

О.В. Коваленко, аспір.

*ДВНЗ «Київський національний економічний університет
імені Вадима Гетьмана»*

ОРГАНІЗАЦІЯ СИСТЕМИ ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ (КОНТРОЛЮ) В МУЗЕЙНИХ УСТАНОВАХ

(Представлено д.е.н., проф. Олійник О.В.)

Наведений порядок організації системи внутрішнього аудиту (контролю), що створена в музейній установі, у процесі аудиту фінансово-господарської діяльності. Розглянуто особливості створення служби внутрішнього аудиту. Також у статті представлена міжнародна практика організації внутрішнього аудиту (контролю) в музейних установах.

На сучасному етапі виникає досить значна кількість проблем у зв'язку з недостатньою кваліфікацією, рівнем освіти та досвідом керівників і працівників контрольно-ревізійних підрозділів музейних установ. Тому в статті наводиться перелік якостей та навичок, необхідних для внутрішнього аудитора, а також ряд умов, необхідних для підготовки кадрів та підвищення престижу музейної професії.

Розглянуто питання сертифікації, що є досить важливим у формуванні кадрового потенціалу державних аудиторів. Світовий досвід засвідчив необхідність прийняття на державному рівні стратегії навчання і сертифікації внутрішніх аудиторів, у якій мають бути вирішені ключові питання. Представлено один із основних організаційних документів, яким має керуватися у своїй діяльності підрозділ внутрішнього аудиту, а саме – Положення про проведення внутрішнього аудиту (контролю) в музейних установах.

Ключові слова: *внутрішній аудит (контроль); державний фінансовий контроль; організаційна структура; музейна установа; аудиторська діяльність; служба внутрішнього аудиту.*

Постановка проблеми. Сучасні тенденції реформування системи державного внутрішнього фінансового контролю в Україні відповідно до європейських стандартів передбачають функціонування підрозділів централізованого та децентралізованого внутрішнього аудиту в музеях © О.В. Коваленко, 2015 ння ефективної діяльності таких служб є не!

Однак специфічні умови аудиту саме в музейній сфері зумовлюють особливості контрольного процесу, а отже і необхідність подальших досліджень за даним напрямком.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Фундаментальні дослідження в цій області були здійснені провідними вітчизняними вченими: Ф.Ф. Бутинцем, М.Т. Білухою, Є.В. Калогою, А.М. Кузьмінським, В.В. Сопком, В.П. Завгороднім та ін. Однак, відповідно до сучасних перебудовчих процесів у сфері державного фінансового контролю, окрім традиційних посад ревізорів, з'являються нові посади – державні аудитори, внутрішні аудитори. Тому слід з'ясувати, яке їх місце в організаційній структурі бюджетних установ та контрольних органів, вимоги до рівня освіти, кваліфікації, досвіду, особистих характеристик тощо.

Викладення основного матеріалу. Вплив сучасних інформаційних технологій, як видається, багато в чому замінює фізичну і розумову працю людини, зменшує потребу в працівниках, що виконують певні функції. Така тенденція простежується практично у всіх сферах діяльності, характерна вона і для сфери контролю в музейних установах. Однак це не означає зменшення ролі людського фактора. Така тенденція впливає на зміну орієнтирів при підготовці кадрів і їх праці на робочих місцях.

Окрім інформаційних технологій неабияк впливають на характер роботи працівників контрольних служб реформи в сфері державного фінансового контролю відповідно до Концепції його розвитку [1].

Нормативними актами ДКРС дані такі визначення терміна «державний аудитор»: державний аудитор – посадова особа органу державної контрольно-ревізійної служби, яка наділена повноваженнями на здійснення аудиту [2, 3].

Слід зазначити, що в США існує поділ аудиторів на державних, внутрішніх і незалежних. Державні аудитори працюють у Головному бюджетно-контрольному управлінні (GAO) США, яке є органом Конгресу США і займається бухгалтерським обліком, аудиторськими перевірками департаментів, агентств і програм федерального уряду. З одного боку, GAO – це внутрішні аудитори на рівні федерального уряду. Стосовно об'єктів, що підлягають перевірці урядовим агентством, – це зовнішні аудитори, оскільки організаційно не залежать від них [4, с. 84]. В Україні фактично державними аудиторами є аудитори ДКРС, які є, з одного боку, внутрішніми, оскільки належать до організаційної структури виконавчої влади, з іншого – зовнішніми, відносно підприємств, установ, організацій, які перевіряються. У таблиці 1 визначено основні завдання державних, внутрішніх і незалежних аудиторів.

