

**Штиршов О. М.,**  
канд. наук з держ. упр., доцент,  
Інститут державного управління,  
e-mail:bratislava@ukr.net

**Гавриленко О. А.,**  
магістрант, Інститут державного управління,  
Чорноморський національний університет ім. Петра Могили, м. Миколаїв, Україна,  
e-mail:gavrilenko.oksana@mail.ru

## СВІТОВА ПРАКТИКА ЗДІЙСНЕННЯ ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ В ДЕРЖАВНОМУ ОРГАНІ

*В статті подано аналіз організації системи внутрішнього аудиту в країнах світу, які розподілено на три основні групи: англomовні країни; країни континентальної Європи; латиноамериканські країни. Автор подає деякі рекомендації щодо можливості використання досвіду Великобританії, Австралії та Канади у організації внутрішнього аудиту у органах державної влади України.*

**Ключові слова:** внутрішній аудит; організація внутрішнього аудиту; Відділу Внутрішнього аудиту; оцінка якості внутрішнього управління державного органу.

**Актуальність теми дослідження.** На сучасному етапі розвитку Української держави одним із ключових питань, яке потребує негайного вирішення, є питання удосконалення механізмів державного фінансового контролю за органами державної влади. Зокрема, особливого значення набуває застосування державного внутрішнього фінансового аудиту і поліпшення якості державного регулювання.

Інтеграція України до європейського та світового політико-економічного простору вимагає від нашої держави створення ефективної системи внутрішнього аудиту в органах державної влади. Світова практика має напрацьовані механізми здійснення внутрішнього аудиту в органах державної влади. Вивчення досвіду інших країн у здійсненні внутрішнього аудиту в державних органах є актуальним для України.

Різні аспекти інтеграції світового досвіду в діяльність вітчизняних органів державного внутрішнього аудиту присвятили свої дослідження такі зарубіжні та українські вчені, як П. Андрєєв, О. Чечуліна, Я. ван Тайнен [1], М. Грачова [2], І. Дрозд [3], Т. Каменська [4], Р. Рудніцька [6], Г. Тусимбаєва [7], І. Чумакова [9; 10] та ін. Проте актуальною залишається спроба комплексного дослідження світової практики механізмів здійснення внутрішнього аудиту в органах державної влади.

**Метою статті** є дослідження світової практики здійснення внутрішнього аудиту в органах державної влади.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Внутрішній аудит – це діяльність з проведення та оцінки поточної роботи організації, здійснювана, як правило, її внутрішнім підрозділом і спрямоване на контроль і вироблення рекомендацій щодо вдосконалення управління. Метою внутрішнього аудиту є допомогти

співробітникам організації ефективно виконувати свої обов'язки.

Кожна країна має свою історію, цінності та політичну систему. Так само можна сказати і про систему аудиту. Сучасні дослідники виокремлюють різні групи країн, серед яких інтерес становлять, на наш погляд, три групи:

- англomовні країни;
- країни континентальної Європи;
- латиноамериканські країни.

Кожна група об'єднана за певними загальними підходами до побудови системи аудиту та передумовами до запровадження функції внутрішнього аудиту в системі державного фінансового управління й контролю, які історично склалися в країнах цієї групи.

Для країн, що утворюють англomовну систему аудиту (Великобританія, Південна Африка, Нова Зеландія, Австралія), характерний децентралізований підхід до організації внутрішнього аудиту. Наприклад, у англomовних країнах Африки служби внутрішнього аудиту працюють у структурі галузевих міністерств і звітують перед головним фінансовим чиновником міністерства (головним бухгалтером). На формування та розвиток системи аудиту цих країн суттєво вплинула Великобританія, тому структура й діяльність відповідних служб у державних установах є дуже подібними до функції внутрішнього аудиту в урядових агенціях Великобританії [9, с. 146–147].

Основними суб'єктами структури органів внутрішнього аудиту уряду Великобританії є Міністерство Фінансів, Комітет Аудиту та Відділ Внутрішнього аудиту.

