

Чумакова І.Ю.,

кандидат економічних наук, доцент,
завідувач відділу державного фінансового контролю
Науково-дослідного фінансового інституту
ДННУ “Академія фінансового управління”

ВНУТРІШНІЙ АУДИТ В УКРАЇНІ: ОРГАНІЗАЦІЙНІ ЗАСАДИ СТВОРЕННЯ В ЦЕНТРАЛЬНИХ ОРГАНАХ ВИКОНАВЧОЇ ВЛАДИ

Проаналізовано особливості нормативно-правового регулювання запровадження внутрішнього аудиту в органах державного сектору України та в інших країнах світу. Обґрунтовано пропозиції щодо організаційних засад створення в міністерствах, інших центральних органах виконавчої влади служб внутрішнього аудиту й організації їх діяльності.

The article analyzes the peculiarities of legal regulation of internal audit in the public sector of Ukraine and the EU countries. Proposals are grounded concerning the content of the draft government documents for measures of setting up internal audit and organization of their activity in ministries and other organs of executive power.

Ключові слова: внутрішній аудит, служба внутрішнього аудиту, міністерства, центральні органи виконавчої влади, система державного внутрішнього фінансового контролю.

Протягом останніх років учені-економісти світу дедалі частіше визнають, що функція внутрішнього аудиту є ключовим компонентом ефективного управління ризиками й системи внутрішнього контролю.

В західних країнах внутрішній аудит з'явився під впливом негативного досвіду в практиці зовнішнього аудиту і зловживань у сфері фінансового управління та звітності компаній. Гучні корпоративні скандали, що мали місце в минулому сторіччі у Австралії, Великобританії, Канаді, США, Японії та інших країнах, спричинили розробку посиленої законодавчої та регуляторної бази, згідно з якою ради директорів і керівництво компаній було зобов'язано впроваджувати адекватну систему внутрішнього контролю, тобто створювати служби внутрішнього аудиту на підприємствах для проведення моніторингу дотримання ефективності такої системи, оцінки її сильних і слабких сторін, у т. ч. незалежним внутрішнім аудитором, щодо того, як працює такий контроль.

Усвідомлення важливості організації внутрішнього контролю відповідно до світового досвіду і пов'язаних із цим регуляторних вимог зростає. Країни, що дотримуються такої практики, уникатимуть у майбутньому поразок у сфері залучення іноземних інвестицій та отримання у зв'язку з цим неадекватно високих “премій за ризик”. На думку експертів Міжнародної фінансової корпорації (IFC), запровадження внутрішнього аудиту приведе “до істотних удосконалень у сферах внутрішнього контролю, корпоративного управління і прозорості”¹.

¹ Див.: Дослідження практики внутрішнього аудиту і внутрішнього контролю в Україні (опитування українських компаній і банків про стан внутрішнього аудиту та внутрішнього контролю) // Міжнародна фінансова корпорація. — 2008. — Черв. — С. 10, 11.

Створення законодавчої та регуляторної бази з метою організації служб внутрішнього аудиту на сьогодні є дуже актуальним і для сектору загального державного управління України. Виконання Програми економічних реформ Президента України² потребує формування дієвої системи державного внутрішнього фінансового контролю (*дали* — ДВФК) для посилення прозорості й поліпшення результативності управління державними фінансами, а також адміністративної й управлінської культури, визначення ефективності прийняття політичних рішень у секторі загального державного управління. Прискорення проведення необхідних реформ у цих напрямках є особливо актуальним у контексті “перезавантаження” системи державних фінансів на інноваційній основі, головними чинниками якого є посилення фінансового контролю цільового й ефективного використання бюджетних коштів, приведення внутрішнього аудиту у відповідність із стандартами Євросоюзу й посилення інституційної ролі Міністерства фінансів України щодо контролю діяльності органів, які займаються доходами й видатками бюджетів.

Об’єктивна потреба в реформуванні ДВФК виникла з прийняттям Концепції розвитку державного внутрішнього фінансового контролю³ (*дали* — Концепція), згідно з якою в Україні має бути побудована нова система державного внутрішнього контролю європейського зразка, що передбачає запровадження в органах державного й комунального секторів системи внутрішнього контролю в кожній сфері діяльності, утворення служб внутрішнього аудиту та їх гармонізацію на центральному рівні. Планом заходів щодо реалізації Концепції передбачено, починаючи з 2012 р., провести організаційно-структурні зміни в органах державного й комунального секторів економіки, створивши в їх складі служби внутрішнього аудиту. Для забезпечення належних умов щодо реалізації цих змін треба визначити й закріпити у відповідному законодавчому акті механізм організації та здійснення внутрішнього аудиту в міністерствах, інших центральних органах виконавчої влади (*дали* — ЦОВВ).

Метою цієї статті є аналіз особливостей нормативно-правового регулювання запровадження внутрішнього аудиту в органах державного сектору України та в інших країнах світу й визначення на цій основі організаційних засад створення служб внутрішнього аудиту в міністерствах, інших ЦОВВ.

Питання теорії, практики й актуальні проблеми організації внутрішнього аудиту в Україні досліджували такі вчені, як С. Зубілевич, Т. Каменська, С. Левицька, В. Пантелеєв, О. Петрик, О. Редько, Л. Сухарева, Т. Федченко та ін. Роль внутрішнього аудиту та його значення в контексті реформування ДВФК

² Заможне суспільство, конкурентоспроможна економіка, ефективна держава: Програма економічних реформ на 2010—2014 роки / Комітет з економічних реформ при Президентові України. Версія для обговорення 2 червня 2010 р.: [Електр. ресурс]. — <http://prezident.gov.ua>.

