модернізації системи управління державними фінансами.

ВИСНОВКИ

У дисертаційній роботі здійснено теоретичне узагальнення та запропоновано розв'язання важливого наукового завдання, яке полягає в розробці практичних рекомендацій з удосконалення теоретичних положень та організаційно-методичного забезпечення внутрішнього аудиту в системі державного фінансового контролю. Одержані результати дають право на такі висновки та узагальнення:

1. У процесі вивчення теоретичних положень функціонування системи державного фінансового контролю поглиблено сутність контролю, узагальнено його різновиди та критерії класифікації. Основною дефініцією поняття «контроль» визначено його позиціонування як складової управління, спрямованої на надання гарантій в частині досягнення цілей та мети діяльності і підтвердження її відповідності встановленим нормативам і правилам, запобігання або виявлення фактів порушення законності, неефективності використання ресурсів з обов'язковою розробкою заходів для їх уникнення або мінімізації у подальшому. Через розширення критеріїв класифікації ДФК посилено його розуміння як необхідного елемента регуляторної системи державної політики.

2. Дослідження стану нормативно-правового забезпечення вітчизняної системи ДФК вказує на позитивні кроки з приведення законодавчої бази з питань державного фінансового контролю до європейських і міжнародних норм. Водночас, потребують негайного усунення наявні недоліки та прогалини чинного законодавства. Для унормування правового поля побудови системи ДФК важливо закріпити на законодавчому рівні основи функціонування цієї системи, зокрема в частині взаємодії її суб'єктів при виконанні владних повноважень, що виключить

дублювання функцій, сприятиме розмежуванню повноважень та забезпечить досягнення злагодженості в процесі діяльності органів ДФК.

3. Основою системи ДФК на сучасному етапі його розвитку є внутрішній контроль. Налагодження системи внутрішнього контролю, відокремлення поняття внутрішнього контролю від внутрішнього аудиту, як інструмента моніторингу для аналізу результативності внутрішнього контролю, позитивно впливають на формування фінансової культури та, відповідно, ефективність процесу управління державними (місцевими) ресурсами.

Приведення у відповідність до міжнародних норм вітчизняної термінології в частині внутрішнього контролю та пропозиції використання поняття внутрішнього управлінського контролю спрямовані на усунення подвійного тлумачення цього понятійно-категоріального апарату.

4. Для вдосконалення організаційних аспектів побудови головними розпорядниками бюджетних коштів комплексної системи внутрішнього контролю розроблено низку задокументованих правил, процедур і механізмів контролю (в тому числі процесу управління ризиками). Їх запровадження у практику забезпечить розуміння керівництвом суті внутрішнього контролю, підвищить рівень його впевненості в досягненні мети та цілей діяльності установ і організацій та сприятиме попередженню незаконного, неефективного та нерезультативного використання бюджетних коштів.

5. В процесі дослідження сутності внутрішнього аудиту доведено його цінність як дієвого способу посилення внутрішнього контролю та управління ризиками, забезпечення досягнення цілей та виконання завдань розпорядниками бюджетних коштів. Для упорядкування процесу створення підрозділів внутрішнього аудиту в органах виконавчої влади систематизовано нормативно-правову базу та запропоновано перелік організаційних документів з внутрішнього аудиту, які мають розроблятися безпосередньо розпорядниками бюджетних коштів.

На даний час чинним правовим полем необхідність утворення та організації діяльності з внутрішнього аудиту у вітчизняному державному секторі звужено до бюджетного процесу. Для підвищення якості системи управління публічними ресурсами, посилення законності, ефективності та економічності їх використання обґрунтовано підстави запровадження служб внутрішнього аудиту у сферу діяльності суб'єктів господарювання державного сектора економіки та органів місцевого самоврядування, що підтверджується відповідними обґрунтованими розрахунками. Для підвищення результативності внутрішнього аудиту розширено перелік основних напрямів діяльності цієї служби.

6. Серед основних проблем та недоліків у діяльності підрозділів внутрішнього аудиту виокремлено обмеженість ресурсів (трудових, часу), і відповідно, розроблено порядок їх розподілу в найефективніший спосіб для виконання поставлених завдань з проведення внутрішніх аудитів. У запропонованій методиці ризик-орієнтовного обрання пріоритетних напрямів проведення внутрішнього аудиту в державному секторі враховано максимальну кількість критеріїв включення об'єктів до плану, що дозволить структурувати простір (базу даних) об'єктів та системно визначати наявні у них проблеми з включенням їх переліку до плану діяльності з внутрішнього аудиту.