Таблиця 1

Завдання державних, внутрішніх і незалежних аудиторів

Завдання	Аудитори		
	державні	внутрішні	незалежні
1	2	3	4
Контроль фінансово-господарської діяльності	+	+	+
Визначення достовірності фінансової звітності	+	+	+
Контроль збереження активів	+	+	
Оцінка законності витрачання коштів	+	+	+
Оцінка ефективності використання ресурсів	+	+	
Виявлення резервів підвищення ефективності діяльності		+	
Контроль доходів і видатків	+	+	+
Контроль розрахунково-платіжної дисципліни	+	+	
Контроль достовірності бухгалтерського обліку	+	+	+
Виявлення і попередження негативної дії чинників на діяльність організації		+	
Консультавання керівництва та працівників у межах своєї компетенції		+	+

Закінчення табл. 1

1	2	3	4
Дослідження фінансової та іншої інформації в інтересах управління		+	
Перевірка відповідності діяльності прийнятій стратегії		+	
Оцінка надійності системи внутрішнього контролю	+	+	+
Визначення, оцінка і управління ризиками		+	
Контроль виконання планових завдань	+	+	

Дані таблиці 1 свідчать про наявність багатьох спільних завдань у роботі аудиторів. Однак внутрішні аудитори в музейних установах діють за окремими специфічними напрямками роботи, спрямованими

на виявлення резервів підвищення ефективності діяльності, виявлення і попередження негативної дії чинників на діяльність організації, дослідження фінансової та іншої інформації в інтересах управління, перевірку відповідності діяльності прийнятій стратегії, визначення, оцінку і управління ризиками діяльності.

Планом заходів щодо реалізації Концепції розвитку державного внутрішнього фінансового контролю на період до 2017 року передбачено ряд заходів стосовно працівників контрольно-ревізійної служби, які здійснюються за такими напрямками:

- 1) розробка стратегії навчання та навчальних програм працівників;
- 2) проведення засідань за круглим столом, брифінгів, конференцій, консультацій та інших заходів за участю представників органів державної влади та громадськості;
- 3) здійснення навчання працівників із застосуванням міжнародного досвіду;
- 4) запровадження сертифікації внутрішніх аудиторів за міжнародними стандартами.

Щодо тих завдань, які стосуються навчальних аспектів, то спільно з Міністерством фінансів Королівства Нідерландів проведено три тижневі регіональні семінари з побудови системи внутрішнього контролю в трьох областях. Для подальшого просування реформ і ознайомлення з новими підходами у реформуванні системи ДВФК працівники центрального підрозділу гармонізації беруть участь у семінарах і «круглих столах», на яких здійснюється обмін досвідом у цій сфері з представниками ЦПГ інших країн.

Передбачається, що після двох років практичної роботи та підвищення кваліфікації за спеціально розробленою програмою внутрішні аудитори складатимуть іспит на здобуття сертифіката «внутрішній аудитор у державному секторі» [5, с. 24].

Світовий досвід засвідчив необхідність прийняття на державному рівні стратегії навчання і сертифікації внутрішніх аудиторів, у якій мають бути вирішені ключові питання – кого слід навчати і сертифікувати (усіх внутрішніх аудиторів чи лише керівників підрозділів внутрішнього аудиту), якого рівня (лише загальнодержавного чи також регіонального і місцевого), хто здійснюватиме сертифікацію (держава чи незалежні професійні організації), як саме (за якими програмами і методиками, зокрема, чи суттєвими є відмінності між внутрішнім аудитом у державному і приватному секторах) та за рахунок яких джерел (бюджетних/суспільних коштів, власних коштів претендентів та сертифікацію чи участь у витратах має бути пропорційною) [6].

