

УДК 336.1:657.6:334.724.2

М. В. Бариніна

директор Департаменту внутрішнього аудиту Міністерства оборони України, заслужений економіст України, сертифікований аудитор України, сертифікований професійний внутрішній аудитор державного сектору економіки України, Київ, Україна, maryna.barynina@ukr.net
ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0002-8820-3173>

І. Ю. Чумакова

кандидат економічних наук, доцент, в. о. завідувача відділенням методології бухгалтерського обліку і фінансового контролю НДФІ ДННУ "Академія фінансового управління", сертифікований аудитор України, Київ, Україна, irina.chumakova@ukr.net
ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0003-3432-3177>

**ФУНКЦІЯ ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ В ОРГАНАХ ДЕРЖАВНОГО
ТА КОМУНАЛЬНОГО СЕКТОРІВ ЕКОНОМІКИ:
ОЦІНКА ПРОГРЕСУ РЕФОРМ**

Анотація. Євроінтеграційні завдання, які стоять перед Урядом України, вимагають оцінки прогресу в реформуванні державного внутрішнього фінансового контролю та його складових (внутрішнього контролю, внутрішнього аудиту, їх гармонізації на центральному рівні). Через незавершеність реформ у цій сфері та їх неузгодженість із іншими перетвореннями в системі управління державними фінансами виникають інституціональні розриви, що негативно позначається на гармонізації розвитку вітчизняної системи державного внутрішнього фінансового контролю з визнаними на міжнародному рівні стандартами, відповідними правилами і процедурами (acquis communautaire) ЄС. У статті проаналізовано результати окремих зовнішніх та внутрішніх оцінок функціонування системи внутрішнього аудиту в органах державного й комунального секторів та визначено чинники, котрі негативно вплинули на прогрес впровадження в Україні міжнародних засад професійної практики внутрішнього аудиту, положень acquis і передового європейського досвіду. Окреслено основні проблеми, які перешкоджають ефективному розвитку функції внутрішнього аудиту, зокрема відсутність системного нормативно-правового регулювання й належного кадрового забезпечення, та визначено шляхи їх розв'язання з урахуванням найкращої світової практики.

Ключові слова: державний внутрішній фінансовий контроль, внутрішній аудит, внутрішній контроль, гармонізація, реформа, оцінка прогресу.

Рис. 1. Табл. 1. Літ. 32.

Maryna Barynina

Honored Economist of Ukraine, Certified Auditor of Ukraine, Certified Professional Internal Auditor of the Public Sector of Ukraine, Ministry of Defence of Ukraine, Kyiv, Ukraine, maryna.barynina@ukr.net
ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0002-8820-3173>

Iryna Chumakova

Ph. D. (Economics), Associate Professor, Certified Auditor of Ukraine, SESE "The Academy of Financial Management", Kyiv, Ukraine, irina.chumakova@ukr.net
ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0003-3432-3177>

**THE INTERNAL AUDIT FUNCTION IN THE PUBLIC SECTOR
ENTITIES: THE EVALUATION OF REFORM PROGRESS**

Abstract. The European integration tasks, raised for the Ukrainian Government, require an assessment of the progress in reforming the Public Internal Financial Control (PIFC) and its components (Internal Control, Internal Audit) and their harmonization at the

© Бариніна М. В., Чумакова І. Ю., 2018

central level. The incompleteness of reforms in this area and their inconsistency with other changes in the system of Public Finance Management causes the institutional gaps, which negatively affects the harmonization of the development of the domestic system of the Public Internal Financial Control with internationally recognized standards, relevant EU rules and procedures (*acquis communautaire*). The article analyzes the results of some external and internal evaluations of the functioning of the Internal Audit System in the public sector entities and determines the factors that negatively influence the progress in implementing in Ukraine the International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing, the provisions of the *acquis* and advanced European experience. The main issues which obstruct the effective development of the Internal Audit function are outlined, in particular the lack of system legal regulation and adequate staffing; and the ways of their solution are determined taking into account the best world practice. Particular attention is paid to the analysis of measures envisaged by the Government of Ukraine in the Strategy for Reforming the Public Finance Management System to Strengthen the Efficiency of Internal Audit and Implement Internal Control based on the European Sample. In the context of the assessment of Ukraine's achievements in reforming the state internal financial control system, a comparative analysis is made of the successes achieved by Ukraine and other EU Eastern Partnership countries in the implementation of internal reforms and improvement of the legal and administrative ability to implement and apply the *acquis* in internal control and internal audit.

Keywords: public internal financial control, internal audit, internal control, harmonization, reform, assessment of progress.

JEL classification: H80, H83.

М. В. Барынина

директор Департамента внутреннего аудита Министерства обороны Украины, заслуженный экономист Украины, сертифицированный аудитор Украины, сертифицированный профессиональный внутренний аудитор государственного сектора экономики Украины, Киев, Украина

И. Ю. Чумакова

кандидат экономических наук, доцент, и. о. заведующего отделением методологии бухгалтерского учета и финансового контроля НИФИ ГУНУ "Академия финансового управления", сертифицированный аудитор Украины, Киев, Украина

ФУНКЦИЯ ВНУТРЕННЕГО АУДИТА В ОРГАНАХ ГОСУДАРСТВЕННОГО И КОММУНАЛЬНОГО СЕКТОРОВ ЭКОНОМИКИ: ОЦЕНКА ПРОГРЕССА РЕФОРМ

Аннотация. Евроинтеграционные задачи, стоящие перед Правительством Украины, требуют оценки прогресса в реформировании государственного внутреннего финансового контроля и его составляющих (внутреннего контроля, внутреннего аудита, их гармонизации на центральном уровне). Из-за незавершенности реформ в этой сфере и их несогласованности с другими преобразованиями в системе управления государственными финансами возникают институциональные разрывы, что негативно сказывается на гармонизации развития отечественной системы государственного внутреннего финансового контроля с признанными на международном уровне стандартами, соответствующими правилами и процедурами (*acquis communautaire*) ЕС. В статье проанализированы результаты некоторых внешних и внутренних оценок функционирования системы внутреннего аудита в органах государственного и коммунального секторов и определены факторы, которые негативно повлияли на прогресс внедрения в Украине международных основ профессиональной практики внутреннего аудита, положений *acquis* и передового европейского опыта. Обозначены основные проблемы, которые препятствуют эффективному

развитию функции внутреннего аудита, в частности отсутствие системного нормативно-правового регулирования и надлежащего кадрового обеспечения, и определены пути их решения с учетом лучшей мировой практики.

Ключевые слова: государственный внутренний финансовый контроль, внутренний аудит, внутренний контроль, гармонизация, реформа, оценка прогресса.

Підписання Угоди про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським Співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, з іншої сторони (*далі* – Угода про асоціацію) [1] та виконання завдань з її імплементації вимагають від Уряду України зміни підходів як до системи управління державними фінансами (*далі* – УДФ) загалом, так і до державного внутрішнього фінансового контролю (*далі* – ДВФК) зокрема. Співробітництво з ЄС у цьому напрямі передбачає обмін інформацією, досвідом, найкращою практикою та побудову в Україні надійних систем внутрішнього контролю і внутрішнього аудиту, що базуються на міжнародних стандартах та відповідають принципам підзвітності, прозорості, економності, ефективності й результативності (ст. 347 Угоди про асоціацію). З набранням 1 вересня 2017 р. Угодою про асоціацію чинності в повному обсязі досягнення відповідності системи ДВФК України європейським і світовим стандартам стало одним із секторальних питань, прогрес у виконанні закріплених за Україною зобов'язань за котрим підлягатиме щорічному моніторингу та оцінюванню з боку Євросоюзу. Надалі стан впровадження європейської моделі ДВФК у країні – кандидаті на вступ до ЄС підлягатиме зовнішній оцінці з боку Європарламенту, Європейської комісії, Європейського суду аудиторів [2, с. 148–152].

Оцінювання ефективності роботи системи УДФ за критично важливими для розвитку країни параметрами, до яких належать і внутрішній контроль та внутрішній аудит, є предметом програм різних міжнародних і регіональних організацій – Міжнародного валютного фонду (МВФ), Світового банку, Міжнародного банку реконструкції та розвитку (МБРР), Організації економічного співробітництва та розвитку (ОЕСР) та ін. Здійснюючи зовнішню оцінку систем внутрішнього контролю і внутрішнього аудиту в країнах, котрі отримують велику міжнародну фінансову допомогу та/або потребують проведення адміністративної реформи державного управління, експерти цих міжнародних організацій звертають увагу на чинники, що гальмують просування реформ у сфері ДВФК, і оцінюють наслідки впливу зазначених чинників на поточну програму реформ Уряду, таким чином зосереджуючись на стратегічних документах, які приймаються Кабінетом Міністрів України (КМУ) з метою реформування УДФ [3, с. 7, 9].