7. На даний час на законодавчому рівні методологічна база та документальні форми стратегічного та операційного планування діяльності з внутрішнього аудиту поки що не регламентовані. Вони носять характер рекомендацій, розроблених Міністерством фінансів України. З огляду на це форми стратегічного плану доповнено розділами, з наведенням інформації щодо напрямів розвитку внутрішнього аудиту та запланованого бюджету для реалізації стратегії діяльності з внутрішнього аудиту, а операційного плану – розширеним переліком об'єктів для здійснення в плановому порядку внутрішнього аудиту, з визначенням мети проведення та обґрунтуванням кошторису видатків для виконання основних заходів. Їх практична реалізація спрямована на постійне професійне вдосконалення діяльності з внутрішнього аудиту, посилення прозорості та аналітичності інформації, зокрема для керівника установи в частині використовуваних ресурсів.

Для усунення недоліків та прорахунків, які допускаються головними розпорядниками бюджетних коштів в процесі планування діяльності з внутрішнього аудиту, обґрунтовано напрями оптимізації цього процесу.

8. Сучасний стан внутрішнього аудиту у головних розпорядників бюджетних коштів характеризується штатною неукмплектованістю підрозділів внутрішнього аудиту, недостатньою кількістю фахівців для охоплення всього простору аудиту, порушенням функціональної та організаційної незалежності підрозділів. Розроблена типова декларація внутрішнього аудиту в державному секторі дозволить закріпити незалежність цього підрозділу.

Для унормування чисельності служби внутрішнього аудиту, систематизовано підходи до визначення оптимального штату підрозділу з урахуванням дії комплексу взаємопов'язаних ключових факторів. Результати дослідження застосування в аудиті інформаційних технологій та великих масивів даних підтвердили доцільність введення посади аналітика з глибинної обробки таких даних (спеціаліста з Data Mining).

9. В контексті вдосконалення організаційно-методичних засад проведення аудиторського дослідження, усунення виявлених недоліків при здійсненні внутрішніх аудитів та підвищення ефекту від надання аудиторських рекомендацій розроблено алгоритм проведення аудиторського дослідження в державному секторі. Використання розробленої поетапної схеми «процес-продукт» виконання аудиторського завдання водночас із запропонованою системою аудиторських документів сприятиме підвищенню якості організації та результативності функціонування підрозділів внутрішнього аудиту. Відповідно практична реалізація «дорожньої карти» внутрішнього аудиту в державному секторі економіки дасть можливість відповідним підрозділам оптимізувати роботу в частині організації та проведення внутрішніх аудитів.

У процесі дослідження запропоновано систему методичних прийомів і джерел формування інформації з урахуванням ступеня їх надійності для використання в ході проведення внутрішнього аудиту. Через відсутність законодавчої регламентації конкретного переліку методів при здійсненні внутрішнього аудиту, її застосування уможливить отримання достатніх та належних аудиторських доказів. На посилення контролю виконання рекомендацій за результатами проведених аудитів, надання керівнику установи всієї необхідної

інформації в частині застосування заходів різних рівнів впливу, спрямована розроблена контрольна форма моніторингу врахування рекомендацій за результатами проведеного внутрішнього аудиту. Це дозволить уніфікувати процес відстеження повноти впровадження рекомендацій.

10. Практична реалізація запропонованої форми паспорта результатів проведеного внутрішнього аудиту забезпечить результативність процедури узагальнення відповідних показників для звітування підрозділом внутрішнього аудиту. Для систематизації матеріалів аудитів також розроблено порядок формування справ.

11. За підсумками аналізу організаційно-методичних положень оцінювання якості внутрішнього аудиту складено перелік типових порушень та недоліків в організації діяльності підрозділів ВА в державному секторі та обґрунтовано шляхи їх усунення. Розроблена методика проведення загальної оцінки якості внутрішнього аудиту базується на системі показників і критеріїв такої оцінки. Практична реалізація 7-миступеневої моделі професійної компетентності внутрішніх аудиторів з використанням таксономії Блума дозволить структурувати рівні навичок внутрішніх аудиторів. Представлена програма обов'язкового підвищення рівня знань працівників цих підрозділів у розрізі основних рівнів професійного розвитку сприятиме їх постійному професійному розвитку та підвищенню кваліфікації.