Питання сертифікації є досить важливим у формуванні кадрового потенціалу державних аудиторів. Для його дослідження слід звернутися до Міжнародних стандартів аудиту.

Не менш важливим є те, навчатимуться і підлягатимуть сертифікації винятково державні службовці (або особи, що вже працюють у державному секторі), чи це можливо також і для «вихідців» з приватного середовища, які бажають працювати у сфері публічних фінансів. Поряд з цим, у разі здійснення витрат на навчання і сертифікацію внутрішніх аудиторів за рахунок бюджетних/суспільних коштів, особливо під час світової фінансово-економічної кризи, постає питання обов'язку сертифікованих внутрішніх аудиторів відпрацювати певний час у державному (public) секторі або відшкодувати відповідну частину витрат, що потребує в Україні законодавчого розв'язання [6].

Пропонується роботу виконавців при розгляді системи внутрішнього контролю в музейних установах досліджувати в таких аспектах:

1) робота працівників, відповідальних за окремі сфери діяльності музейної установи, основними функціями яких не є здійснення контрольних дій;

2) робота працівників служб внутрішнього аудиту.

Щодо першого аспекту, то, вважаємо, що організацію праці в цьому розрізі необхідно розглядати за центрами відповідальності.

Наявність служби внутрішнього аудиту певним чином впливає на структуру системи внутрішнього контролю, однак жодним чином не може її замінити.

Внутрішньогосподарський аудит у музейних установах на сучасному етапі практично відсутній. Його запровадження є однією зі складових реформування ДВФК в Україні. При цьому виникає ряд проблемних питань організаційного характеру:

1) запровадження нових посад вимагає збільшення штатних одиниць або формування служб внутрішнього аудиту зі працівників музейної установи;

2) служби внутрішнього аудиту мають бути організаційно незалежними від керівництва музейної установи;

3) аудитори повинні мати достатній рівень кваліфікації та професійних знань не лише в сфері бухгалтерського обліку, контролю і аудиту, але і в галузі культури, а також мати аналітичні здібності. Аудитори мають знати: чинне законодавство в галузі культури; нормативні й керівні матеріали з питань роботи музеїв; нормативні акти, що регламентують і визначають розвиток української культури

та науки; основи музеєзнавства; основні напрями фондової, експозиційної, пропагандистської, науково-дослідної, методичної роботи музею; передовий досвід роботи вітчизняних і зарубіжних музеїв; правила і норми охорони праці, виробничої санітарії та протипожежного захисту; правила внутрішнього трудового розпорядку.

Щодо першого пункту, то введення посади внутрішнього аудитора або створення служби внутрішнього аудиту в музеї без зменшення чисельності інших штатних працівників має свої переваги і недоліки. Переваги пов'язані із самою необхідністю реформування ДВФК, яка обґрунтовувалася раніше. Недоліком є те, що такі дії вимагають додаткового фінансування музейних установ, а в кризових умовах це може бути нереалізовано. У міністерствах, відомствах, де функціонували контрольно-ревізійні підрозділи, служби внутрішнього аудиту формувалися за рахунок їх працівників.

Результати проведених Державною фінансовою інспекцією України досліджень (оцінок якості) першого року діяльності новостворених підрозділів внутрішнього аудиту свідчать про недоліки як організації цієї діяльності, так і низьку якість проведених аудиторських досліджень (внутрішніх аудитів) в окремих центральних органах виконавчої влади.

Не є виключенням і Міністерство культури України. Так за результатами перевірки стану внутрішнього аудиту в міністерстві встановлено, що на даний час діяльність відділу внутрішнього аудиту взагалі не впливає на покращання фінансово-господарської діяльності в системі Мінкультури, оскільки даним відділом не забезпечується реалізація принципів, визначених Постановою № 1001, відповідно до якої роль внутрішнього аудиту полягає у попередженні порушень, досягненні рівня економії та ефективному і результативному досягненні визначеної мети установи.