³ Про внесення змін до Концепції розвитку державного внутрішнього фінансового контролю та затвердження плану заходів щодо її реалізації на період до 2017 року: Розпорядження Кабінету Міністрів України від 22.10.2008 № 1347-р (зі змінами, внесеними згідно з розпорядженням Кабінету Міністрів України від 23.12.2009 № 1601-р): [Електр. ресурс]. — <http://www.kmu.gov.ua/control/>

вивчали відомі вітчизняні фахівці М. Бариніна, І. Дрозд, А. Мамишев, Є. Мних, М. Никонович, І. Стефанюк, Ю. Футоранська, О. Чечуліна та ін. Утім, у працях зазначених дослідників практично не висвітлюються або розглядаються побіжно питання нормативного регулювання функції внутрішнього аудиту в органах державного сектору.

Запровадження і здійснення внутрішнього аудиту на підприємствах та в організаціях приватного й державного секторів української економіки не може регулюватися лише визнаними у світі стандартами й нормами. Система національних стандартів та етичних норм внутрішнього аудиту не може бути механічно скопійована з аналогічних документів міжнародного Інституту внутрішніх аудиторів (ІА). При створенні національної нормативно-правової бази з регулювання внутрішнього аудиту слід урахувувати риси, притаманні лише вітчизняній економіці, а також національні традиції у сфері державного управління і процеси його вдосконалення, узгодження із загальними принципами і пріоритетами бюджетної та майнової політики, процесами реформування в цій сфері.

Однією з умов ефективності реформ у сфері ДВФК є створення єдиного правового поля для функціонування внутрішнього аудиту в органах державного сектору України та його адаптація до законодавства ЄС. На сьогодні у вітчизняному законодавстві у цьому напрямі зроблено вже немало. Передусім із 01.01.2011 запроваджено нову редакцію Бюджетного кодексу⁴ (*дали* — Кодекс), який, по суті, започаткував інноваційні зміни в бюджетному процесі, створивши правове підґрунтя для їх реалізації на практиці.

Із набранням чинності цим документом стали чіткішими визначення відносин із приводу контролю дотримання бюджетного законодавства, а також питання відповідальності за його порушення. Так, у новій редакції ст. 26 Кодексу, що стала в певному сенсі революційною в цих питаннях, чітко визначено обов'язковість запровадження в органах державного сектору базових компонентів європейської моделі внутрішнього контролю і внутрішнього аудиту, а саме моделі публічного внутрішнього фінансового контролю (*Public Internal Financial Control* — PIFC). Отже, персональну відповідальність за запровадження й ефективне функціонування цих компонентів покладено на керівників усіх рівнів — від головного розпорядника (міністра, голови установи та ін.) до розпорядників нижчого рівня й навіть керівників окремих підрозділів установи. Водночас цих заходів на сьогодні недостатньо для створення в державі цілісної нормативно-правової бази з внутрішнього аудиту.

Крім того, у згаданій статті наведено визначення внутрішнього аудиту, згідно з яким внутрішнім аудитом є діяльність підрозділу внутрішнього аудиту в бюджетній установі, спрямована на вдосконалення системи управління, запобігання фактам незаконного, неефективного та нерезультативного використання бюджетних коштів, виникненню помилок чи інших недоліків у діяльності

⁴ Бюджетний кодекс України від 08.07.2010 № 2456-VI: [Електр. ресурс]. — <http://zakon.rada.gov.ua>.

бюджетної установи та підвідомчих їй бюджетних установ, поліпшення внутрішнього контролю.

На думку міжнародних експертів SIGMA (спільна ініціатива Євросоюзу й Організації економічного співробітництва та розвитку щодо підтримки поліпшення управління й менеджменту в країнах Центральної і Східної Європи), в основу нормативно-правового регулювання внутрішнього аудиту в державному секторі має бути покладено підхід, що базуватиметься на рекомендаціях ЄС, відповідно до яких існує вимога “управління системою внутрішнього аудиту з боку Міністерства фінансів на підставі окремого закону про державний внутрішній аудит”⁵.

Досвід побудови моделі ДВФК європейського зразка у країнах — кандидатах на вступ до ЄС засвідчує, що основні засади створення й функціонування внутрішнього аудиту в органах державного сектору переважно закріплюються в окремому законодавчому акті. Прийняття окремого закону про внутрішній аудит базується на політичній волі вишого керівництва країни, а також бажанні концептуально виокремити незалежний внутрішній аудит у державному секторі від управлінської підзвітності й інспектування як її частини.