На цій основі обґрунтовано необхідність забезпечення відповідного рівня матеріального заохочення як елемента якості внутрішнього аудиту.

СПИСОК ОПУБЛІКОВАНИХ ПРАЦЬ ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ

У наукових фахових виданнях України:

1. Пушкарьова О.Ю. Передумови становлення Державної контрольно-ревізійної служби в Україні. *Фінанси, облік і аудит*. 2009. №13. С.268-273 (0,3 д.а).
2. Пушкарьова О.Ю. Державний фінансовий аудит суб'єктів господарювання як пріоритетний напрям діяльності органів державної контрольно-ревізійної служби. *Держава та регіони*. 2009. №7. С.160-164 (0,6 д.а).
3. Пушкарьова О.Ю. Деякі аспекти законодавства у сфері проведення органами державної контрольно-ревізійної служби державних фінансових аудитів. *Вісник Харківського національного технічного університету сільського господарства. Сер. Економічні науки*. 2010. Вип. 99. С.231-236 (0,4 д.а).

У наукових фахових виданнях України, які включені до міжнародних наукометричних баз:

4. Пушкарьова О.Ю. Механізм побудови ефективної системи внутрішнього контролю розпорядниками бюджетних коштів. *Причорноморські економічні студії (Index Copernicus)*. 2019. Вип. 47. Ч. 2. С. 151-157 (0,8 д.а).
5. Пушкарьова О.Ю. Організаційно-нормативні аспекти запровадження внутрішнього аудиту в державному секторі економіки. *Бізнес-навігатор (Index Copernicus)*. 2019. №6 (55). С. 217-223 (0,8 д.а).

6. Пушкарьова О. Ю. Особливості забезпечення якості внутрішнього аудиту та підвищення професійної компетентності внутрішніх аудиторів в державному секторі. *Ефективна економіка* (Index Copernicus). 2019. № 12. URL: <http://www.economy.nauka.com.ua/?op=1&z=7754> (дата звернення: 14.02.2020) (0,7 д.а).

В інших виданнях:

7. Пушкарьова О.Ю. Питання проведення державного фінансового аудиту суб'єктів господарювання. *Наука і вища освіта: тези доп. учасників XVII Міжнар. наук. конф. студентів і молодих учених*, 09-10 квіт. 2009 р. Запоріжжя: КПУ. 2009. С. 287-288 (0,1 д.а).

8. Пушкарьова О.Ю. Напрями удосконалення здійснення державного фінансового контролю органами державної контрольно-ревізійної служби України. *Актуальні проблеми фінансової системи в контексті стратегії розвитку України: матеріали Міжнар. інтернет-конф. молодих учених*, 14-15 трав. 2009 р. Умань: Уман. держ.пед. ун-т імені Павла Тичини. 2009. С. 69-71 (0,2 д.а).

9. Пушкарьова О.Ю. Дослідження повноти формування доходів підприємств при проведенні державного фінансового аудиту суб'єктів господарювання. *Перспективи розвитку економіки України: теорія, методологія, практика: матеріали XIV Міжнар. наук.-практ. конф. молодих учених та студентів*, 26-27 трав. 2009 р. Луцьк: Волин. нац. ун-т ім. Лесі Українки. 2009. С. 240-242 (0,1 д.а).

10. Пушкарьова О.Ю. Специфіка діяльності основних суб'єктів системи державного фінансового контролю України. *Аспекти стабільного розвитку економіки в умовах ринкових відносин: матеріали III Міжнар. наук.-практ. конф.*, 05-06 черв. 2009 р. Умань: Уман. держ. аграр. ун-т. 2009. С. 105-107 (0,2 д.а).

11. Пушкарьова О.Ю. Сучасні проблеми проведення регіональними контрольно-ревізійними управліннями державного фінансового аудиту суб'єктів господарювання. *Актуальні проблеми економічного і соціального розвитку регіонів України: Тези Всеукр. наук.-практ. інтернет-конф.*, 16-26 листоп. 2009 р. Дніпропетровськ: ДДФА. 2009. Т. 2. С. 225-226 (0,1 д.а).