У схваленій Урядом, відповідно до стратегічних документів і зобов'язань України за Угодою про асоціацію та Програмою розширеного фінансування МВФ, Стратегії реформування системи управління державними фінансами на 2017–2020 роки (*далі* – Стратегія УДФ на 2017–2020 рр.) [4], одним із ключових завдань за напрямом III “Забезпечення ефективного виконання бю-

джету” визначено підвищення ефективності внутрішнього аудиту і впровадження внутрішнього контролю європейського зразка, що ґрунтується на управлінні ризиками та розвитку управлінської підзвітності. Реформування ДВФК здійснюватиметься в ході проведення системної реформи у сфері УДФ задля подолання проблем і неузгодженостей, які становлять серйозний ризик для відновлення економічного зростання, надання якісних державних послуг, ефективного акумулювання ресурсів, їх розподілу відповідно до пріоритетів розвитку України та побудови ефективної й конкурентоспроможної національної економіки.

Зазначені проблеми й неузгодженості виникають унаслідок інституціональних розривів у зв'язку з незавершеністю реформ та/або їх нерівномірним проведенням у різних компонентах системи УДФ, а також відсутністю консолідації програм перетворень у сфері УДФ із реформами державного управління в Україні. Міністерство фінансів України (*далі* – Мінфін), що відповідає за реалізацію завдань реформування системи ДВФК, не розглядає їх у контексті управлінської реформи, намагаючись запровадити найкращі світові принципи й практику ЄС щодо внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту в державних органах, застосовуючи підхід, котрий базується на традиційних правилах. Це перешкоджає досягненню цілей реформ і негативно позначається на гармонізації розвитку ДВФК відповідно до міжнародних стандартів та процедур (*acquis communautaire*¹). Тому новостворені в межах систем, що реформуються, функції й інституції мають постійно перебувати в полі зору Уряду задля оцінки прогресу в їх розвитку та подолання наявних інституціональних розривів.

Проведення внутрішніх оцінок прогресу реформ у сфері УДФ є новою практикою для України. Теоретичні дослідження науковців і фахівців-практиків з окресленої проблематики не мають комплексного характеру. Публікації в різних джерелах присвячено здебільшого проблемним питанням реформування в Україні системи УДФ та її складових. Праці за результатами досліджень П. П. Андреева, Т. І. Єфименко, Д. В. Калінкіна, К. В. Коваленко, А. Г. Ловінської, О. М. Смірної [5–10] та інших авторів являють собою

¹ *Acquis communautaire*, або *acquis* (з франц. “доробок спільноти”) – це правова система Європейського Союзу, яка включає акти законодавства ЄС (але не обмежується ними), прийняті в рамках Європейського співтовариства, Спільної зовнішньої політики та політики безпеки і Співпраці у сфері юстиції та внутрішніх справ. Параграф 32 *Acquis communautaire* містить три елементи: ДВФК, зовнішній аудит і захист фінансових інтересів / боротьба із шахрайством у ЄС. Перших два елементи не містять регулюючих вимог Євросоюзу й країни-члени самостійно визначаються щодо доцільних зусиль та заходів у сфері контролю національного бюджету. Управління й контроль фондами ЄС є об'єктом спеціального регулювання та повинні бути обов'язково впроваджені країною-кандидатом. Зобов'язання в межах зазначеного параграфа не поширюються на країни, що належать до Європейської політики добросусідства (ENP), котра охоплює, в т. ч., Україну, Молдову, Білорусь, Вірменію, Грузію та Азербайджан. Однак принципи ДВФК і зовнішнього аудиту безпосередньо пов'язані з адміністративними реформами й інституційним розвитком, тому їх запровадження є ефективним для будь-якої країни, зацікавленої в перебудові систем внутрішнього контролю та аудиту. Євросоюз включив принципи ДВФК і зовнішнього аудиту до Робочої програми (Плану дій) для всіх країн, котрі є частиною програми ENP.

наукові розвідки в локальних напрямках оцінки стану внутрішнього аудиту та/або державного фінансового контролю в контексті модернізації системи державного управління й не зосереджуються на аналізі досягнень України в цій сфері. Разом із тим проведення такого аналізу є дуже актуальним.

У 2017–2018 рр., на виконання Стратегії УДФ на 2017–2020 рр. і Плану заходів з її реалізації [11] Мінфіном уперше здійснено оцінку загального стану розвитку та функціональної спроможності внутрішнього аудиту в центральних органах виконавчої влади (ЦОВВ), а також у обласних державних адміністраціях (ОДА) й Київській міській держадміністрації [12]. Така оцінка проведена Центральним підрозділом гармонізації (*далі* – ЦПГ)¹ спільно з голландськими експертами за підтримки проекту двостороннього співробітництва між Мінфіном і Міністерством фінансів Королівства Нідерланди. Релевантність результатів цієї оцінки, що має форму огляду, потребує додаткового аналізу щодо якісного аспекту реформування функції внутрішнього аудиту в державних органах України та ролі в цьому процесі ЦПГ. Не зупиняючись на питаннях інституційної спроможності останнього та його діяльності у сфері вдосконалення професійних практик і компетенцій внутрішніх аудиторів у системі ЦОВВ, котрі розглядалися нами в попередніх статтях [13], вважаємо за доцільне проаналізувати результати огляду ЦПГ загального стану розвитку й функціональної спроможності внутрішнього аудиту на предмет оцінки досягнень України на шляху гармонізації системи внутрішнього аудиту в органах державного та комунального секторів із міжнародними засадами професійної практики внутрішнього аудиту й найкращим світовим і європейським досвідом у цій сфері. Сучасні умови вимагають постійної актуалізації напрацювань у напрямі оцінки наповнення законодавства та змін інституціональних аспектів і культурного компонента під час реформування для виявлення ризиків та проблем, які перешкоджають забезпеченню ефективності й незворотності перетворень у системах ДВФК і УДФ, а також поглинання та імплементації відповідних *acquis communautaire*, найкращого й актуального світового досвіду, надбань сучасної науки, втілених у міжнародних стандартах.

Метою статті є систематизація та аналіз результатів зовнішніх і внутрішніх оцінок функціонування системи внутрішнього аудиту в органах державного й комунального секторів та визначення чинників, котрі негативно вплинули на якісні аспекти реформування й досягнення прогресу в упровадженні в Україні міжнародних засад професійної практики внутрішнього аудиту та передового досвіду ЄС.

Міжнародні організації, зокрема Світовий банк, оцінюють політику й практику країни у сфері реформування державних витрат, включаючи огляд питань підготовки стратегії реформи та управління змінами. У їхніх звітах наводиться аналіз організації державного сектору й бюджетних інститутів та наголошується на необхідності врахування при реформуванні бюджетної

¹Центральний підрозділ гармонізації – департамент гармонізації державного внутрішнього фінансового контролю Міністерства фінансів України.

системи сильного зв'язку між підсистемами й допоміжними службами, які включає в себе система управління державними видатками (*public expenditure management* – PEM): від макроекономічного прогнозування до оцінки ефективності та внутрішнього контролю й внутрішнього аудиту. Такий зв'язок зазвичай сприяє досягненню трьох основних цілей (підтримка загальної бюджетної дисципліни, забезпечення ефективності розподілу ресурсів та надання послуг (операційна ефективність)), котрі можуть слугувати критеріями оцінки прогресу, досягнутого в підготовці і здійсненні реформи, а також того, чи сприяла вона підвищенню продуктивності бюджетної системи [14, с. 19, 20, 31, 35].

Система показників, розроблена Світовим банком із групою партнерів у межах Програми оцінювання системи державних видатків і фінансової підзвітності (*Public expenditure and financial accountability* – PEFA)¹, дає можливість не лише здійснити актуальний огляд результатів управління Урядом державними витратами, а й визначити та пояснити зміни результатів реформ порівняно з виявленими під час попереднього оцінювання та/або проаналізувати досягнутий у країні прогрес з огляду на підсумки реформ у інших країнах і передову міжнародну практику в цій сфері.

Спрямовуючи співробітництво з Україною на підтримку гармонізованих підходів до оцінки системи УДФ, Світовий банк у 2015 р. утретє провів її діагностику за методикою PEFA. Перше оцінювання, у 2006 р., засвідчило досить надійний рівень функціонування цієї системи в Україні порівняно з країнами, що є її сусідами, й тими, котрі мають подібний рівень доходів на одну особу. У відповідному звіті було, зокрема, наголошено на “відсутності функцій внутрішнього і зовнішнього контролю в їх сучасному розумінні”. Оцінка за PEFA у 2011 р. продемонструвала “уповільнення загального прогресу в реалізації реформ управління державними фінансами та поліпшенні результатів, які у деяких галузях були знецінені” через, наприклад, високу централізацію української системи УДФ і зосередження уваги на вхідному контролі, а також обтяжливу структуру механізмів контролю, що не забезпечує поліпшення в розподілі ресурсів та операційну ефективність [3, с. 9].