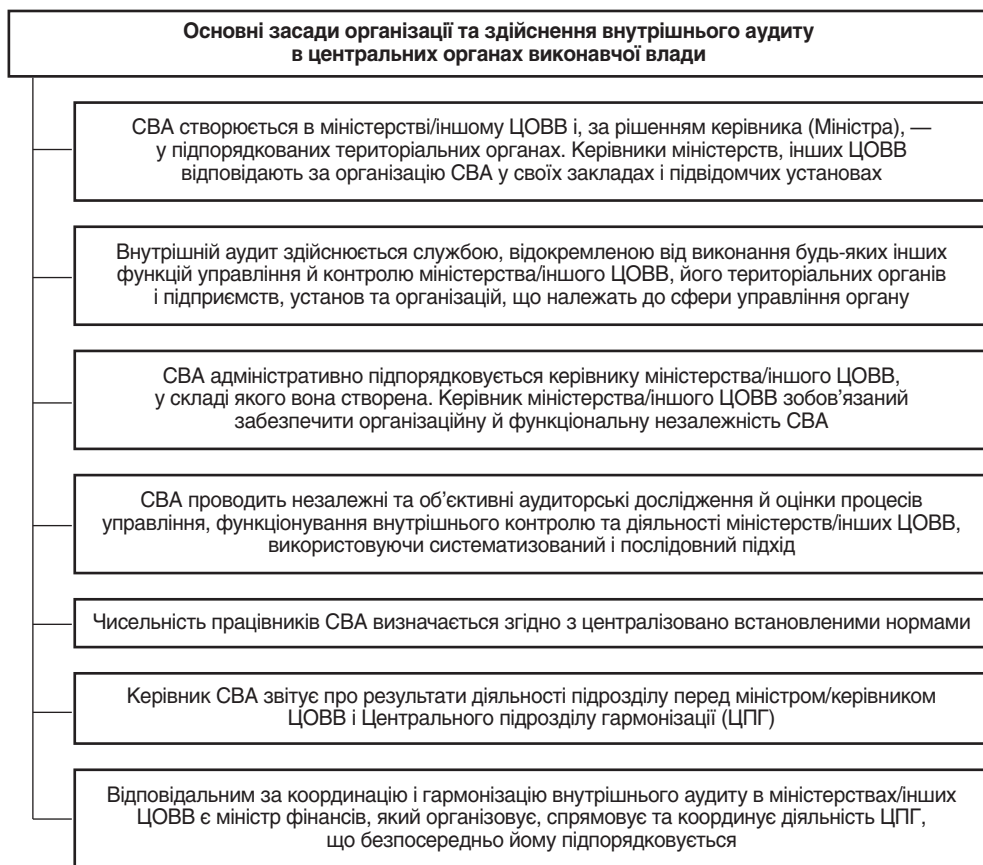
Для України прийняття такого закону на сучасному етапі визнано недоцільним. Згідно з Кодексом основні засади здійснення внутрішнього контролю і внутрішнього аудиту, а також порядок утворення підрозділів внутрішнього аудиту визначаються Кабінетом Міністрів. Тому відповідний документ (постанова уряду) має визначити основні організаційні заходи щодо утворення служб внутрішнього аудиту в міністерствах, інших ЦОВВ.

Розробку постанови Кабінету Міністрів про заходи щодо утворення в міністерствах, інших ЦОВВ служб внутрішнього аудиту та організації їх діяльності (далі — Постанова) передбачено Планом заходів щодо реалізації Концепції. Крім того, підготовка й розгляд урядом проекту такого документа мають бути забезпечені на виконання пп. 3.3.1 п. 3.3 “Запровадження внутрішнього аудиту відповідно до стандартів ЄС” розділу “Поліпшення управління державними фінансами” Плану-графіка реформ за напрямком “Стабілізація Державного бюджету” Програми економічних реформ на 2010—2014 роки “Заможне суспільство, конкурентоспроможна економіка, ефективна держава”.

Постанова має визначити основні засади організації та здійснення внутрішнього аудиту в цих структурах. На нашу думку, основними її положеннями мають бути викладені нижче (рис. 1).

З огляду на європейський досвід зазначимо, що наведені вище положення можуть бути викладені й закріплені в різних нормативних документах з різним рівнем деталізації інформації щодо змісту цілей і завдань, обсягу й функцій внутрішнього аудиту та механізмів його організації в органах державного сектору. Про це,

⁵ Див.: Оцінка системи державного фінансування в Україні, липень 2010 р.: проект звіту // SIGMA. — К.: Центр сприяння інституційному розвитку держ. служби, 2010. — С. 46.



Джерело: складено з урахуванням Порядку утворення підрозділів внутрішнього аудиту та проведення такого аудиту в міністерствах, інших центральних органах виконавчої влади, їх територіальних органах та бюджетних установах, які належать до сфери управління міністерств, інших центральних органів виконавчої влади, затв. постановою Кабінету Міністрів України від 28.09.2011 № 1001 [Електр. ресурс]. — <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=1001-2011-%EF>.

Рис. 1. Основні положення Постанови про заходи щодо утворення в міністерствах, інших ЦОВВ служб внутрішнього аудиту та організації їх діяльності

зокрема, зазначено в Рекомендаціях Європейської комісії, згідно з якими країни — претенденти на вступ до ЄС мають формувати нормативне забезпечення стосовно запровадження й функціонування внутрішнього аудиту в державному секторі⁶.

При розробці власних нормативних документів із внутрішнього контролю і внутрішнього аудиту національні уряди мають спиратися на Рекомендації з внутрішнього контролю в публічному секторі, видані неурядовою Міжнародною організацією вищих органів фінансового контролю (INTOSAI), та використовувати

⁶ Див.: *Де Конинг Р.* Государственный внутренний финансовый контроль / Пер. с англ. Р. Рудничкой. — Словения, 2007. — С. 206—209.

Програмний документ з внутрішнього аудиту в Європі, виданий Європейською Конфедерацією Інституту внутрішніх аудиторів (ЕСІА). Перший документ розкриває зміст поняття “внутрішній контроль” і його компоненти, ролі й обов’язки учасників у сфері внутрішнього контролю відповідно до загально визнаної у світі Інтегрованої системи внутрішнього контролю, розробленої Комітетом спонсорських організацій Комісії Тредвея (COSO), другий документ визначає роль внутрішнього аудиту в підвищенні ефективності корпоративного управління й відповідного ризик-менеджменту в Європі та поза її межами.

Досвід країн — претендентів на вступ до ЄС та країн, що набули такого членства (зокрема, Албанії, Болгарії, Латвії, Македонії, Румунії, Словенії, Туреччини, Угорщини, Хорватії та Чехії), свідчить про різноплановість підходів до подання й закріплення в нормативних документах інформації щодо місії, основних завдань, функцій і механізму організації внутрішнього аудиту в органах державного сектору, а також різний рівень ієрархії затвердження цих документів.

За інформацією офіційних сайтів міністерств фінансів цих країн, основні завдання підрозділів внутрішнього аудиту, їхні повноваження й підпорядкованість, обов’язки і взаємовідносини з керівником організації визначено в Хартії внутрішнього аудиту (в загальному розумінні хартія — це зведення законів, декларація, яку поділяють її автори). Причому саме цей документ у половини з досліджених країн визнано як основний щодо регламентування діяльності підрозділів внутрішнього аудиту. Крім того, у більшості країн поряд із Хартією прийнято стандарти внутрішнього аудиту і Кодекс етики внутрішнього аудитора. Ці документи формують базу для здійснення внутрішнього аудиту в державному секторі європейських країн, відповідно до програмних документів INTOSAI та ЕСІА.