Міністерство Фінансів щорічно розробляє методику обліку діяльності органів виконавчої влади для відображення операцій, руху активів і зобов'язань. Це

дозволяє отримати адекватну картину по доходах і видатках, прибутків і збитків, а також про рух грошових потоків в розрізі міністерств та інших органів виконавчої влади. Відповідальним за розробку та реалізацію облікової політики є Головний Бухгалтер. Міністерство фінансів призначає на цю посаду виконавчого директора з макроекономічної політики і міжнародних фінансів. Головний Бухгалтер несе відповідальність перед Головному аудитором за надання фінансової звітності за всіма урядовими відомствами. Головний Бухгалтер визначає облікову політику, проводить критичну оцінку діяльності фінансових відділів міністерств і агентств, зокрема, з точки зору відповідності прийнятим стандартам [1].

Головний Бухгалтер організовує Комітети аудиту в кожному Міністерстві та Агентстві. Комітети аудиту всіх відомств звітують перед бухгалтером. Комітет ради, який організовується для кожної позавідомчої громадської організації, звітує перед Радою цієї організації. Основною функцією Комітету аудиту або ради є моніторинг ризиків, поточного контролю і процесів управління [5, с. 16].

Очолює Комітет Аудиту головний бухгалтер виконавчого органу влади. Головний Бухгалтер міністерства або агентства організовує багатоплановий облік у відомстві: фінансовий звіт, внутрішній контроль, розрахунок та аналіз показників результативності та ефективності зроблених витрат. До складу Комітету аудиту органу виконавчої влади входять співробітники цього відомства. Чисельний склад 3–5 осіб. Комітет аудиту періодично організовує зустрічі (мінімум 4 рази на рік), в яких як правило беруть участь члени комітету, голова органу виконавчої влади, фінансовий директор, керівник відділу внутрішнього аудиту та представник зовнішнього контролю. На цих зборах обговорюються матеріали зовнішнього і внутрішнього аудиту, а також рекомендації Головного Бухгалтера.

Діяльність Відділу Внутрішнього аудиту регламентується двома основними документами: Керівництвом із Внутрішнього Аудиту та Стандартами Внутрішнього Аудиту [11].

До завдань Внутрішнього аудиту входить: аналіз внутрішньої системи управління на предмет відповідності поставленим цілям; оцінка методів управління з точки зору економічності і ефективності; ідентифікація ризиків, які можуть перешкодити реалізації поставлених цілей з подальшою виробленням рекомендацій для удосконалення діяльності; звіт щодо якості системи внутрішнього контролю.

Фактично Відділ Внутрішнього аудиту є гарантом збереження активів відомства від шкоди, включаючи факти шахрайства, вихід за рамки компетенції і корупцію, він забезпечує правдивість і достовірність наданої інформації та даних, включаючи внутрішню і зовнішню звітність, а також поточний оперативний облік. Діяльність внутрішнього аудитора повинна бути незалежною, щоб він міг виносити справедливі неупереджені рішення. Діяльність аудитора планується з урахуванням цілей, пріоритетів та ефективності ресурсів, виділених для аудиту.

Відділ Внутрішнього аудиту не може самостійно встановити факт шахрайства, корупції чи вихід співробітника відомства за рамки його компетенції, разом з тим він може інформувати про можливості такого факту Комітет Аудиту, а також виробити систему превентивних заходів, які знизять ризик здійснення факту шахрайства. У разі виявлення факту правопорушення за участю співробітників органів виконавчої влади залучається поліція. Якщо в цьому факті безпосередньо не задіяні співробітники відомства, то про цей факт інформується Головний Бухгалтер. Внутрішній аудит не несе відповідальності за факти шахрайства та інші порушення в підконтрольному відомстві.

Для реалізації його функцій відділу Внутрішнього аудиту виділяється бюджет і ресурси. Якщо для проведення повноцінного внутрішнього аудиту недостатньо ресурсів або повноважень, то керівник відділу Внутрішнього аудиту може звернутися до Головного Бухгалтера для розширення повноважень і залучення додаткових ресурсів. Статус керівника відділу Внутрішнього аудиту повинен дозволяти реалізовувати свої повноваження і впливати на управління ризиками, оперативний контроль і управління відомством.