На підставі діагностики за PEFA у 2015 р. експерти Світового банку дійшли висновку, що “в бюджетних установах України відсутній інтегрований

¹ Методика PEFA створена за ініціативи та під керівництвом партнерів з міжнародного розвитку – Європейської комісії, МВФ, Світового банку, Міністерства закордонних справ Франції, Міністерства закордонних справ Норвегії, Державного секретаріату з економічних питань Швейцарії й Міністерства міжнародного розвитку Сполученого Королівства Великої Британії. Програма PEFA застосовується для оцінювання та звітності щодо УДФ і відповідних сфер діяльності державних службовців на основі системи кількісних показників, які поділяються на декілька характеристик (вимірів), груп, компонентів. Наразі це 94 виміри, що містять 31 ключовий компонент у розрізі чотирьох категорій (надійність бюджету; загальні характеристики бюджету (повнота і прозорість, у т. ч. при міжбюджетних відносинах); бюджетний цикл; практика країн-донорів) та сім показників (складання бюджету відповідно до цілей державної політики; передбачуваність і контроль у процесі виконання бюджету (в т. ч. індикатори внутрішнього контролю та аудиту); облік і звітність; зовнішній контроль та аудит).

внутрішній контроль у розумінні COSO. Переважає пострадянська система централізованого (зовнішнього) контролю, яка зосереджується на відповідності транзакцій і діяльності законам, нормам і процедурам”. Система УДФ в Україні “є жорсткою та орієнтованою на контроль. Контрольне середовище є обтяжливим і зобов’язує тих, хто відповідає за надання державних послуг, зосередити зусилля на відповідності, а не на підвищенні ефективності та ефективності надання послуг. ...Без зміни зовнішнього середовища розпорядників державних коштів є мала вірогідність того, що зміниться централізований і вертикальний внутрішній контроль з боку керівників, бухгалтерів та юридичних відділів. За такого середовища дуже малоймовірно, що підрозділи внутрішнього аудиту стануть професійними оцінювачами та радниками керівників з питань внутрішнього контролю, а не залишаться внутрішніми ревізійними службами” [3, с. 76, 77].

У контексті виміру досягнень України стосовно реформування системи УДФ нами проаналізовано зміни в результатах оцінки за PEFA в Україні (2015 р.) та в інших країнах Східного партнерства ЄС (*далі* – СП ЄС)¹. Застосування аналогічних регіональних програм центрів реформ Світового банку для цих країн дало змогу порівняти досягнуті Україною успіхи з результатами реформ країн СП ЄС² у вимірі внутрішніх перетворень і поглиблення відносин із ЄС, у т. ч. завдяки гармонізації національних систем ДВФК із стандартами, визнаними на міжнародному рівні, та найкращою європейською практикою. Результати порівняльного аналізу за рейтингами показників ефективності (PI) наведено в таблиці.

Як бачимо, найбільших успіхів у підвищенні правової й адміністративної спроможності прийняття і впровадження *acquis* у сфері внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту досягла Молдова. Україна в рейтингу результатів реформ, спрямованих на побудову ефективної функції внутрішнього аудиту і системи внутрішнього контролю (*далі* – СВК) посідає передостаннє місце, відстаючи й від Молдови, й від Грузії, особливо за динамікою внутрішніх перетворень.

Привертає увагу той факт, що лише Молдова за обома показниками – внутрішніми механізмами видатків, не пов’язаних із заробітною платою, та ефективністю внутрішнього аудиту – досягла однакового рівня: у 2014 р. вони відповідали оцінці “В+”. У Вірменії (станом на 2013 р.) розвиток СВК (“С+”) дещо випереджав позитивну динаміку внутрішнього аудиту (“С”).

¹ Східне партнерство ЄС з’явилося 3 грудня 2008 р. унаслідок оприлюднення Єврокомісією повідомлення про нову концептуальну основу для співпраці ЄС із шістьма державами східного сусідства об’єднаної Європи – Україною, Молдовою, Білоруссю, Вірменією, Азербайджаном і Грузією. Східне партнерство пропонує шлях до поступової та часткової інтеграції з ЄС країн-партнерів, ґрунтуючись на їх прогресі у внутрішньому реформуванні на основі зміцнення “європейських цінностей” (демократії, прав людини, принципів правової держави тощо), заміни усталеної практики державного й корпоративного управління та підвищення правової й адміністративної здатності прийняття і впровадження *acquis* [15].

² Для порівняльного аналізу використовувалися підготовлені Світовим банком звіти PEFA в рамках оцінювання УДФ у Азербайджані (2014 р.), Білорусі (2014 р.), Вірменії (2013 р.), Грузії (2012 р.), Молдові (2014 р.) [16–20].

Таблиця. Резюме рейтингів показників “Внутрішні механізми контролю витратків, не пов’язаних із заробітною платою” і “Ефективність внутрішнього аудиту” в Україні та країнах Східного партнерства ЄС

A	B або B+	C або C+	D або D+
Грузія (PEFA 2012) PI-20* = A	Азербайджан (PEFA 2014) PI-20 = B+	Грузія (PEFA 2012) PI-21* = C+	Україна (PEFA 2015) PI-26 = D+
	Молдова (PEFA 2014) PI-20 = B+ PI-21 = B+	Білорусь (PEFA 2014) PI-20 = C+	Білорусь (PEFA 2014) PI-21 = D
	Україна (PEFA 2015) PI-25 = B	Вірменія (PEFA 2013) PI-20 = C+ PI-21 = C	
		Азербайджан (PEFA 2014) PI-21 = C+	

* У зв’язку з нещодавнім (у 2015 р.) удосконаленням методології оцінки PEFA кодування показників у звітах PEFA в Україні та в інших країнах СП ЄС відрізняється: показник “внутрішні механізми контролю витратків, не пов’язаних із заробітною платою” – PI-20 (для України – PI-25), показник “ефективність внутрішнього аудиту” – PI-21 (для України – PI-26).

Складено за: Звіт з ефективності управління державними фінансами в Україні за 2015 рік / Міжнародний банк реконструкції та розвитку. Світовий банк, 2016. 100 с. URL: <https://pefa.org/sites/default/files/UA-May16-PFMPR-Public-UA.pdf>; Azerbaijan. Public Expenditure and Financial Accountability (PEFA) Performance report: Repeat assessment. 2014. Dec., 10. URL: https://pefa.org/sites/default/files/assessments/comments/AZ-Dec14-PFMPR-Public_0.pdf; Belarus. Public Expenditure and Financial Accountability (PEFA) : Public Financial Management Performance Report. 2014. June. URL: <https://pefa.org/sites/default/files/assessments/comments/BY-Jun14-PFMPR-Public.pdf>; Public Expenditure and Financial Accountability (PEFA) : Assessment 2013 Republic of Armenia (Central Government). 2014. May, 11. URL: <https://pefa.org/sites/default/files/assessments/comments/AM-May14-PFMPR-Public.pdf>; Georgia. Public Expenditure and Financial Accountability (PEFA) : Assessment 2012. 2013, Sept. URL: https://pefa.org/sites/default/files/assessments/comments/GE-Sep13-PFMPR-Public_1.pdf; Public Expenditure and Financial Accountability (PEFA): Assessment Update for Moldova (2012-2014) : Final PEFA Performance Report. 2015. Dec., 16. URL: <https://pefa.org/sites/default/files/assessments/comments/MD-Dec15-PFMPR-Public.pdf>.

В інших країнах теж спостерігалися нижчі темпи зростання за ефективністю внутрішнього аудиту, ніж за другим показником. Найменше відставання за цими показниками зафіксоване в Азербайджані (2014 р.), де рівень розвитку СВК (“B+”) на щабель перевищив динаміку внутрішнього аудиту (“C+”).

Серед трьох країн, розвиток внутрішнього аудиту в котрих оцінено на півтора рівня нижче, ніж СВК, Україна посіла передостаннє місце (відповідно “B” і “D+”) після Грузії, яка ще у 2012 р. отримала оцінки “A” та “C+”, а останнє – Білорусь, де у 2014 р. рівень розвитку СВК відповідав групі “C+”, а внутрішнього аудиту – найнижчій, “D”.

Експерти Світового банку зазначають, що погіршення рейтингу у 2015 р. (порівняно з оцінками PEFA 2011 р.) є результатом уповільнення в Україні темпів реформ унаслідок безсистемності їх проведення та корупції в органах державного сектору. Системна діагностика країни (SCD) [21], нещодавно проведена Світовим банком, показала, що відсутність прогресу під час здійснення реформ спостерігається починаючи з вересня 2015 р. Досягнення у сфері поліпшення державного врядування за певними напрямками реалізації програм Світового банку нівелювалися через корупцію.