В Україні розроблення стандартів внутрішнього аудиту й Кодексу етики внутрішнього аудитора передбачено планом заходів щодо реалізації Концепції в рамках першого етапу — протягом 2011 р. Проекти цих документів мають бути підготовлені й затверджені Голова КРУ спільно з Міністерством фінансів України на виконання пунктів Плану-графіка реформ за напрямком “Стабілізація Державного бюджету”⁷. Прийняття інших нормативних документів із внутрішнього аудиту (зокрема, Хартії внутрішнього аудиту) не передбачено ні в плані-графіку реформ, ні в Плані роботи Міністерства фінансів на 2011 р.

Водночас, як показує досвід європейських країн, до законодавства із внутрішнього аудиту має бути додано, поряд із Кодексом етики, Хартію внутрішнього аудиту, яку доцільно затверджувати на урядовому рівні (наприклад, як частину Постанови). Виконуючи свої обов’язки, аудитор має керуватися правилами

⁷ Підпункти 3.3.2 “Запровадження стандартів внутрішнього аудиту” та 3.3.3 “Запровадження кодексу етики внутрішнього аудитора” пункту 3.3 “Запровадження внутрішнього аудиту відповідно до стандартів ЄС” розділу 3 “Поліпшення управління державними фінансами” Плану-графіка реформ за напрямком “Стабілізація Державного бюджету” Програми економічних реформ на 2010—2014 роки “Заможне суспільство, конкурентоспроможна економіка, ефективна держава”: [Електр. ресурс]. — <http://prezident.gov.ua>.

Хартії (угодою між керівником і аудитором) і дотримуватися Кодексу етики (обіцянка аудитора жити відповідно до вимог професії аудитора). Ці документи повинні активно застосовуватися й запроваджуватися в державному секторі. У противному разі створюватимуться загрози для функціональної незалежності внутрішнього аудиту⁸.

На нашу думку, на сучасному етапі єдиним прийнятним для України підходом у процесі формування нормативно-правового забезпечення функціонування СВА у міністерствах, інших ЦОВВ має бути прийняття й затвердження на урядовому рівні, поряд із Постановою, Хартії внутрішнього аудиту і Типового положення про СВА в центральних органах виконавчої влади.

Хартію внутрішнього аудиту доцільно прийняти для врегулювання окремих положень Постанови щодо відносин між керівником СВА й керівником ЦОВВ (міністром) і встановлення відповідальності кожної зі сторін, а Типове положення про СВА в міністерстві, іншому ЦОВВ — для деталізації положень Постанови щодо завдань і функціональних обов'язків СВА, повноважень її керівника та вимог до його професійно-кваліфікаційного рівня.

Розроблення цих документів також дасть змогу оцінити якість виконання покладених на керівника СВА повноважень та якість діяльності СВА в міністерстві, іншому ЦОВВ. За досвідом деяких країн — членів ЄС, зокрема Польщі, оцінку діяльності служб внутрішнього аудиту в державній адміністрації країни здійснює Міністерство фінансів за критеріями, розробленими з урахуванням і Хартії внутрішнього аудиту⁹.

Враховуючи передовий міжнародний досвід, одним із важливих пунктів Постанови має бути положення про забезпечення незалежності й об'єктивності внутрішніх аудиторів та СВА міністерств, інших ЦОВВ.

Міжнародні професійні стандарти внутрішнього аудиту ІА¹⁰ визначають поняття “незалежність” як свободу від умов, що створюють загрозу здатності підрозділу внутрішнього аудиту (чи його керівника) неупереджено виконувати свої обов'язки. Керівник повинен мати прямий і вільний доступ до вищого виконавчого керівництва й ради директорів та бути підзвітним обом сторонам. При цьому в документах зауважується, що проблеми незалежності внутрішнього аудитора потрібно розв'язувати на різних рівнях, а саме: на рівні аудитора, окремого аудиторського завдання, на функціональному й організаційному рівнях.

У стандартах INTOSAI з управління в державному секторі у зв'язку з цим зазначено, що “...внутрішній аудит може надати допомогу у сфері внутрішнього контролю, проте він не повинен виконувати функції управління або мати

⁸ Див.: *Де Конинг Р.* Зазнач. праця. — С. 64, 65, 301, 318.

⁹ Див.: *Чечуліна О.О.* Європейський досвід внутрішнього аудиту // Фінансовий контроль. — 2011.— № 7. — С. 6.

¹⁰ Международные основы профессиональной практики внутреннего аудита, Международные профессиональные стандарты внутреннего аудита (в редакции, действующей с 01.01.2011) / Пер. Российского Института внутренних аудиторов: [Електр. ресурс]. — <http://www.iaa-ru.ru>.

операційні обов'язки"¹¹. Для результативності внутрішнього аудиту, надання внутрішніми аудиторами неупереджених висновків за результатами оцінки внутрішнього контролю й об'єктивних пропозицій щодо виправлення виявлених недоліків важливо, щоби працівники підрозділів внутрішнього аудиту були незалежними від керівництва. Крім того, у цих стандартах неодноразово зауважується, що не є припустимим втручання третіх сторін у процес визначення об'єктів, обсягу і процедур внутрішнього аудиту, а також надання звітності за його результатами.

Деякі науковці, зокрема М. Грачова¹², наголошують на тому, що організаційної незалежності підрозділу внутрішнього аудиту можна досягти лише за умови, якщо він не буде складовою частиною будь-якого іншого структурного підрозділу організації й буде підзвітним безпосередньо головній виконавчій посадовій особі та Комітету з аудиту, створеному в рамках вищого колегіального керівного органу. Для забезпечення незалежності думки (функціональної незалежності) підрозділ внутрішнього аудиту не повинен займатися безпосереднім створенням і забезпеченням функціонування системи внутрішнього контролю.