Такі факти, окрім недовісти відомчого контролю, свідчать про недостатність ресурсів для здійснення внутрішнього контролю та про необхідність значного вдосконалення організації контрольних заходів у розрізах організації технології, організації забезпечення, організації праці та організації розвитку внутрішнього контролю. Окрім того, міністерствами, відомствами, головними розпорядниками бюджетних коштів мають бути проведені ретельні розрахунки чисельності служб внутрішнього аудиту на основі масштабів їх діяльності, стану системи внутрішнього контролю і обсягу ризиків та загроз функціонуванню установи. Обмежуючим фактором при цьому є обсяг фінансування діяльності такої служби.

Важливим питанням є дотримання незалежності підрозділу внутрішнього аудиту. Оскільки така незалежність може бути лише відносною, необхідно чітко регламентувати його підпорядкованість. Так підрозділ внутрішнього аудиту головного розпорядника коштів підпорядковується керівнику головного розпорядника і є організаційно незалежним від інших служб, а також від розпорядників коштів нижчого рівня.

Інститутом внутрішніх аудиторів запропонована така послідовність створення служби внутрішнього аудиту:

- 1) підбір кандидатури керівника служби;
- 2) визначення очікувань замовників і формулювання мети і завдань служби внутрішнього аудиту;
- 3) розробка моделі внутрішнього аудиту, проведення оцінки ризиків і складання стратегічного плану роботи;
- 4) розробка структури служби внутрішнього аудиту і її бюджету;
- 5) формування служби внутрішнього аудиту (підбір співробітників і їх навчання) [7].

У своїй діяльності підрозділ внутрішнього аудиту має керуватися внутрішніми організаційними документами, ключовим серед яких є Положення про проведення внутрішнього аудиту в музейних установах. Для установ державного сектору таке Положення має містити такі розділи:

1. Загальні положення (мета підрозділу внутрішнього аудиту, його підпорядкованість);
2. Організаційна структура та вимоги до служби внутрішнього аудиту (контролю);
3. Основні завдання і функції підрозділу внутрішнього аудиту;
4. Повноваження служби внутрішнього аудиту (контролю);
5. Обов'язки служби внутрішнього аудиту (контролю);
6. Проведення внутрішнього аудиту (контролю) та оформлення результатів перевірки.

У Положенні про підрозділ внутрішнього аудиту музейної установи також мають бути передбачені вимоги до освіти, кваліфікації, професійної підготовки та професійного досвіду керівника та працівників підрозділу внутрішнього аудиту.

На сучасному етапі виникає досить значна кількість проблем у зв'язку з недостатньою кваліфікацією, рівнем освіти та досвіду керівників і працівників контрольно-ревізійних підрозділів музейних установ. Саме тому необхідно сформулювати мінімальні вимоги до осіб, які призначаються на посаду керівника служби внутрішнього аудиту музейної установи.

Щодо структури підрозділу внутрішнього аудиту, то в практиці менеджменту є досить багато типів організаційних структур, однак їх можна звести до таких модифікацій: лінійні, функціональні та змішані. Залежно від величини підрозділу, обсягу на напрямків перевірок можна застосовувати кожен із наведених типів.

Працівники служби внутрішнього аудиту мають обов'язково відповідати вимогам до незалежного аудитора. Так Законом України «Про аудиторську діяльність» передбачено, що аудитором може бути фізична особа, яка має сертифікат, що визначає її кваліфікаційну придатність на заняття аудиторською діяльністю на території України. При цьому право на отримання сертифіката мають фізичні особи, які мають вищу економічну або юридичну освіту, документ про здобуття якої визнається в Україні, необхідні знання з питань аудиту, фінансів, економіки та господарського права, досвід роботи не менше трьох років поспіль на посадах ревізора, бухгалтера, юриста, фінансиста, економіста, асистента (помічника) аудитора.

Однак на відміну від незалежних аудиторів, внутрішні аудитори в державному секторі є держслужбовцями, діяльність яких окремо регламентується чинним законодавством. Так Законом України «Про державну службу» накладаються певні обмеження, пов'язані з прийняттям на державну службу. Зокрема, не можуть бути обраними або призначеними на посаду в державному органі та його апараті особи, які:

- визнані у встановленому порядку недієздатними;
- мають судимість, що є несумісною із зайняттям посади;
- у разі прийняття на службу будуть безпосередньо підпорядковані або підлеглі особам, які є їх близькими родичами чи свояками;
- в інших випадках, встановлених законами України.