На вказану проблему звертається увага й у Меморандумі про взаєморозуміння Ради директорів МВФ. Задля подолання корупції в Україні, прискорення темпів впровадження прийнятої Урядом Стратегії УДФ на 2017–2020 рр. і отримання ефекту від реалізації запланованих заходів у цьому документі наголошується на необхідності “поліпшення ефективності систем внутрішнього контролю та аудиту на рівні центрального й місцевого урядів протягом 2017–2018 рр.” [22, с. 22–24].

Стратегією УДФ на 2017–2020 рр. як критерій досягнення результату реформ у системі ДВФК обрано отримання оцінки “А” за показником РІ-25 “Внутрішні механізми контролю видатків, не пов’язаних із заробітною платою” [4]. У напрямі “Система державного внутрішнього фінансового контролю” розділу III “Забезпечення ефективного виконання бюджету” Плану заходів з реалізації Стратегії УДФ на 2017–2020 рр. передбачено шість заходів, спрямованих на вирішення трьох завдань і досягнення зазначеного результату. На виконання завдання посилення ефективності внутрішнього аудиту заплановано здійснення трьох заходів¹, а впровадження внутрішнього контролю, узгодженого з реалізацією Стратегії реформування державного управління на 2017–2020 роки, – взагалі одного²[4]. Утім, на наш погляд, запланованих заходів не достатньо як для отримання оцінки “А” за показником РІ-25 “Внутрішні механізми контролю видатків, не пов’язаних із заробітною платою”, так і для істотного підвищення оцінки за показником РІ-26 “Ефективність внутрішнього аудиту”, за котрим Україна належить до групи “D”.

Те, що до кінця 2020 р. передбачається здійснення лише пілотних проєктів з побудови СВК у мінімум чотирьох міністерствах, ще раз підтверджує висновок експертів Світового банку *про відсутність у більшості органів державного й комунального секторів саме систем внутрішнього контролю та функціонування тільки окремих елементів внутрішнього контролю, не*

¹ Такими заходами є: 1) аналіз стану розвитку й функціональної спроможності підрозділів внутрішнього аудиту та підготовка пропозицій щодо пріоритетів розвитку й підвищення їх незалежності (IV кв. 2017 р.); 2) розроблення та запровадження програм підвищення кваліфікації для внутрішніх аудиторів (II кв. 2018 р.); 3) проведення навчальних заходів і підвищення кваліфікації для внутрішніх аудиторів (постійно, починаючи з III кв. 2018 р.).

² А саме реалізація на базі обраних міністерств (щонайменше чотирьох) пілотних проєктів з внутрішнього контролю, спрямованих на посилення відповідальності керівників за управління й розвиток установи в цілому (управлінська відповідальність і підзвітність) та якісне виконання ними завдань із планування й організації діяльності, формування адекватної структури внутрішнього контролю, нагляду за його здійсненням та управління ризиками (IV кв. 2020 р.).

об'єднаних у одну гармонізовану систему. Вважаємо, що така ситуація пов'язана передусім із відсутністю рамкового закону про ДВФК та/або спеціальних законів про внутрішній контроль (у розумінні ЄС – фінансове управління й контроль) і внутрішній аудит. У 2005 р., на початковому етапі реформ, Концепцією розвитку державного внутрішнього фінансового контролю на період до 2017 року [23] передбачалися підготовка та прийняття в Україні відповідних законопроектів. Але жоден із них не було ухвалено, більше того, їх розроблення знято з порядку денного.

За урядовим Планом заходів щодо реалізації зазначеної Концепції поетапне створення підрозділів внутрішнього аудиту (далі – ПВА) в органах державного й комунального секторів починаючи з 2012 р. мало забезпечити функціонування внутрішнього аудиту в цих органах відповідно до стандартів ЄС до кінця 2014 р., а отже, виконання одного з ключових завдань реформи – запровадження нової професії “внутрішній аудитор органів державного і комунального секторів”. Згідно з постановою Кабінету Міністрів України “Деякі питання утворення структурних 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” від 28.09.2011 № 1001 [24], утворення ПВА розпочалося з 1 січня 2012 р. шляхом реорганізації контрольно-ревізійних підрозділів у системі ЦОВВ. Такі зміни було визнано обґрунтованими з огляду на необхідність скорочення чисельності управлінського апарату всіх ЦОВВ. Однак передчасна ліквідація зазначених підрозділів (або незбереження цієї функції в системі ЦОВВ хоча б на перехідний період) спричинила критично високий ризик використання внутрішніх аудиторів у майбутньому не за їхнім основним призначенням. Незабезпечення задовільних умов для ефективною реалізації функції внутрішнього аудиту в кінцевому підсумку стало наслідком недостатньої обізнаності керівників різних рівнів щодо сутності внутрішнього аудиту як інструменту допомоги керівнику в налагодженні ефективною СВК та їх неготовності до переходу від адміністративно-командного управління й інспекційного контролю відповідності (законності) операцій до “належного управління” (*good governance*) і оцінки ефективності та результативності діяльності (аудиту).

Через непослідовне нормативно-правове регулювання розвитку системи ДВФК і організаційну незавершеність реформування в цій сфері працівників ПВА було залучено до виконання функцій, які належать до так званих першої та другої лінії оборони¹. Водночас як контрольно-ревізійні підроз-

¹ Модель “трьох ліній оборони” розроблена Інститутом внутрішніх аудиторів із метою встановлення та узгодження зі структурою організації, незалежно від її розміру і складності, конкретних обов'язків її працівників, що пов'язані з ризиками й контролем, та уникнення непотрібного, навмисного або ненавмисного, дублювання функцій під час управління ризиками. На першій “лінії оборони” керівники організації чи її структурних одиниць відповідають за реалізацію коригуючих дій і контролю відхилень за місцем виникнення ризиків, здійснюють керівництво розробленням та реалізацією внутрішніх регламентів і процедур.

діли, чия діяльність і досі зрозуміла, актуальна та необхідна для керівників органів державного й комунального секторів, могли б перебрати на себе частину “непокритих” функцій другої “лінії оборони”, що допомогло б уникнути зазначених ризиків та сприяло би повноцінній реалізації функції внутрішнього аудиту.

Перешкоди під час підготовки необхідних законопроектів або відсутність останніх, як зауважує відомий європейський фахівець у галузі реформування ДВФК Роберт де Конінг, ускладнюють розвиток функції внутрішнього аудиту в органах державного сектору. Хоча прийняті закони є недосконалыми та потребують внесення до них змін, що в окремих країнах нерідко тривало досить довго, переваги від наявності новітнього законодавства перевершують негативні наслідки в разі його відсутності [2, с. 147, 148].

Нерозв'язний конфлікт між неминучим залученням внутрішніх аудиторів до виконання не властивих їм функцій та проголошеною в постанові Кабінету Міністрів України від 28.09.2011 № 1001 незалежністю й об'єктивністю внутрішнього аудиту було закладено в ст. 26 Бюджетного кодексу України [26], в частині визначення завдань ПВА щодо “запобігання фактам незаконного, неефективного та нерезультативного використання бюджетних коштів, виникненню помилок чи інших недоліків у діяльності бюджетної установи та підвідомчих їй бюджетних установ”, що не лише не відповідає, а й суперечить міжнародно прийнятому визначенню внутрішнього аудиту, зобов'язання щодо приведення у відповідність із яким Україна взяла на себе, підписавши Угоду про асоціацію. Очевидно, передбачалося, що ПВА відіграватимуть роль локомотива реформи системи ДВФК, усіляко сприяючи створенню в органах державного й комунального секторів і розвитку ефективної СВК, включаючи управлінську відповідальність, підзвітність та управління ризиками. Втім, на практиці внутрішній аудит обтяжено виконанням функцій першої і другої “лінії оборони”.

Як показав світовий досвід, на початку реформи ДВФК найбільших зусиль потребують запровадження та розвиток саме фінансового управління й контролю (включаючи управлінську відповідальність, підзвітність та управління ризиками), а не внутрішнього аудиту, котрий покликаний оцінювати корпоративне управління, внутрішній контроль і управління ризиками, та аж ніяк їх побудову. У протилежному випадку матимемо постійну проблему “розриву” між результатами роботи внутрішніх аудиторів і її оцінками з боку керівництва, що не сприятиме ефективній імплементації функції внутрішнього аудиту в органах державного й комунального секторів.

Другу “лінію оборони” становлять відокремлені від першої такої лінії “супровідні” (наприклад, фінансово-бухгалтерські органи) та контрольно-наглядові функції або ті, що спеціалізуються на питаннях управління ризиками, відповідності чи дотримання законодавства (комплаєнсу), інспектування тощо. Третя “лінія оборони” – це внутрішній аудит, котрий надає керівникові (органу управління) організації обґрунтовану й незалежну впевненість щодо ефективності управління ризиками і СВК, а також стосовно того, яким чином перша й друга “лінії оборони” справляються з поставленими завданнями [25].