Згідно із зарубіжним досвідом організації внутрішнього аудиту організаційна незалежність підрозділів внутрішнього аудиту забезпечується за умови, якщо ці підрозділи підпорядковуються та є підзвітними найвищому керівництву урядових і державних установ, де їх створено, і це закріплюється окремим положенням відповідного законодавчого акта країни. Наприклад, у Киргизькій Республіці відповідно до Закону "Про внутрішній аудит" дотримання принципів незалежності й об'єктивності внутрішнього аудиту забезпечується завдяки підзвітності керівника служби виключно керівникові державного органу чи установи¹³.

Для забезпечення функціональної незалежності внутрішнього аудиту в країнах ЄС нормативно закріплюється створення спеціальних підрозділів. Так, у Бельгії відповідно до Королівського указу на федеральному рівні організовано Аудиторський комітет, що складається з незалежних експертів та забезпечує якість і незалежність внутрішнього аудиту в системі органів виконавчої влади, узгодження стандартів і методів аудиту¹⁴.

На важливості створення Аудиторського комітету з аналогічними функціями у складі ради директорів приватних компаній наголошується й у відомих нормативних актах із корпоративного управління, прийнятих в ЄС і США, зокрема, в Акті

¹¹ Див.: INTOSAI GOV 9100 "Керівництво для стандартів внутрішнього контролю в державному секторі", INTOSAI GOV 9140 "Незалежність внутрішнього аудиту в державному секторі" / The International Standards of Supreme Audit Institutions, ISSAI, are issued by the International Organization of Supreme Audit Institutions, INTOSAI: [Електр. ресурс]. — <http://www.issai.org>.

¹² Грачева М.В. Внутренний контроль и аудит в секторе государственного управления: опыт развитых стран // Государственное управление. Электронный вестник. — 2007. — Вып. 12. — С. 5, 6.

¹³ <http://www.minfin.kg>.

¹⁴ Субботина М. Внутренний контроль в стране и мире // Библиотека бухгалтерских и налоговых документов: [Електр. ресурс]. — <http://naloglib.net>.

Сарбейнса-Окслі (SOXs) (США, 2002 р.), Комбінованому кодексі корпоративного управління (Великобританія, 2008 р.) та 8-й Директиві Закону про компанії в ЄС (2006 р.).

Відповідно до рекомендацій Єврокомісії для країн — претендентів на членство в ЄС основними умовами забезпечення *організаційної незалежності* внутрішнього аудиту в організаціях державного сектору є: по-перше, можливість для керівника підрозділу внутрішнього аудиту доповідати безпосередньо міністру чи керівнику державної установи і брати участь у засіданнях її вищого керівництва; по-друге, виконання підрозділом внутрішнього аудиту консультативної ролі під час вирішення питань фінансового управління й контролю. *Функціональна незалежність* внутрішнього аудиту забезпечується завдяки нагляду й координації з боку одного зі спеціально створених органів — Центрального підрозділу гармонізації з внутрішнього аудиту в Міністерстві фінансів або Консультатійного аудиторського комітету чи Аудиторської ради, які створюються для підтримки внутрішнього аудиту в кожному центральному органі виконавчої влади¹⁵.

В Україні функції ЦПГ на період реформування ДВФК урядом покладено на Управління гармонізації державного внутрішнього фінансового контролю ГоловокРУ. Згідно з планом заходів щодо реалізації Концепції створення ЦПГ у складі Міністерства фінансів на базі ГоловокРУ передбачається у 2017 р., під час здійснення заходів третього етапу реформ. Водночас, зважаючи на особливу роль Мінфіну в реалізації заходів щодо організації та запровадження СВА у структурі центральних органів виконавчої влади, проблеми забезпечення функціональної незалежності СВА можуть бути розв'язані шляхом переведення ЦПГ до складу Міністерства фінансів або створення спеціального підрозділу з відповідними функціями ЦПГ у структурі Міністерства вже після утворення СВА в центральних органах виконавчої влади.

З огляду на досвід країн — кандидатів на вступ до ЄС цей підрозділ може бути організовано за рішенням міністра фінансів на базі департаменту, який за власними функціями є найближчим до бюджетного управління й контролю.

Водночас потрібно передбачити, які наслідки матимуть заходи з переведення (або створення) ЦПГ у структуру Міністерства фінансів для незалежності самого підрозділу. Із цього приводу експерти SIGMA пропонують забезпечити повну інституційну незалежність ЦПГ за зразком Рахункової палати або перевести цей орган зі складу Мінфіну до іншого органу влади, наприклад Кабінету Міністрів. У будь-якому разі, на їхню думку, поки ЦПГ функціонує у складі ГоловокРУ, існуватиме “потреба в забезпеченні більшої незалежності від Міністерства фінансів, якому воно підпорядковане”¹⁶. Тому на даному етапі реформ, як вважають експерти SIGMA, ЦПГ може входити до складу ГоловокРУ за умови чіткого

¹⁵ Де Конинг Р. Зазнач. праця. — С. 65, 74, 75, 209.

¹⁶ Оцінка системи державного фінансування в Україні, липень 2010 р.: проект звіту // SIGMA. — К.: Центр сприяння інституційному розвитку держ. служби, 2010. — С. 40, 45, 46.

визначення в законодавстві, яке регулює його діяльність, положень про те, що за розвиток внутрішнього аудиту в системі ДВФК відповідає не ГоловКРУ, а ЦПГ.