12. Пушкарьова О.Ю. Проблеми співіснування двох видів державного фінансового контролю: інспектування та державного фінансового аудиту. *Стратегія економічного розвитку країн в умовах глобалізації: матеріали IV Міжнар. наук.-практ. конф. молодих учених та студентів*, 15-16 берез. 2013 р. Дніпропетровськ: ДНУ. 2013. Т.1. С. 105-108 (0,2 д.а).

13. Пушкарьова О.Ю. Нормативно-правові засади здійснення внутрішнього аудиту в державному секторі. *Світ економічної науки. Випуск 10: матеріали Міжнар. наук.-практ. інтернет-конф. економ. спрямування*, 26 груд 2018 р. Тернопіль. 2018. С.60-63 (0,2 д.а).

14. Пушкарьова О.Ю. Кодекс етики працівників підрозділів внутрішнього аудиту. *Тридцять треті економіко-правові дискусії (економічне спрямування): матеріали Міжнар. наук.-практ. інтернет-конф. економ. спрямування*, 27 груд. 2018 р. Львів. 2018. С.60-62 (0,1 д.а).

15. Пушкарьова О.Ю. Напрями проведення внутрішнього аудиту в державному секторі економіки: міжнародний та вітчизняний аспекти. *Бухгалтерський облік*,

оподаткування, аналіз і аудит: сучасний стан, проблеми і перспективи розвитку: тези доп. V Міжнар. наук.-практ. конф., 27 листоп. 2019 р. Чернігів. 2019. С. 119-120 (0,2 д.а).

АНОТАЦІЯ

Пушкарьова О. Ю. Організаційно-методичне забезпечення внутрішнього аудиту в системі державного фінансового контролю. – Рукопис.

Дисертація на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук за спеціальністю 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)». – ДВНЗ «Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана», Київ, 2020.

Дисертацію присвячено обґрунтуванню теоретичних, організаційних та методичних положень діяльності з внутрішнього аудиту в державному секторі економіки як складової системи державного фінансового контролю.

В процесі дослідження поглиблено генезис системи державного фінансового контролю з окресленням в ній функції і ролі внутрішнього аудиту.

Опрацьовано нормативно-правове забезпечення внутрішнього аудиту в державному секторі економіки. Удосконалено методичні підходи до організації та діяльності служби внутрішнього аудиту в державному секторі економіки. Уточнено методичне забезпечення процесу планування діяльності з внутрішнього аудиту та обґрунтовано шляхи оптимізації цього процесу.

Запропоновано методику оцінювання якості внутрішнього аудиту на підставі виокремлених показників та критеріїв. Розроблено програму обов'язкового підвищення знань внутрішніми аудиторами в розрізі основних рівнів професійного досвіду та запропоновано 7-миступеневу модель рівнів професійної компетентності внутрішніх аудиторів.

Ключові слова: державний фінансовий контроль, внутрішній контроль, модель COSO, управління ризиками, внутрішній аудит, стандарти внутрішнього аудиту, планування діяльності з внутрішнього аудиту, проведення внутрішнього аудиту, оцінка якості внутрішнього аудиту.

АННОТАЦИЯ

Пушкарева О. Ю. Организационно-методическое обеспечение внутреннего аудита в системе государственного финансового контроля. - Рукопись.

Диссертация на соискание ученой степени кандидата экономических наук по специальности 08.00.09 «Бухгалтерский учет, анализ и аудит (по видам экономической деятельности)». – ГВУЗ «Киевский национальный экономический университет имени Вадима Гетьмана», Киев, 2020.

Диссертация посвящена обоснованию теоретических, организационных и методических положений деятельности по внутреннему аудиту в государственном секторе экономики как составляющей системы государственного финансового контроля.

Исследованы теоретические основы в сфере функционирования системы государственного финансового контроля и его нормативно-правовое обеспечение. В частности, уточнены понятия контроля, государственного финансового контроля, внутреннего контроля и внутреннего аудита.

Расширена классификация государственного финансового контроля за счет предложенного классификационного критерия – характера назначения контроля. С его учетом выделено объективно необходимый контроль (по результатам проведенной обоснованной оценки рисков) и директивно (императивно) назначенный (по решению руководителя или по инициативе определенных органов, наделенных соответствующими полномочиями).