Слід наголосити, що “розрив очікувань”, тобто розбіжності в поглядах керівництва на те, як внутрішні аудитори повинні виконувати свої функції та яку цінність вони мусять створювати для організації, є проблемою інституціональних розривів, причому не новою, зокрема для корпоративного сектору¹. Безперечно, на неї варто зважати при оцінюванні прогресу реформ у сфері імплементації функції внутрішнього аудиту та побудови в органах державного й комунального секторів надійних СВК, котрі базуються на міжнародних стандартах. Однак при цьому доцільно застосовувати підхід на основі стадій розвитку (рівнів зрілості), що дасть змогу дійти правильних висновків стосовно розвитку СВК у межах заданої системи координат та проаналізувати ті самі розриви для кращого розуміння того, де тепер (на якій стадії) перебувають реформи в окресленій сфері, а також очікуваного результату в заданому інтервалі часу в майбутньому.

Фахівці ЦПГ протягом тривалого періоду вважали, що проблеми з імплементацією функції внутрішнього аудиту спричинені передусім недоліками в організації діяльності новостворених ПВА та неналежною якістю проведених ними аудитів у окремих ЦОВВ, а вже потім замалою підтримкою розвитку внутрішнього аудиту з боку керівництва ЦОВВ і недосконалістю нормативно-правової бази з питань внутрішнього контролю, в т. ч. фінансового управління й відповідальності (підзвітності) керівників бюджетних установ [28].

Питання внутрішнього контролю в Україні наразі регламентоване лише в Бюджетному кодексі України та в затверджених наказом Мінфіну Методичних рекомендаціях з організації внутрішнього контролю розпорядниками бюджетних коштів у своїх закладах та у підвідомчих бюджетних установах [29], які не зареєстровані в Міністерстві юстиції України й тому мають не обов'язковий, а рекомендаційний характер і, отже, обмежене застосування на рівні розпорядників бюджетних коштів.

У відповідь на численні пропозиції внутрішніх аудиторів щодо необхідності врегулювання окреслених проблем ЦПГ було заплановано низку заходів щодо підвищення ефективності внутрішнього аудиту, зокрема підготовлено проект постанови Кабінету Міністрів України [30], котрою передбачене затвердження Основних засад організації та здійснення внутрішнього контролю розпорядниками бюджетних коштів.

Саме нормативно-правове врегулювання й обов'язковість розбудови СВК за єдиними, гармонізованими правилами належить до головних передумов для отримання оцінки “А” за показником РІ-25. Нормативно-правове

¹ Як свідчить останнє дослідження, проведене аудиторською компанією PwC [27], у багатьох компаніях і корпораціях із боку менеджменту має місце розчарування в результатах і якості роботи внутрішніх аудиторів. Це може бути пов'язано з тим, що внутрішній аудит за сутністю своєї діяльності є подразником для виконавчого керівництва. На думку керівника аудиторського напрямку глобального офісу PwC Дж. Петта, завищені й неадекватні очікування різних груп учасників, долучених до процесу внутрішнього аудиту, відсутність чітких уявлень щодо того, що повинні робити внутрішні аудитори, призводять до нерозуміння фокусу цієї функції та неспроможності створювати потужності під певні цілі.

забезпечення СВК, у свою чергу, повинне стати одним із чинників підвищення оцінки за показником РІ-26, адже оцінка внутрішнього контролю входить до трьох основних завдань ПВА, проте тепер практично не проводиться у зв'язку з неврегульованістю питань організації та здійснення внутрішнього контролю.

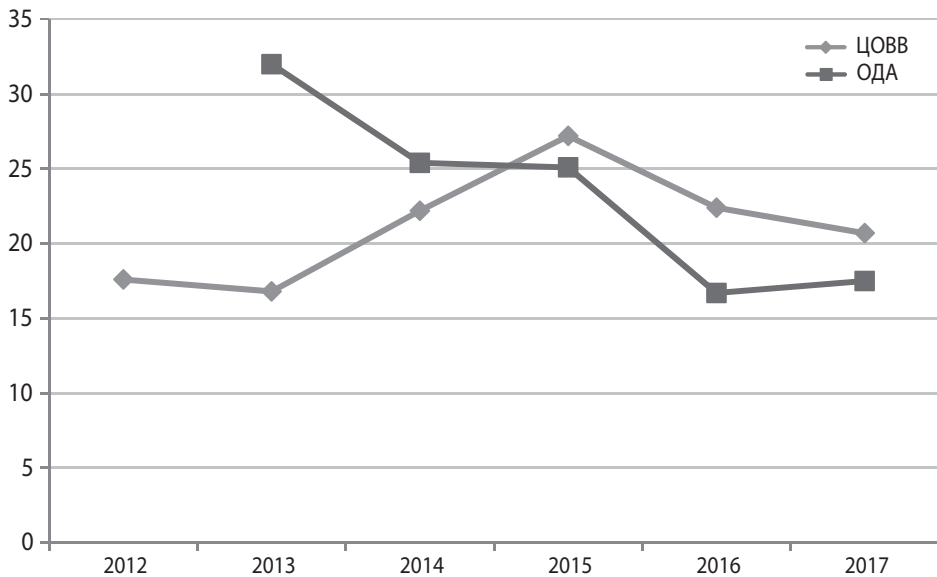
Актуальність прийняття законів зумовлена також потребою в приведенні у відповідність із міжнародно визнаною термінологією використовуваного в законодавстві понятійного апарату, й насамперед визначення внутрішнього аудиту, наведеного в Бюджетному кодексі України. Порівняння останнього з прийнятим у світі, здійснене нами в праці [13], дало змогу виокремити їх концептуальні відмінності, котрі стосуються місії, об'єктів, сфери та завдань внутрішнього аудиту, а також кола органів, на які поширюються вимоги щодо обов'язковості створення ПВА.

На підтвердження зазначеного ЦПГ у звіті за 2017 р. зауважує, що проблемним питанням є забезпечення функціонування внутрішнього аудиту в державних органах, котрі не належать до виконавчої гілки влади, проте є розпорядниками бюджетних коштів та утримуються за рахунок державного бюджету (йдеться про низку правоохоронних органів, колегіальні органи, академії наук, вищі спеціалізовані суди та ін.). У таких установах ПВА або не створені взагалі, й тому ними не надано жодної інформації щодо фактичного здійснення такої діяльності, або входять до складу інших структурних підрозділів та/або поєднані з іншими функціями (зокрема, інспекційними, внутрішніми та/або службовими перевірками, бухобліком тощо) [31, с. 12]. Схожа картина спостерігається на підприємствах, що становлять суспільний інтерес, і в установах, чий статус інший та/або вищий, ніж статус міністерства¹.

За результатами зовнішніх оцінок внутрішнього аудиту в міністерствах, інших ЦОВВ фахівці ЦПГ неодноразово визначали кадрову проблему як таку, що є чи не найголовнішим чинником, котрий заважає повноцінній реалізації функції внутрішнього аудиту в ЦОВВ. За їхніми словами, некомплектованість і значна завантаженість внутрішніх аудиторів знову підтверджує гостру недостатність фахівців відповідної кваліфікації та нерозуміння керівниками важливості й необхідності діяльності з внутрішнього аудиту, а також своєї персональної відповідальності за результати роботи органу [32].

Аналіз показників укомплектованості ПВА впродовж 2012–2017 рр. дає підстави для висновку, що як штатна, так і фактична чисельність працівників цих підрозділів у системі ЦОВВ має тенденцію до зменшення. Хоча в ОДА штатна кількість посад ПВА й фактична чисельність працівників цих підрозділів має тенденцію до зростання, така динаміка не стабільна й частка вакантних посад залишається істотною (рисунок).

¹ До них належать, наприклад, Верховна Рада України, Рахункова палата України, Генеральна прокуратура України, Служба безпеки України, фонди соціального страхування, акціонерні компанії, холдинги, концерни, підприємства, в т. ч. ті, що перебувають у державній власності (ДК “Укроборонпром”, ПАТ “Укрпошта”, ПАТ “Укрзалізниця” та ін.).