Функціональна незалежність СВА центральних органів виконавчої влади має бути забезпечена завдяки нагляду й координації ЦПГ під час планування і здійснення діяльності СВА та підготовки звітності за її результатами. Крім того, відповідно до загально визначених світових вимог¹⁷ питання погодження призначення, звільнення, а також оплати праці керівника підрозділу внутрішнього аудиту можуть вирішуватись належним чином лише за погодженням із незалежним органом, яким може бути ЦПГ.

Як показує досвід європейських країн, зокрема Нідерландів¹⁸, голови департаментів внутрішнього аудиту, створених у кожному міністерстві, мають статус директора або заступника директора, призначаються від імені держави й не укладають прямого трудового договору чи контракту з відповідним міністром.

Згідно з рекомендаціями Єврокомісії для забезпечення функціональної незалежності внутрішніх аудиторів має бути вирішено на урядовому рівні питання, “чи може керівник (міністр) номінувати, переводити та/або звільняти внутрішнього аудитора *самостійно* або *після консультацій* з (або навіть *за згоди*) ЦПГ з внутрішнього аудиту”¹⁹.

Для закріплення статусу посадових осіб СВА і забезпечення їхньої функціональної незалежності в центральних органах виконавчої влади в Постанові бажано визначити повноваження міністра, керівника іншого ЦОВВ щодо самостійного вирішення питань призначення на посаду і звільнення з посади керівника цього підрозділу. Адже відповідно до законодавства про державну службу²⁰ керівник СВА є державним службовцем і остаточне рішення про його призначення, переміщення або звільнення приймає безпосередньо керівник центрального органу виконавчої влади.

З урахуванням викладеного вважаємо за доцільне зазначити в Постанові, що СВА міністерства, іншого ЦОВВ має бути підзвітною керівникові органу. Це забезпечить організаційну (адміністративну) незалежність СВА. Крім того, для підтримання функціональної незалежності служби внутрішнього аудиту в документі доцільно передбачити обов’язок керівника міністерства, іншого ЦОВВ щодо забезпечення заходів, які перешкоджали б неправомірному втручання інших посадових осіб у планування, здійснення внутрішнього аудиту і звітування за його результатами.

Міжнародні професійні стандарти внутрішнього аудиту ІА як елемент незалежності внутрішнього аудитора виділяють об’єктивність. Сутність цього поняття

¹⁷ Див.: INTOSAI GOV 9140 “Незалежність внутрішнього аудиту в державному секторі” / The International Standards of Supreme Audit Institutions, ISSAI, are issued by the International Organization of Supreme Audit Institutions, INTOSAI: [Електр. ресурс]. — <http://www.issai.org>.

¹⁸ *Де Конинг Р.* Зазнач. праця. — С. 95.

¹⁹ *Там само.* — С. 65.

²⁰ Про державну службу: Закон України від 16.12.1993 № 3723-ХІІ, зі змінами: [Електр. ресурс]. — <http://zakon.rada.gov.ua>.

визначити досить складно, оскільки це передусім думка аудитора, а не його персональні якості. Разом із тим внутрішній аудитор повинен здійснювати діяльність, не зважаючи на власні упередження й думки третіх осіб, а також уникаючи конфлікту інтересів, що характеризується наявністю в нього конкуруючого професійного або особистого інтересу.

Для уникнення таких ситуацій у Постанові та/або в Типовому положенні про СВА треба чітко визначити статус СВА у міністерства, іншого ЦОВВ, обсяг і зміст його діяльності, закріпити право доступу внутрішніх аудиторів при виконанні відповідних завдань до документації, посадових осіб і будь-яких активів.

Стосовно деталізації аудиторських завдань, які можуть розв'язувати СВА в міністерствах, інших ЦОВВ, зазначимо таке: підрозділи внутрішнього аудиту в державному секторі зарубіжних країн фокусують свою увагу на діяльності щодо надання впевненості (послугах із надання гарантій) і на консультативних послугах.

Відповідно до законодавчих актів країн — кандидатів на вступ до ЄС здійснення внутрішнього аудиту базується на оцінці ризиків і виконанні аудиторських завдань, пов'язаних із наданням гарантій, що охоплюють різні сфери й види аудиту. Так, до функцій підрозділів внутрішнього аудиту Болгарії, Естонії, Румунії, Словаччини, Чеської Республіки входять: аудит систем, аудит відповідності, операційний аудит (аудит ефективності), фінансовий аудит, ІТ-аудит. Підрозділи внутрішнього аудиту Албанії та Кіпру здійснюють фінансовий аудит і аудит ефективності, Польщі — лише фінансовий аудит²¹.

З огляду на термінологію Міжнародних професійних стандартів внутрішнього аудиту ІА надання гарантій є незалежною оцінкою процесів управління, управління ризиками й контролю в організації, що є основою належної підзвітності керівника.

Виконання аудиторських завдань із надання гарантій на сучасному етапі розвитку ДВФК в Україні видається неможливим, оскільки в органах державного сектору, по суті, не сформовано предмет для виконання таких завдань — управлінську підзвітність керівника, тобто обов'язок звітувати про діяльність конкретного органу. Причиною цього є “відсутність усвідомлення необхідності розвитку фінансового управління й контролю, а також нерозуміння відмінності між “фінансовим управлінням” і “контролем”²².

Для належного виконання завдань із надання гарантій внутрішній аудитор повинен мати необхідні фах і досвід, що має підтверджуватися відповідним сертифікатом. Разом із тим запровадження сертифікації в Україні передбачено Планом заходів щодо реалізації Концепції лише у 2015—2016 рр.

²¹ Див.: Welcome to the world of PIFC — Introducing PIFC into Candidate, Western Balkan and European Neighbourhood Policy countries PIFC, European Commission, 2006: [Електр. ресурс]. — <http://ec.europa.eu/budget>.

²² Див.: Оцінка системи державного фінансування в Україні, липень 2010 р.: проєкт звіту // SIGMA. — К.: Центр сприяння інституційному розвитку держ. служби, 2010. — С. 39.