Взаємовідносини відділу Внутрішнього аудиту з іншими підрозділами повинні орієнтуватися на ефективність проведення аудиту, мінімізацію зусиль і підвищення цінності виконаної роботи. Відділ Внутрішнього аудиту підтримує постійний зв'язок з агентом зовнішнього аудиту і обмінюються думками з питань техніки проведення аудиту, методів, а також координації дій. Співробітники відділу Внутрішнього аудиту проходять атестацію та підвищення кваліфікації. Стратегічним напрямком діяльності внутрішнього аудиту є підвищення ефективності роботи відомства шляхом оцінки ситуації та вироблення рекомендацій. Ця робота передбачає періодичну оцінку і переоцінку ризиків, вдосконалення управління ризиками. З цієї точки зору ресурси, виділені на проведення внутрішнього аудиту, розподіляються на консультативну роботу і попередження ризиків.

Організаційна структура окремих відомств може містити відділ Управління ризиками та Відділ контролю. У цьому випадку функції відділу Внутрішнього аудиту можуть відрізнятися, але ці два види діяльності не виключаються зі сфери ведення відділу внутрішнього аудиту. Поточна діяльність відділу Внутрішнього аудиту регламентується планом. План роботи відділу Внутрішнього аудиту узгоджується з бухгалтером. У плані описуються завдання, цілі, ресурси аудиторської діяльності. План перевірки також повинен містити основні цілі аудиту: проведення консультативної роботи або попередження ризиків [5, с. 16–17].

Особливу значущість в діяльності відділу Внутрішнього аудиту має принцип звітності. Звіти подаються Головному Бухгалтеру. Кожен зі звітів повинен містити в назві найменування виконаної роботи: управління ризиками, контроль та вдосконалення управління. У звіті вказується виявлені недоліки з управління ризиками, слабкість контролю або наявність надмірного контролю, а також слабка ефективність управління.

Варто підкреслити, що окрім представлених агентів аудиту, у Великобританії існує така організація як Форум Громадської аудиту. Це організація формується з урядових установ, що надають послуги населенню та виробляє напрямки розвитку цього сектора виконавчої влади, а також вносить це в плани внутрішнього аудиту установ. Робота форуму відбувається, в тому числі, шляхом обговорення планів роботи відділів Внутрішнього аудиту та аналізу звітів цих відділів. Діяльність цієї організаційної одиниці Великобританії схожа на Комітет громадського аудиту і обліку Австралії.

Саме ця особливість системи внутрішнього аудиту англomовних країн має стати основою для залучення громадськості до внутрішнього аудиту органів державної влади в Україні.

Також для України варто звернути увагу на досвід Австралії, де Відділ внутрішнього аудиту створюється у всіх організаціях, підконтрольних національному відділу аудиту. Відділ внутрішнього аудиту функціонує як самостійний підрозділ, який не залучається до щоденної діяльності організації та прийняття рішень.

Для якісного виконання завдань аудиту група повинна мати, з одного боку, досить фінансових ресурсів, з іншого боку – повинна бути укомплектована кваліфікованими співробітниками, які мають високий рівень знань і навичками для виконання своїх функцій і реалізації затвердженого плану роботи.

У звітах про діяльність відділів внутрішнього аудиту органів виконавчої влади Австралії зустрічаються дві форми найму працівників: ко-сорсинг і повний аутсорсинг. Перша схема передбачає формування штату як з числа працівників установи, так і з залучених співробітників, задіяних за контрактом (тобто при такій схемі частина ресурсів залучаються за схемою аутсорсингу). Керівник групи внутрішнього аудиту і штатні співробітники, як правило, контролюють діяльність залучених.

До групи аудиту залучаються співробітники з числа кандидатів, що відповідають вимогам, що пред'являються, і здатні надавати аудиторські послуги на якісному рівні. У разі повного аутсорсингу управління групою аудиту відбувається за допомогою призначення керівника відділу внутрішнього аудиту з числа співробітників і складання якісного плану роботи внутрішнього аудиту. Керівнику відділу допомагають, як правило, два співробітники з числа персоналу організації [5, с. 18].