Рисунк. Динаміка частки вакантних посад у підрозділах внутрішнього аудиту центральних органів виконавчої влади та обласних державних адміністрацій у 2012–2017 рр. (станом на 31 грудня відповідного року), %

Складено за: Звіт з ефективності управління державними фінансами в Україні за 2015 рік / Міжнародний банк реконструкції та розвитку. Світовий банк, 2016. 100 с. URL: <https://pefa.org/sites/default/files/UA-May16-PFMPR-Public-UA.pdf>; Azerbaijan. Public Expenditure and Financial Accountability (PEFA) Performance report: Repeat assessment. 2014. Dec., 10. URL: https://pefa.org/sites/default/files/assessments/comments/AZ-Dec14-PFMPR-Public_0.pdf; Belarus. Public Expenditure and Financial Accountability (PEFA) : Public Financial Management Performance Report. 2014. June. URL: <https://pefa.org/sites/default/files/assessments/comments/BY-Jun14-PFMPR-Public.pdf>; Public Expenditure and Financial Accountability (PEFA) : Assessment 2013 Republic of Armenia (Central Government). 2014. May, 11. URL: <https://pefa.org/sites/default/files/assessments/comments/AM-May14-PFMPR-Public.pdf>; Georgia. Public Expenditure and Financial Accountability (PEFA) : Assessment 2012. 2013, Sept. URL: https://pefa.org/sites/default/files/assessments/comments/GE-Sep13-PFMPR-Public_1.pdf; Public Expenditure and Financial Accountability (PEFA): Assessment Update for Moldova (2012-2014) : Final PEFA Performance Report. 2015. Dec., 16. URL: <https://pefa.org/sites/default/files/assessments/comments/MD-Dec15-PFMPR-Public.pdf>.

Як бачимо, середній рівень вакантних посад у ПВА в системі ЦОВВ і ОДА за період 2012–2017 рр. становить відповідно 21,5 та 23,3 % штатної чисельності. В системі ЦОВВ упродовж цього періоду частка вакантних посад зросла із 17,6 до 20,7 % (найменший показник вакантних посад спостерігався у 2013 р. – 16,6 %, найбільший у 2015 р. – 22,2 %). В ОДА, навпаки, можна помітити тенденцію до скорочення числа вакантних посад у ПВА з 32 % у 2013 р. до 17,5 % у 2017 р.

Хоча наведена динаміка частки вакантних посад і вказує на суттєвість проблеми укомплектування кадрами ПВА, вона не відображає об'єктивну потребу в штатній чисельності таких підрозділів у ЦОВВ і ОДА. Крім того, немає даних про витрати органів державного й комунального секторів у разі

залучення зовнішніх фахівців (експертів) задля заповнення відсутніх у ПВА компетенцій і кваліфікацій або повного передання послуг із внутрішнього аудиту зовнішньому постачальникові у зв'язку з недостатньою штатною чисельністю працівників ПВА (аутсорсинг і косорсинг функції внутрішнього аудиту або її окремих частин, процесів, аудиторських завдань). Проте навіть у разі браку зазначеної інформації такий механізм забезпечення здійснення внутрішнього аудиту із залученням зовнішніх постачальників послуг органами державного й комунального секторів практично не застосовується, оскільки безпосередньо не передбачений нормативно-правовими актами в окресленій сфері, до того ж не напрацьовано єдиної, затвердженої на державному рівні, методики та науково обґрунтованих критеріїв встановлення потреби в кількості штатних посад внутрішніх аудиторів залежно від сукупності об'єктів аудиту й підконтрольних суб'єктів, які можливо окремо дослідити під час аудиту. При цьому, за умови відсутності нормативного забезпечення та визначеного керівником органу періоду охоплення аудитом такої сукупності об'єктів, системний аналіз відповідності штатної й фактичної чисельності ПВА ЦОВВ і ОДА обсягам роботи (завантаженості) фахівцями ЦПГ не проводився.

У 2017 р. оцінка (огляд) загального стану розвитку та функціональної спроможності внутрішнього аудиту [12] засвідчила, що критерії визначення чисельності працівників ПВА, передбачені постановою Кабінету Міністрів України від 28.09.2011 № 1001, на практиці застосовуються формально або не застосовуються. Як наслідок, на одного працівника ПВА в 14 органах державного й комунального секторів припадає від 59 до 242 об'єктів аудиту, тобто, щоб охопити кожен такий об'єкт, їх працівникам знадобиться 15–40 років, що фактично зводить нанівець виконання функції внутрішнього аудиту в системі управління чималою кількістю ЦОВВ і ОДА¹. Водночас варто зауважити, що число згаданих у оцінці (огляді) об'єктів аудиту не аналізувалося на предмет ані безпосередньої належності підконтрольних суб'єктів до всесвіту аудиту названих органів, ані правильності включення й ступеня деталізації різними органами таких об'єктів аудиту, як бюджетні програми, сфери чи види діяльності, функції та процеси. Зокрема, в авторів цієї статті немає впевненості щодо правильності віднесення до всесвіту аудиту низки підконтрольних суб'єктів, виходячи з критеріїв їх безпосереднього підпорядкування, а отже, в об'єктивності співвідношення кількості об'єктів аудиту на одного працівника ПВА.

Слід підкреслити, що за результатами опитування, проведеного в рамках оцінки, на думку майже 35 % респондентів, кваліфікаційні вимоги не сприяють набору до ПВА компетентного персоналу; а однією з головних проблем забезпечення функціональної спроможності внутрішнього аудиту

¹ Ідеться про Міністерство освіти і науки України, Міністерство закордонних справ України, Державну регуляторну службу, Державне агентство з управління зоною відчуження та Вінницьку, Волинську, Донецьку, Житомирську, Закарпатську, Львівську, Полтавську, Тернопільську, Хмельницьку й Черкаську обласні держадміністрації.

в ЦОВВ і ОДА названо “обмеження для залучення персоналу для потенційно нових видів аудиту, а також для набору спеціалізованих/профільних фахівців через встановлені вимоги до освіти” [12].

У звіті за 2017 р. серед проблемних питань, які не сприяють ефективному розвитку функції внутрішнього аудиту, фахівці ЦПГ зазначають, що в багатьох органах функція внутрішнього аудиту не змогла остаточно позбутися інспекційного коріння. Внутрішній аудит досі фокусується “здебільшого на перевірці законності/відповідності та фінансових процесах, а не на системному підході, спрямованому на удосконалення системи внутрішнього контролю” [31]. При цьому саме оголошена причина є однією з основних при скороченні чисельності ПВА, адже керівники органів державного й комунального секторів не вважають за доцільне утримання потужних підрозділів для надання такого обмеженого спектра аудиторських послуг. Отже, утворюється замкнене коло: чим вузьчий спектр послуг надає ПВА, тим помітніше зменшується його чисельність; після чергового скорочення чисельності працівників таких підрозділів спектр аудиторських послуг звужується ще більше, що спричиняє подальше зменшення чисельності ПВА¹.

Підсумовуючи викладене, вважаємо, що основні фактори, котрі можуть вплинути на підвищення рейтингу показників РІ-25 “Внутрішні механізми контролю видатків, не пов’язаних із заробітною платою” та РІ-26 “Ефективність внутрішнього аудиту”, безпосередньо чи опосередковано пов’язані з нормативно-правовим і кадровим забезпеченням.

Шляхи розв’язання окреслених проблем вбачаються у здійсненні таких заходів, як:

- прийняття рамкового закону про ДВФК та/або законів про внутрішній контроль і внутрішній аудит, гармонізованих із визнаними на міжнародному рівні стандартами й найкращими світовими практиками;
- формулювання чітких критеріїв для визначення чисельності працівників ПВА та надання Мінфіну повноважень щодо затвердження (погодження) структури відповідних розпорядників бюджетних коштів, їх штатних розписів і паспортів бюджетних програм (підпрограм) виключно за умови гарантування такими установами організаційної незалежності ПВА, відповідності штатної чисельності працівників ПВА (з урахуванням сум видатків на косорсинг чи аутсорсинг), належного матеріально-технічного забезпечення таких підрозділів, достатності сум видатків на професійний розвиток їхніх керівників і фахівців;
- розроблення стратегій та загальнонаціональних програм післядипломного навчання, підвищення кваліфікації й підтвердження професійного рівня персоналу органів державного та комунального секторів із питань внутрішнього контролю (в першу чергу керівного складу вищої й се-

¹ ЦПГ у звіті за 2017 р. зазначає, що близько 40 % ПВА (25 у системі ЦОВВ та 7 у системі ОДА) є малочисельними (налічують 1-2 особи за штатом). Унаслідок цього підрозділами “не забезпечується системність охоплення внутрішнім аудитом ризикових сфер діяльності органу, а сам внутрішній аудит не має суттєвого системного впливу на діяльність органу в цілому” [31].

- редньої ланок) і ПВА – із внутрішнього аудиту з урахуванням потреб таких органів у фахівцях певних напрямів та їх охоплення відповідними програмами підвищення кваліфікації;
- складання національних методик оцінки ступеня зрілості систем внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту в органах державного й комунального секторів, які мають базуватися на чітко визначених критеріях;
 - запровадження щорічного звітування керівниками органів державного та комунального секторів про внутрішній контроль (забезпечення гарантій або достатньої впевненості в досягненні мети внутрішнього контролю) в підпорядкованих їм установах, підприємствах і організаціях;
 - уведення та забезпечення належного функціонування в органах державного й комунального секторів таких органів аудиторських комітетів, незалежних від керівництва, котрі повинні відігравати роль інструменту підтримки системи управління (корпоративного управління), внутрішнього контролю та управління ризиками;
 - коригування систем оплати праці внутрішніх аудиторів із метою забезпечення залучення до ПВА кваліфікованих фахівців і зменшення плінності кадрів у них, спричиненої відтоком внутрішніх аудиторів із органів державного й комунального секторів до приватного сектору у зв'язку з неадекватністю рівня оплати праці їхній кваліфікації та ступеню відповідальності;
 - систематичне інформування Уряду, Парламенту й Рахункової палати України про просування реформ у сфері ДВФК.