При розкритті основних завдань СВА в Постанові необхідно врахувати зміст поняття внутрішнього аудиту в ст. 26 Бюджетного кодексу. Виходячи з цього, основними завданнями СВА має бути проведення аудиторських досліджень і оцінок економічності, ефективності й результативності роботи всіх елементів управління з метою надання міністрові, керівникові ЦОВВ незалежних, об'єктивних висновків і рекомендацій щодо функціонування системи внутрішнього контролю та підвищення її ефективності й надійності для вдосконалення процесів управління діяльністю міністерств, інших ЦОВВ у цілому або окремих її елементів, за окремими напрямами чи на окремих її етапах.

Як показує досвід європейських країн, чисельність працівників підрозділів внутрішнього аудиту може визначатися на підставі грошових і кількісних критеріїв. Так, у Македонії грошовий критерій є основним і визначається виходячи із середнього обсягу бюджету/фінансового плану за останні три роки, включаючи фонди і програми, що фінансуються ЄС²³. Кількісний (додатковий) критерій передбачає визначення чисельності працівників підрозділу внутрішнього аудиту на підставі співвідношення: щонайменше один внутрішній аудитор на кожен із п'яти розпорядників бюджетних коштів. При цьому мінімальна кількість внутрішніх аудиторів не включає аудиторів-стажерів.

Загалом у європейських країнах ефективною вважається чисельність працівників підрозділу внутрішнього аудиту, якщо дотримується таке співвідношення: один внутрішній аудитор на 1000/1500 працівників державного органу²⁴.

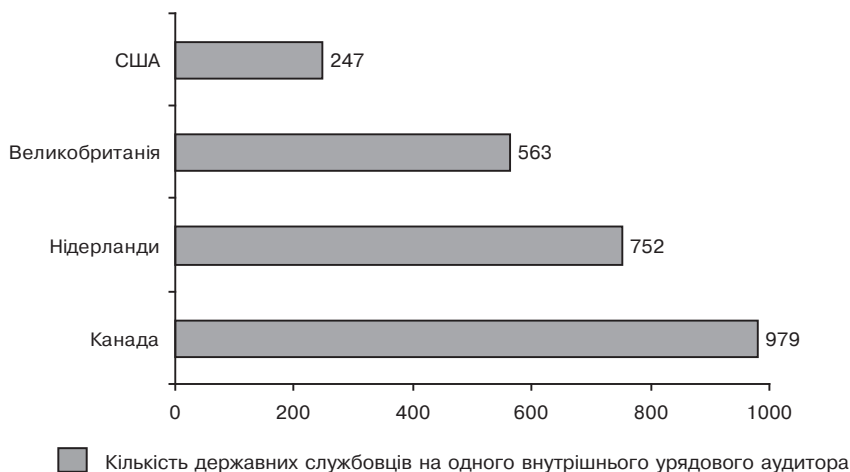
Дослідження тенденцій функціонування внутрішнього аудиту в урядах шістьох країн Організації з економічної співпраці та розвитку (ОЕСР) (Австралії, Великобританії, Канади, Нідерландів, США, Швеції) свідчить про інші значення цих показників. Дані щодо деяких країн наведено на рис. 2.

За результатами дослідження, проведеного за період 2000—2003 рр., можна зазначити таке. У федеральному уряді США, де налічується найбільша з усіх країн кількість внутрішніх аудиторів (близько 11 500), співвідношення внутрішніх аудиторів до державних службовців становить приблизно 1 аудитор на 247 службовців. У Канаді налічується лише 464 аудиторів і співвідношення внутрішніх аудиторів до державних службовців є 1:979. У Великобританії ці показники відповідно такі: 900 і 1:563, у Нідерландах — 837 і 1:752. Із державних організацій Австралії, які брали участь у опитуванні, 43 % респондентів показали, що мають у штатному розписі 10 внутрішніх аудиторів, 7 % — 11—25 осіб, 7 % — 26—50 осіб, а 43 % функціонування внутрішнього аудиту в урядових установах зводять до аутсорсингу.

Відповідно до рекомендацій Єврокомісії керівники організацій державного сектору розраховують мінімальний штат підрозділу внутрішнього аудиту на

²³ Див.: Law on Public internal financial control — Republic of Macedonia, Ministry of Finance: [Електр. ресурс]. — <http://www.finance.gov.mk>.

²⁴ Див.: Отчет о заграничной командировке в рамках шведско-российского проекта сотрудничества по программе “Государственный финансовый контроль и аудит” (первая часть). — Стокгольм, 24—28 апреля 2006 г.: [Електр. ресурс]. — <http://www.roskazna.ru>.



Джерело: складено на основі: International audit trends in the public sector: a comparison of internal audit functions in the governments of six OECD countries finds similarities in legal requirements, organizational structure, and future challenges: [Електр. ресурс]. — <http://goliath.ecnext.com>.

Рис. 2. Співвідношення внутрішніх аудиторів і державних службовців в урядах деяких країн ОЕСР

підставі визначеного рівня бюджету в національній валюті, враховуючи кошти фондів і програм ЄС²⁵. Наприклад, якщо бюджет державної організації за попередній рік становить величину до мінімального рівня в національній валюті, то в підрозділі внутрішнього аудиту має працювати не менше двох внутрішніх аудиторів, включаючи керівника; якщо в межах визначеного рівня в національній валюті — не менше чотирьох—шести внутрішніх аудиторів, включаючи керівника, а в разі перевищення встановленого рівня бюджету — не менше 10 внутрішніх аудиторів. Мінімальний штат підрозділу внутрішнього аудиту не включає аудиторів-стажерів.

У міністерствах деяких країн — кандидатів на вступ до ЄС порядок визначення чисельності підрозділів внутрішнього аудиту здебільшого встановлюється централізовано й закріплюється на законодавчому рівні.