Подібна система утворення відділів внутрішнього аудиту органів виконавчої влади може стати цікавою для нашої держави. Адже органи внутрішнього аудиту дійсно мають ґрунтуватися виключно на професіоналізмі та компетентності, а також на незалежності їх співробітників.

Країни франкомовної системи аудиту, передусім Франція, безумовно, справили вплив на формування та розвиток функцій внутрішнього аудиту в державному фінансовому управлінні багатьох країн. Наполеонівська модель державного управління, яка застосовується у Франції, є системою визначення відповідності законам та інструкціям рішень, що приймаються виконавчою владою та підвідомчими їй організаціями

(централізований підхід). Франція експортувала цю модель не лише до латинських європейських країн (зокрема в Італію, Іспанію, Португалію та ін.), а й певною мірою до Південної Америки та Західної і Екваторіальної Африки, де Франція тривалий час мала колонії [9, с. 149].

Аудит всіх фінансових послуг на території Франції здійснюється створеною в 1797 році Генеральною інспекцією з фінансів при Міністерстві фінансів, економіки і промисловості. Функціональними напрямками Національної місії з аудиту є фінансовий аудит всіх міністерств (80 %) і аудит ефективності (20 %).

Система внутрішнього контролю (аудиту) Франції включає в себе:

1) три генеральні інспекції з фінансів, охорони здоров'я та соціальних питань, адміністрування силового блоку;

2) національну місію (орган) з аудиту при департаменті з питань бюджету в структурі Міністерства фінансів, економіки та промисловості;

3) служби внутрішнього аудиту в кожному міністерстві і агентстві (бюджетної організації);

4) MACI (Місія з аудиту і контролю).

Національна місія здійснює формування єдиного плану національного аудиту для всіх міністерств на підставі системи управління ризиками, контроль на відповідність внутрішніх аудиторів стандартам Національної місії з аудиту.

Основним завданням служби внутрішнього аудиту є аудит (контроль) у сфері професійної діяльності структури, в якій він створений, аудит на відповідність і аудит ефективності всередині своєї структури. Служби внутрішнього аудиту створені у всіх державних органах і всередині департаментів міністерств, в тому числі місцевих органах самоврядування.

MACI Міністерства фінансів, економіки та промисловості (в інших міністерствах є аналогічні структури) – постійно діючий консультативно-дорадчий орган. Його функціональними напрямками є: оцінка здатності міністерства представити повний звіт по процедурам всієї діяльності міністерства; формування та управління ризиками; складання плану дій для зниження ризиків; визначення методології та контроль за її виконанням департаментами; дача доручень департаментам про проведення в межах компетенції контролю на відповідність з узагальненим результатом [7].

Система аудиту більшості франкомовних країн Африки є подібними до французької. Однак функція внутрішнього аудиту в міністерствах цих країн є нерозвинутою: у деяких країнах її взагалі не запроваджено, а в інших – хоча й запроваджено, але вона відіграє досить обмежену роль [9, с. 150].

Багато країн латиноамериканської системи аудиту успадкували інститути рахункових судів із Іспанії. У цих країнах традиційним є обов'язкове надання вищому органу фінансового контролю (ВОФК) керівником бухгалтерського офісу (головним бухгалтером) бюджетної установи бухгалтерських рахунків і звітів для підтвердження відповідності законодавчим вимогам.

Наприклад, у Колумбії, яка мала спочатку консолідовану і стандартизовану функцію внутрішнього аудиту в державних органах влади (1993–1994 р.), у

1996 р. була створена Консультативна рада з внутрішнього контролю – дорадчий орган виконавчої влади при Адміністрації президента. Хоча практику наявності у кожному відомстві представника централізованого контролю було припинено, а з цим і практику попереднього аудиту, його повноваження щодо централізованого керівництва функцією внутрішнього аудиту збереглися.