Реалізація зазначених заходів потребуватиме прийняття нових нормативно-правових актів і внесення змін до низки чинних документів. Але саме ці заходи, на нашу думку, сприятимуть підвищенню результативності реформ у сфері державного внутрішнього фінансового контролю, а отже, й рейтингу України за показниками PEFA.

Список використаних джерел

1. Угода про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським Співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, з іншої сторони. URL: [http://www.kmu.gov.ua/kmu/docs/EA/00_Ukraine-EU_Association_Agreement_\(body\).pdf](http://www.kmu.gov.ua/kmu/docs/EA/00_Ukraine-EU_Association_Agreement_(body).pdf).
2. *Koning R., de.* Public Internal Financial Control. Slovenia, 2007. 327 p.
3. Звіт з ефективності управління державними фінансами в Україні за 2015 рік / Міжнародний банк реконструкції та розвитку. Світовий банк, 2016. 100 с. URL: <https://pefa.org/sites/default/files/UA-May16-PFMPR-Public-UA.pdf>.
4. Про схвалення Стратегії реформування системи управління державними фінансами на 2017–2020 роки : розпорядження Кабінету Міністрів України від 08.02.2017 № 142-р. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/142-2017-%D1%80>.
5. *Андреев П.* Еволюція внутрішнього державного фінансового контролю в Україні. *Вісник Київського національного університету імені Тараса Шевченка.* 2013. Вип. 8. С. 5–8.

6. Фінансова система України: взаємодія корпоративного та державного секторів / Т. І. Єфименко, І. О. Лютий, С. С. Гасанов та ін. ; ДННУ "Акад. фін. упр.". Київ, 2012. 244 с.

7. Калінкін Д. В. Оцінка стану внутрішнього аудиту бюджетних установ. *Реформування фінансового контролю в Україні: проблемні питання та напрями їх вирішення* : монографія / за заг. ред. А. В. Дікань. Харків : ХНЕУ ім. С. Кузнеця, 2015. С. 164–177.

8. Коваленко К. В. Методика оцінювання та оцінка ефективності зовнішнього державного фінансового контролю в Україні. *Первый независимый научный вестник*. 2015. № 1. С. 83–88.

9. Бухгалтерський облік і контроль державного сектору в умовах модернізації управління державними фінансами : у 2 т. / за ред. А. Г. Ловінської ; ДННУ "Акад. фін. упр.". Київ, 2013.

10. Смірнова О. М. Європейський досвід оцінювання ефективності внутрішнього аудиту у системі державного контролю. *Економічний вісник університету*. 2014. Вип. 23/1. С. 251–256.

11. Про затвердження Плану заходів з реалізації Стратегії реформування системи управління державними фінансами на 2017–2020 роки : розпорядження Кабінету Міністрів України від 24.05.2017 № 415-р. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/415-2017-%D1%80>.

12. Огляд загального стану розвитку та функціональної спроможності внутрішнього аудиту в державних органах України / М-во фінансів України. URL: <https://www.minfin.gov.ua/uploads/redactor/files/%D0%9E%D0%B3%D0%BB%D1%8F%D0%B4%20%D1%81%D0%BF%D1%80%D0%BE%D0%BC%D0%BE%D0%B6%D0%BD%D0%BE%D1%81%D1%82%D1%96%20%D0%92%D0%90.pdf>.

13. Бариніна М. В. Проблемні питання гармонізації розвитку функції внутрішнього аудиту в державному секторі України з міжнародно визнаними стандартами і правилами ЄС. *Наукові праці НДФІ*. 2015. Вип. 4. С. 104–119. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Npndfi_2015_4_10.

14. *Managing Public Expenditure : a Reference Book for Transition Countries* / Ed. by R. Allen, D. Tommasi. OECD, 2001. URL: <http://www1.worldbank.org/publicsector/pe/oecdpehandbook.pdf>.

15. *Communication from the Commission to the European Parliament and the Council – Eastern Partnership {SEC(2008) 2974}* / Commission of the European Communities. 2018. December 3. URL: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/ALL/?Uri=CELEX:52008DC0823>.

16. Azerbaijan. *Public Expenditure and Financial Accountability (PEFA) Performance report: Repeat assessment*. 2014. Dec., 10. URL: https://pefa.org/sites/default/files/assessments/comments/AZ-Dec14-PFMPR-Public_0.pdf.

17. Belarus. *Public Expenditure and Financial Accountability (PEFA) : Public Financial Management Performance Report*. 2014. June. URL: <https://pefa.org/sites/default/files/assessments/comments/BY-Jun14-PFMPR-Public.pdf>.

18. *Public Expenditure and Financial Accountability (PEFA) : Assessment 2013 Republic of Armenia (Central Government)*. 2014. May, 11. URL: <https://pefa.org/sites/default/files/assessments/comments/AM-May14-PFMPR-Public.pdf>.

19. Georgia. *Public Expenditure and Financial Accountability (PEFA) : Assessment 2012*. 2013, Sept. URL: https://pefa.org/sites/default/files/assessments/comments/GE-Sep13-PFMPR-Public_1.pdf.

20. Public Expenditure and Financial Accountability (PEFA): Assessment Update for Moldova (2012-2014) : Final PEFA Performance Report. 2015. Dec., 16. URL: <https://pefa.org/sites/default/files/assessments/comments/MD-Dec15-PFMPR-Public.pdf>.

21. Ukraine – Systematic Country Diagnostic: toward sustainable recovery and shared prosperity. April 28, 2017 : Report No. 114826-UA. URL: <http://documents.worldbank.org/curated/en/268021494851394908/pdf/Ukraine-SCD-Document-April28-2017-05102017.pdf>.

22. Ukraine: Memorandum of Economic and Financial Policies. URL: <https://www.imf.org/external/np/loi/2016/ukr/090116.pdf>.

23. Концепція розвитку державного внутрішнього фінансового контролю на період до 2017 року : розпорядження Кабінету Міністрів України від 24.05.2005 № 158 (зі змінами і доповненнями). URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/ru/158-2005-%D1%80>.

24. Деякі питання утворення структурних 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 : постанова Кабінету Міністрів України від 28.09.2011 № 1001 (зі змінами). URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/1001-2011-%D0%BF>.

25. IIA Position Paper: The Three lines of defense in effective risk management and control. 2013, Jan. URL: <https://global.theiia.org/standards-guidance/Public%20Documents/PP%20The%20Three%20Lines%20of%20Defense%20in%20Effective%20Risk%20Management%20and%20Control.pdf>.

26. Бюджетний кодекс України від 08.07.2010 № 2456-VI (зі змінами). URL: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/2456-17>.

27. 2017 State of the Internal Audit Profession Study / PwC. URL: <http://www.pwc.com/us/en/risk-assurance-services/forms/pwc-2014-state-of-profession-form.html>.

28. Про Стратегію розвитку системи управління державними фінансами : розпорядження Кабінету Міністрів України від 01.08.2013 № 774-р (втратило чинність на підставі розпорядження Кабінету Міністрів України від 08.02.2017 № 142-р). URL: http://www.kmu.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=246562859&cat_id=244276429.

29. Про затвердження Методичних рекомендацій з організації внутрішнього контролю розпорядниками бюджетних коштів у своїх закладах та у підвідомчих бюджетних установах : наказ Міністерства фінансів України від 14.09.2012 № 995 (зі змінами і доповненнями, внесеними наказом Міністерства фінансів України від 10.12.2014 № 1200). URL: http://195.78.68.18/minfin/control/uk/publish/article?showHid=1&art_id=405727&cat_id=391128&ctime=1418373267237.

30. Деякі питання реалізації статті 26 Бюджетного кодексу України та внесення змін до постанови Кабінету Міністрів України від 28.09.2011 № 1001. *Проекти нормативно-правових актів* / М-во фінансів України. URL: <https://www.minfin.gov.ua/news/view/proekty-normatyvnopravovykh-aktiv?category=aspekti-roboti&subcategory=proektidokumentiv>.

31. Звіти про стан державного внутрішнього фінансового контролю в Україні за 2012–2017 рр. URL: <http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/article/>.

32. Інформація про стан функціонування державного внутрішнього фінансового контролю / М-во фінансів України. URL: <https://www.minfin.gov.ua/news/view/funktsionuvannya-derzhavnoho-vnutrishnoho-finansovoho-kontroliu-u--rotsi?category=aspekti-roboti&subcategory=State+internal+financial+control>.