Разом із тим у ряді країн ЄС чисельність внутрішніх аудиторів у міністерствах централізовано не нормується. Так, у Нідерландах чисельність внутрішніх аудиторів визначається кожним керівником (міністром) самостійно відповідно до специфіки діяльності міністерства, кількості процесів чи функцій, що досліджуватимуться під час аудиту, ризиків, які визначаються на вищому (державному) рівні, та значущості підконтрольних суб'єктів²⁶.

²⁵ Де Конинг Р. Значач. праця. — С. 208.

²⁶ Звіт про виконання програми візиту делегації спеціалістів органів державної контрольно-ревізійної служби до Королівства Нідерландів на запрошення Національної академії фінансів та економіки Королівства Нідерландів, 1—5 листоп. 2010 р.: [Електр. ресурс]. — <http://www.dkrs.gov.ua>.

Для України на сучасному етапі такий підхід не може бути прийнятним. Адже на відміну від Голландії, де підрозділи внутрішнього аудиту функціонують понад 40 років, а їхня функціональна і професійна цінність у системі державного устрою в цілому і для кожного окремого керівника міністерства є беззаперечною, в Україні СВА створюються вперше. За відсутності централізовано встановлених норм чисельності працівників цих служб існуватимуть ризики формального виконання керівниками міністерств, інших ЦОВВ вимог щодо створення таких підрозділів.

Зважаючи на вітчизняну практику надходження бюджетних асигнувань (із запізненням або не в повному обсязі), у Постанові доцільніше віддати перевагу іншим нормам визначення штатної чисельності СВА, які б одночасно враховували особливості державоустрою й бюджетного процесу в Україні та були універсальними. За такі норми доцільно обрати кількість:

- територіальних органів і підприємств, установ та організацій, що належать до сфери управління міністерства, іншого ЦОВВ;
- здійснюваних міністерством, іншим ЦОВВ функцій і бюджетних програм, які виконує розпорядник бюджетних коштів;
- процесів, операцій чи підконтрольних суб'єктів, що досліджуватимуться під час внутрішнього аудиту.

Крім того, при визначенні мінімального штату працівників СВА центральних органів виконавчої влади пропонуємо враховувати наявність (відсутність) таких служб у територіальних органах/установах, що належать до сфери управління міністерств, інших ЦОВВ. Мінімальний штат працівників СВА міністерства, іншого ЦОВВ у Постанові бажано встановити в кількості двох осіб, включно з керівником служби (як це затверджено законодавчими актами країн — кандидатів на вступ до ЄС, а саме Македонії, Туреччини й Хорватії).

У разі неможливості утворення СВА доцільно передбачити можливість введення посади спеціаліста, на якого покладатимуться повноваження щодо здійснення внутрішнього аудиту в міністерстві чи іншому ЦОВВ, підпорядкованому територіальному органі.

Зважаючи на викладене, доходимо таких висновків.

1. Відповідно до Програми економічних реформ і Концепції розвитку ДВФК при розробці нормативних документів із внутрішнього аудиту слід орієнтуватися на досвід європейських країн. Водночас при створенні національної нормативно-правової бази з регулювання внутрішнього аудиту в центральних органах виконавчої влади треба враховувати специфіку національної економіки, а також вітчизняні традиції у сфері державного управління і процеси його вдосконалення.

2. З огляду на європейський досвід основні засади створення й функціонування внутрішнього аудиту в органах державного сектору мають бути закріплені в окремому законодавчому акті. Для України, згідно з Бюджетним кодексом, це має бути відповідний документ (постанова уряду) про основні організаційні заходи щодо утворення служб внутрішнього аудиту в міністерствах, інших ЦОВВ.

3. На сучасному етапі прийнятним для країни підходом під час формування нормативно-правового забезпечення функціонування СВА в центральних органах виконавчої влади має бути прийняття й затвердження на урядовому рівні, поряд із постановою, Хартії внутрішнього аудиту й Типового положення про СВА в міністерстві, іншому ЦОВВ.

4. Метою прийняття Хартії внутрішнього аудиту є врегулювання окремих положень постанови уряду щодо відносин між керівником СВА і керівником ЦОВВ (міністром) та відповідальності кожної зі сторін. Типове положення про СВА в міністерстві, іншому ЦОВВ доцільно прийняти для деталізації положень постанови щодо завдань і функціональних обов'язків СВА, повноважень її керівника та вимог до його професійно-кваліфікаційного рівня.

5. До основних норм такої постанови мають бути віднесені положення про забезпечення незалежності й об'єктивності внутрішніх аудиторів у міністерствах, інших ЦОВВ і деталізацію аудиторських завдань, які повинні розв'язувати служби внутрішнього аудиту. Крім того, з метою створення належних умов для впровадження внутрішнього аудиту в центральних органах виконавчої влади окремим положенням мають бути централізовано встановлені норми щодо визначення чисельності працівників СВА для тих бюджетних установ, які не здатні самостійно забезпечити ефективну діяльність цих підрозділів.

6. Зважаючи на особливу роль Міністерства фінансів України в реалізації заходів щодо організації та запровадження СВА у структурі міністерств та інших ЦОВВ, а також для забезпечення незалежності внутрішнього аудиту й ефективності функціонування СВА згодом доцільно вирішити питання про переведення ЦПГ до складу Мінфіну або створення в його структурі спеціального підрозділу з відповідними функціями. Вирішенням цього питання, з огляду на досвід країн — кандидатів на вступ до ЄС, може бути створення ЦПГ, за рішенням міністра фінансів, на базі департаменту Міністерства, що за власними функціями є найближчим до бюджетного управління й контролю — Департаменту державного бюджету. Метою таких заходів є акцентування уваги на важливості розвитку ДВФК, його зв'язку з політикою управління державними фінансами, головна роль у формуванні й реалізації якої належить саме Міністерству фінансів України.