У більшості латиноамериканських країн основну відповідальність за внутрішній і зовнішній контроль витрат центрального уряду закріплено за Генеральною контрольною палатою (Contraloria). За допомогою цієї установи законодавча гілка влади (парламент країни) реалізувала свої повноваження стосовно державних установ, які також мали повноваження щодо здійснення функцій із внутрішнього контролю, бухгалтерського обліку та оплати послуг підрозділів чи установ, які їх здійснюють. Цей орган відповідав за державний облік, консолідацію податково-бюджетної інформації та підготовку фінансових звітів, а також за верифікацію й консолідацію активів і зобов'язань у бухгалтерському і бюджетному обліку.

Contraloria в традиційній формі функціонує в таких країнах, як Чилі, Гондурас і Панама. Перехід від централізованого до децентралізованого підходу в організації функцій внутрішнього аудиту ускладнюється через брак підготовки урядових установ до її виконання. Відповідно до системи Contraloria, до сфери внутрішнього контролю належать обмежені аспекти попереднього контролю та неістотні адміністративні запити, як правило, специфічні строкові замовлення [9, с. 153].

Однак, на нашу думку, слід звернути особливу увагу на досвід Канади. Так, у Канаді контроль ефективності витрачання федерального бюджету з боку народу здійснюється членами Парламенту. Уряд щорічно представляє в Палату громад (Комітет фінансового контролю) проект бюджету і звіт про його виконання за попередній рік. У Канаді здійснюється два види державного аудиту в залежності від суб'єкта аудиту: зовнішній і внутрішній аудит. Внутрішній аудит проводиться службами внутрішнього аудиту в кожному відомстві.

Канада є одним з піонерів впровадження аудиту ефективності та однією з перших в світі відмовилася від практики перевірки тільки законності фінансової та економічної діяльності уряду. Офіс Генерального аудитора і Комітет публічних рахунків нижньої палати канадського парламенту, складаючи інституційну основу законодавчого аудиту, здійснюють контроль за ефективністю виконання урядових програм і, як наслідок, ефективністю витрачання державних ресурсів. Результати аудиту дають депутатам необхідні емпіричні підстави для формування власної позиції з питань ефективності управлінської та фінансової діяльності уряду.

Секретаріат Міністерства фінансів контролює витрачання бюджетних коштів при реалізації урядових програм і проводить оцінку ефективності діяльності державних органів. В рамках оцінки оцінюється і діяльність служб внутрішнього аудиту. Позитивною стороною аудиту в Канаді є проведення повноцінної оцінки ефективності діяльності державних органів та програмних документів. У Канаді в кожному державному органі на федеральному і провінційному рівнях функціонують служби внутрішнього аудиту та оцінки [7].

Основне завдання служби внутрішнього аудиту полягає в оцінці якості внутрішнього управління державного органу (управління бюджетними коштами, персоналом, інформаційних технологій і інших) і виробленні рекомендацій щодо вдосконалення діяльності державного органу. Варто відмітити, що такий підхід є найбільш оптимальним і для нашої держави.

Отже, на сучасному етапі реформування органів державної влади, ключовим аспектом має стати створення дієвої та професійної системи внутрішнього аудиту. Особливу увагу варто звернути на досвід Великобританії та Канади, де служба внутрішнього аудиту наділена широкими функціями та повноваженнями та формується із компетентних працівників. Також корисним є досвід Великобританії та Австралії, де існує така організація як Форум Громадської аудиту та на Комітет громадського аудиту і обліку Австралії.