Построена концептуальная модель современной системы государственного финансового контроля в Украине с определением в ней места внутреннего аудита.

Доказано, что действенная система внутреннего контроля является основой, на которой строится вся система государственного финансового контроля, и базой для внутреннего аудита. В работе составлен детальный регламент построения внутреннего контроля распорядителями бюджетных средств и предложено использование типовой инструкции по внутреннему контролю. Разработан пошаговый порядок внедрения первоочередных мероприятий для повышения действенности функционирования внутреннего контроля.

Получили дальнейшее развитие нормативно-правовые аспекты внутреннего аудита в государственном секторе экономики. Выделены объективные условия внедрения внутреннего аудита в практику деятельности субъектов хозяйствования и органов местного самоуправления.

Уточнено методическое обеспечение процесса планирования деятельности по внутреннему аудиту и предложены пути оптимизации этого процесса. В частности, усовершенствован порядок отбора объектов для включения их в план проведения внутреннего аудита; расширены показатели форм стратегического и операционного планов.

Усовершенствованы методические подходы к организации и непосредственному осуществлению внутреннего аудита в государственном секторе экономики. Предложено штатную численность подразделения внутреннего аудита рассчитывать с учетом взаимодействия комплекса ключевых факторов, потенциально влияющих на количество персонала такого подразделения. Доказано необходимость введения в состав подразделения внутреннего аудита должности аналитика по глубинной обработке больших массивов данных (специалиста по Data Mining). Сформирована поэтапная схема «процесс-продукт» выполнения аудиторского задания.

Представлена система методических приемов и источников формирования информации, используемых в ходе проведения внутреннего аудита с учетом степени их надежности; предложен алгоритм проведения аудиторского исследования и «дорожная карта» внутренних аудитов в государственном секторе.

Разработан паспорт результатов внутреннего аудита для обобщения информации по каждому проведенному внутреннему аудиту и упрощения порядка сведения данных в процессе составления отчетности о результатах деятельности подразделения внутреннего аудита; предложены контрольная форма мониторинга учета рекомендаций и порядок формирования дел для систематизации материалов по результатам проведенных внутренних аудитов.

На основании исследования методического обеспечения повышения качества внутреннего аудита разработана методика оценки качества внутреннего аудита с

использованием предложенных показателей и критериев. Сформирован перечень типичных нарушений и недостатков в части организации и функционирования службы внутреннего аудита (в том числе осуществления оценки качества), а также предложены пути их устранения и предупреждения, что способствует усилению эффективности функции внутреннего аудита в органах исполнительной власти.

Получили дальнейшее развитие практические направления обеспечения профессионального развития внутренних аудиторов путем разработки программы обязательного повышения знаний в разрезе основных уровней профессионального опыта. Предложена 7-миступенчатая модель уровней профессиональной компетентности внутренних аудиторов.

Ключевые слова: государственный финансовый контроль, внутренний контроль, модель COSO, управление рисками, внутренний аудит, стандарты внутреннего аудита, планирования деятельности по внутреннему аудиту, проведение внутреннего аудита, оценка качества внутреннего аудита.

ANNOTATION

Pushkarova O.Yu. Organizational and methodological support of the internal audit in the system of public financial control. – Manuscript.

The dissertation for the degree of candidate of economic sciences, specialty 08.00.09 «Accounting, analysis and audit (by types of economic activity)». – Kyiv National Economic University named after Vadym Hetman, Kyiv, 2020.

The dissertation is devoted to the elaboration of theoretical, organizational and methodological provisions of the internal audit activity in the public sector of economy as a component of the system of public financial control.

The genesis of the system of public financial control with delineation the place of internal audit has been deepened in the course of the study.

The legal support of the function of internal audit in the public sector of economy was worked out. Methodological approaches of the organization and activity of the internal audit's department in the public sector of economy have been improved. The methodological support of planning of the internal audit activity with the development the ways to optimize this process was clarified.

The methodology for assessing the quality of internal audit based on highlighted indicators and criteria was proposed. The compulsory knowledge program for internal auditors in the context of the main levels of professional experience has been developed and the seven-stage model of the levels of professional competence of internal auditors was proposed.

Keywords: public financial control, internal control, model COSO, risk management, internal audit, standards of internal auditing, planning of internal audit activity, internal audit's conducting, quality assessment of internal audit.