Окрім наведених обмежень існує перелік дій, яких державний службовець не має права здійснювати відповідно до Закону України «Про боротьбу з корупцією».

Інститутом внутрішніх аудиторів наводиться перелік якостей і навичок, необхідних для внутрішнього аудитора:

- об'єктивність;
- вміння бути максимально точним й акуратним в оцінках і висловлюваннях,
- вміння «слухати» і «чути» та сприймати точку зору осіб, що перевіряються (навіть, якщо ця точка зору відрізняється від думки аудитора);

- уміння підходити до відносин з особами, що перевіряються, винятково з робочих позицій (не проєктуючи особисті аспекти взаємин);

- гарні аналітичні здібності (від аудитора, як правило, не вимагається прийняття миттєвих рішень, але аудит передбачає великий обсяг рутинної аналітичної роботи);

- уміння чітко висловлювати думки й відстоювати свою точку зору.

Для підготовки кадрів та підвищення престижу музейної професії необхідно:

1) створити узгоджену різнорівневу систему навчання і підвищення кваліфікації кадрів музейних працівників;

2) удосконалити систему держзамовлення на підготовку професій, яких потребує сучасна музейна галузь, зокрема, фахівців з внутрішнього аудиту (контролю) в музейних установах, фахівців з музейного менеджменту, маркетингу, тощо;

3) забезпечити видання підручників фахової навчально-методичної та наукової літератури з музейної справи, зокрема перекладів ключових світових праць українською мовою;

4) здійснити моніторинг виконання чинного законодавства у частині оплати праці та соціальних гарантій музейних працівників, вжити відповідних заходів для усунення порушень.

Внутрішній аудитор в державному секторі повинен мати базові знання з бюджетної системи, державних фінансів, бухгалтерського обліку на підприємствах та в бюджетних установах, фінансового аналізу, інформаційних систем обліку, аналізу та аудиту.

Відсутність ґрунтовних знань про сферу управління органу, як правило, негативно впливає на якість планування і здійснення контрольних заходів, глибину перевірки й об'єктивність висновків, достовірність звітності та повноту реалізації матеріалів контрольних заходів. Незнання бюджетного законодавства, обліку і звітності фактично унеможлиблює якісне виконання головної мети контрольно-ревізійного підрозділу – здійснення контролю за використанням бюджетних коштів.

Функціонування служб внутрішнього аудиту в кожній музейній установі є досить затратним і по-суті недоцільним. У такому випадку функції внутрішнього аудиту можуть виконуватися головним бухгалтером установи.

Досить актуальними є наукові дослідження вітчизняних науковців проф. М.Г. Чумаченка та проф. С.В. Свірко [8] щодо відносно нового в Україні поняття «контролерство». Спираючись на зарубіжні наукові

праці, вчені зазначають, що визначення контролер, в перекладі українською «головний бухгалтер-аналітик», опрацьовує та аналізує поточну достовірну фінансову інформацію, в наслідок чого компанія отримує можливість якісно удосконалити певні позиції своєї діяльності; бухгалтерський облік при цьому відіграє роль «дзеркала заднього виду», яке висвітлює інформацію минулого часу. Контролеру відводиться роль «прожектора бізнесу», який дивиться у майбутнє; його основним завданням є формування бізнес-досяжної мети компанії.

Як зазначено в Концепції розвитку державного внутрішнього фінансового контролю, основою внутрішнього контролю є відповідальність керівника за управління та розвиток органу в цілому. Проте у чинній законодавчій базі така відповідальність носить лише декларативний характер. Реальних заходів щодо її посилення та виправлення існуючої ситуації не запропоновано. Саме тому в законодавстві має бути передбачена адміністративна, матеріальна, кримінальна відповідальність за всі дії і процеси в органі, у тому числі за внутрішній контроль.