#### Список використаних джерел

1. Внутрішній контроль та аудит у секторі державного управління України та європейський досвід / П. П. Андреев, О. О. Чечуліна, Я. ван Тайнен та ін. – К. : Кафедра, 2011. – 120 с.
2. Грачева М. В. Внутренний контроль и аудит в секторе государственного управления: опыт развитых стран / М. В. Грачева // Государственное управление. Электронный вестник. – 2007. – Вып. № 12 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [https://istina.msu.ru/media/publications/article/ce0d/69d/8750296/2007zhurn\\_Gosud\\_upr-nie\\_Elektron\\_vestnik\\_\\_12\\_Vnutr\\_kontr\\_i\\_aud.pdf](https://istina.msu.ru/media/publications/article/ce0d/69d/8750296/2007zhurn_Gosud_upr-nie_Elektron_vestnik__12_Vnutr_kontr_i_aud.pdf)
3. Дрозд І. Професійна етика внутрішнього аудитора державних фінансів / І. Дрозд // Фінансовий контроль. – 2009. – № 1. – С. 41–44.
4. Каменська Т. О. Внутрішній аудит. Сучасний погляд : монографія / Т. О. Каменська. – К. : ДП “Інформ.-аналіт. агентство”, 2010. – 499 с
5. Липунцов Ю.П. Внутренний аудит федеральных органов исполнительной власти: обзор зарубежного опыта и рекомендации для России / Ю.П. Липунцов. – Москва. - 2004 г. – 32 с.
6. Рудніцька Р. Роль аудиту в оцінюванні ефективності державного управління: світовий досвід розвитку / Р. Рудніцька // Державне управління та місцеве самоврядування. – 2013. – 2 (17). – С. 72–79.
7. Тусимбаева Г. С. Международный опыт развития государственного аудита и его основные принципы [Електронний ресурс] / Тусимбаева Гульмира Сергеевна // Вестник КазУЭФМТ. – Режим доступу : <http://group-global.org/ru/publication/30675-mezhdunarodnyy-opyt-razvitiya-gosudarstvennogo-audita-i-ego-osnovnye-principy>

8. Чечуліна О.О. Європейський досвід внутрішнього аудиту / О. О. Чечуліна // Фінансовий контроль. – 2011. – № 7. – С. 6–11.
9. Чумакова І. Ю. Організація внутрішнього аудиту в державних органах влади різних систем і країн світу / І. Ю. Чумакова // Наукові праці НДФІ. – 2015. – Вип. 3. – С. 144–156.
10. Чумакова І. Ю. Сутність функції внутрішнього аудиту в системі державного управління / І. Ю. Чумакова, Ж. Г. Коваль // Наукові праці НДФІ. – 2016. – Вип. 3. – С. 135–148.
11. Government Internal Audit Standards. HM-Treasure. UK. – October 2001.

*А. Штырев,*

канд. наук с гос. упр., доцент

*О. А. Гавриленко,*

магистрант, ЧНУ им. Петра Могилы, г. Николаев, Украина

#### **МИРОВАЯ ПРАКТИКА ОСУЩЕСТВЛЕНИЯ ВНУТРЕННЕГО АУДИТА В ГОСУДАРСТВЕННЫХ ОРГАНАХ**

В статье представлен анализ организации системы внутреннего аудита в странах мира, разделены на три основные группы: англоязычные страны; страны континентальной Европы; латиноамериканские страны. Автор представляет некоторые рекомендации о возможности использования опыта Великобритании, Австралии и Канады в организации внутреннего аудита в органах государственной власти Украины.

**Ключевые слова:** внутренний аудит, организация внутреннего аудита, отдела внутреннего аудита, оценка качества внутреннего управления государственного органа.

*A. Shtyrov,*

PhD in Political sciences, Associate Professor

*O. Havrilenko,*

Masters Degree student, Petro Mohyla Black Sea National University, Mykolaiv, Ukraine

#### **WORLD PRACTICE OF IMPLEMENTATION OF INTERNAL AUDIT IN GOVERNMENT BODIES**

The paper presents an analysis of internal audit in the world, which is divided into three main groups: English-speaking countries; Continental Europe; Latin American countries. The author presents some recommendations on the possibility of using the experience of the United Kingdom, Australia and Canada in the organization of internal audit in state bodies of Ukraine.

**Key words:** internal audit; organization of internal audit; internal audit department; quality assessment of internal control of public authority.

**Рецензент:** *Сорока С. В.,* д-р наук з держ. упр., доцент;  
(Чорноморський національний університет імені Петра Могили)

© Штирьов О., Гавриленко О. А., 2017

*Дата надходження статті до редколегії 10.02.17*