У цьому напрямку слід зауважити, що в країнах Євросоюзу виділяються два підходи до організації системи внутрішнього контролю. В Іспанії, Португалії та Франції має місце так званий «попередній контроль третьої особи». За цим підходом Міністерство фінансів безпосередньо бере участь у процесі здійснення попереднього контролю через присутність посадових осіб Міністерства фінансів у відповідних міністерствах, які перевіряють та погоджують управлінські рішення, пов'язані з витрачанням коштів. Так званий підхід «відповідального менеджменту» наголошує на відповідальності посадової особи, яка здійснює безпосереднє розпорядження асигнуваннями, та керівника відповідних міністерств, відомств тощо. За цим підходом останні несуть повну відповідальність за належне витрачання виділених на міністерство (відомство) бюджетних асигнувань [9].

Висновки. На сучасному етапі бюджетна система України потребує вдосконалення не лише контролю, але і значною мірою фінансового управління. У зв'язку з цим, головні бухгалтери музейних установ мають не лише констатувати результати виконання кошторису і фінансовий стан установи, але і приймати адекватні управлінські рішення щодо цільового й ефективного використання бюджетних коштів відповідно до функціонального призначення музейної установи.

Планування внутрішнього аудиту діяльності музейних установ вимагає максимально зваженого підходу, врахування особливостей функціонування бюджетної установи та оцінки рівня ризиків. На сучасному етапі існує необхідність подальших досліджень з метою удосконалення організації такого аудиту, оскільки від цього багато в чому залежить ефективність роботи підрозділів внутрішнього аудиту.

Список використаної літератури:

1. Про схвалення Концепції розвитку державного внутрішнього фінансового контролю : Розпорядження КМУ від 24.05.2005 № 158-р / Кабінет міністрів України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.kmu.gov.ua>.
2. Про затвердження Методики проведення органами державної контрольно-ревізійної служби державного фінансового аудиту діяльності суб'єктів господарювання : Наказ Голов КРУ від 04.08.2008 № 300 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.nau.ua/doc/?code=z1037-08>.
3. Про затвердження Методичних рекомендацій з проведення органами державної контрольно-ревізійної служби аудиту фінансової та господарської діяльності бюджетних установ : Наказ Голов КРУ від 19.12.2005 № 451 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.nau.ua/doc/?code=v0451501-05>.
4. *Дорош Н.І.* Сучасні аспекти становлення державного аудиту в Україні / *Н.І. Дорош* // Матеріали науково-практичної конференції «Аудит фінансової та господарської діяльності бюджетних установ: проблеми та шляхи запровадження». – К. : Піраміда, 2005. – 144 с.
5. *Рубан Н.І.* Концептуальні питання проведення фінансового аудиту використання бюджетних коштів / *Н.І. Рубан* // Матеріали науково-практичної конференції «Аудит фінансової та господарської діяльності бюджетних установ: проблеми та шляхи запровадження». – К. : Піраміда, 2014. – 144 с.
6. Четвертий семінар Міжнародного співтовариства практикуючих внутрішніх аудиторів [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/article/53748>.
7. Офіційний сайт Російського інституту внутрішніх аудиторів [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.ііа-ru.ru/>.
8. *Чумаченко М.Г.* Пошуки нових орієнтирів української економічної освіти у підготовці фахівців за обліковими спеціальностями: реалії

- вітчизняних потреб та досвід розвинутих країн Заходу / *М.Г. Чумаченко, С.В. Свірко* // *Фінанси, облік і аудит* : зб. наук. праць / М-во освіти і науки України, ДВНЗ «Київський нац. екон. ун-т ім. В.Гетьмана» ; відп. ред. *А.М. Мороз*. – 2010. – Вип. 15. – 374 с.
9. *Даценко А.В.* Проблемні аспекти державного фінансового контролю бюджетних установ та перспективи їх подолання / *А.В. Даценко, І.О. Ковальчук* [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.rusnauka.com/11_EISN_2010/Economics/64014.doc.htm.

КОВАЛЕНКО Олеся Володимирівна – аспірант кафедри бухгалтерського обліку ДВНЗ «Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана».

Наукові інтереси:

– бухгалтерський облік, аналіз та аудит.

Тел.: (068) 404–10–10.

E-mail: olesykovalenko@yandex.ru.

Стаття надійшла до редакції 18.03.2015.