References

1. EU, Ukraine. (2014). *Association agreement between Ukraine, of the one part, and the European Union, the European atomic energy community and its member states, of the other part*. Retrieved from [http://www.kmu.gov.ua/kmu/docs/EA/00_Ukraine-EU_Association_Agreement_\(body\).pdf](http://www.kmu.gov.ua/kmu/docs/EA/00_Ukraine-EU_Association_Agreement_(body).pdf) [in Ukrainian].
2. Koning, R., de. (2007). *Public Internal Financial Control*. Slovenia.
3. IBRD. (2016). *Report on the effectiveness of public finances management in Ukraine for 2015*. Retrieved from <https://pefa.org/sites/default/files/UA-May16-PFMPR-Public-UA.pdf> [in Ukrainian].
4. Cabinet of Ministers of Ukraine. (2017). *On approving the Strategy for reforming the public finance management system for 2017–2020* (Decree No. 142-p, February 8). Retrieved from <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/142-2017-%D1%80> [in Ukrainian].
5. Andriev, P. (2013). Evolution of public internal financial control in Ukraine. *Bulletin of Taras Shevchenko National University of Kyiv*, 8, 5–8 [in Ukrainian].
6. Iefymenko, T. I., Liutyi, I. O., Gasanov, S. S. et al. (2012). *The financial system of Ukraine: interaction of the corporate and public sectors*. Kyiv: DNNU “Akademiia finansovoho upravlinnia” [in Ukrainian].
7. Kalinkin, D. V. (2015). Assessment of the state of the internal audit of budgetary institutions. In L. V. Dikan (Ed.). *Reforming of financial control in Ukraine: problem issues and directions for their solution* (pp. 164–177). Kharkiv: KhNEU [in Ukrainian].
8. Kovalenko, K. V. (2015). Methods of assessing and evaluating the effectiveness of external state financial control in Ukraine. *First Independent Scientific Journal*, 1, 83–88 [in Ukrainian].
9. Lovinska, L. H. (Ed.). (2013). *Accounting and control of the public sector in the context of modernization of public financial management* (Vols. 1–2). Kyiv: DNNU “Akademiia finansovoho upravlinnia” [in Ukrainian].
10. Smirnova, O. M. (2014). European experience of estimating the effectiveness of internal audit in system of state control. *Economic Herald of the University*, 23/1, 251–256 [in Ukrainian].
11. Cabinet of Ministers of Ukraine. (2017). *On approval of the Action plan to implement the Strategy for reforming the public finance management system for 2017–2020* (Decree No. 415-p, May 24). Retrieved from <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/415-2017-%D1%80> [in Ukrainian].
12. Ministry of Finance of Ukraine. (n. d.). *An overview of the general state of development and functional capacity of internal audit in the state authorities of Ukraine*. Retrieved from <https://www.minfin.gov.ua/uploads/redactor/files/%D0%9E%D0%B3%D0%BB%D1%8F%D0%B4%20%D1%81%D0%BF%D1%80%D0%BE%D0%BC%D0%BE%D0%B6%D0%BD%D0%BE%D1%81%D1%82%D1%96%20%D0%92%D0%90.pdf> [in Ukrainian].
13. Barynina, M. V. (2015). The problematic issues of harmonization of internal audit function development in the public sector of Ukraine with internationally recognized standards and regulations of the EU. *RFI Scientific Papers*, 4, 104–119. Retrieved from http://nbuv.gov.ua/UJRN/Npndfi_2015_4_10 [in Ukrainian].
14. Allen, R., Tommasi, D. (Eds.). (2001). *Managing Public Expenditure: a Reference Book for Transition Countries*. OECD. Retrieved from <http://www1.worldbank.org/publicsector/pe/oecdpehandbook.pdf>.
15. Commission of the European Communities. (2018, December 3). *Communication from the Commission to the European Parliament and the Council – Eastern Partnership*

{SEC(2008) 2974}. Retrieved from <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/ALL/?Uri=CELEX:52008DC0823>.

16. The World Bank. (2014, December 10). *Azerbaijan. Public Expenditure and Financial Accountability (PEFA) Performance report: Repeat assessment*. Retrieved from https://pefa.org/sites/default/files/asements/comments/AZ-Dec14-PFMPR-Public_0.pdf.

17. The World Bank. (2014, June). *Belarus. Public Expenditure and Financial Accountability (PEFA): Public Financial Management Performance Report*. Retrieved from <https://pefa.org/sites/default/files/asements/comments/BY-Jun14-PFMPR-Public.pdf>.

18. The World Bank. (2014, May 11). *Public Expenditure and Financial Accountability (PEFA): Assessment 2013 Republic of Armenia (Central Government)*. Retrieved from <https://pefa.org/sites/default/files/asements/comments/AM-May14-PFMPR-Public.pdf>.

19. The World Bank. (2013, September). *Georgia. Public Expenditure and Financial Accountability (PEFA): Assessment 2012*. Retrieved from https://pefa.org/sites/default/files/asements/comments/GE-Sep13-PFMPR-Public_1.pdf.

20. The World Bank. (2015, December 16). *Public Expenditure and Financial Accountability (PEFA): Assessment Update for Moldova (2012–2014): Final PEFA Performance Report*. Retrieved from <https://pefa.org/sites/default/files/asements/comments/MD-Dec15-PFMPR-Public.pdf>.

21. The World Bank. (2017, April 28). *Ukraine – Systematic Country Diagnostic: toward sustainable recovery and shared prosperity. Report No. 114826-UA*. Retrieved from <http://documents.worldbank.org/curated/en/268021494851394908/pdf/Ukraine-SCD-Documents-April28-2017-05102017.pdf>.

22. International Monetary Fund. (2016). *Ukraine: Memorandum of Economic and Financial Policies*. Retrieved from <https://www.imf.org/external/np/loi/2016/ukr/090116.pdf>.

23. Cabinet of Ministers of Ukraine. (2005). *Concept of development of the state internal financial control for the period till 2017* (Decree No. 158, May 24). Retrieved from <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/ru/158-2005-%D1%80> [in Ukrainian].

24. Cabinet of Ministers of Ukraine. (2011). *Some issues of the formation of internal audit units and conducting such an audit in ministries, other central executive authorities, their territorial authorities and budgetary institutions that are part of the management of ministries and other central executive authorities* (Decree No. 1001, September 28). Retrieved from <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/1001-2011-%D0%BF> [in Ukrainian].

25. The Institute of Internal Auditors. (2013, January). *IIA Position Paper: The Three lines of defense in effective risk management and control*. Retrieved from <https://global.theiia.org/standards-guidance/Public%20Documents/PP%20The%20Three%20Lines%20of%20Defense%20in%20Effective%20Risk%20Management%20and%20Control.pdf>.

26. Verkhovna Rada of Ukraine. (2010). *Budget Code of Ukraine* (Act No. 2456-VI, July 8). Retrieved from <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/2456-17> [in Ukrainian].

27. PwC. (n. d.). *2017 State of the Internal Audit Profession Study*. Retrieved from <http://www.pwc.com/us/en/risk-assurance-services/forms/pwc-2014-state-of-profession-form.html>.

28. Cabinet of Ministers of Ukraine. (2013). *About the Strategy of development of the public finance management system* (Decree No. 774-p, August 1). Retrieved from http://www.kmu.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=246562859&cat_id=244276429 [in Ukrainian].

29. Ministry of Finance of Ukraine. (2012). *On approval of Methodological recommendations on the organization of internal control by budget administrators at their institutions and subordinate budgetary institutions* (Order No. 995, September 14). Retrieved from

http://195.78.68.18/minfin/control/uk/publish/article?showHidden=1&art_id=405727&cat_id=391128&ctime=1418373267237 [in Ukrainian].

30. Ministry of Finance of Ukraine. (2018). *Some questions on the implementation of Article 26 of the Budget Code of Ukraine and the introduction of amendments to the Resolution of the Cabinet of Ministers of Ukraine dated September 28, 2011 No. 1001* (Draft Legal Act, June 1). Retrieved from <https://www.minfin.gov.ua/news/view/proekty-normatyvnopravovykh-aktiv?category=aspekti-roboti&subcategory=proekti-dokumentiv> [in Ukrainian].

31. The State Audit Service of Ukraine. (n. d.). *Statements on the state of internal financial control in Ukraine for 2012–2017*. Retrieved from <http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/article/> [in Ukrainian].

32. Ministry of Finance of Ukraine. (2018, May 21). *Information on the state of functioning of the state internal financial control*. Retrieved from <https://www.minfin.gov.ua/news/view/funktsionuvannia-derzhavnogo-vnutrishnoho-finansovoho-kontroliu-u-rotsi?category=aspekti-roboti&subcategory=State+internal+financial+control> [in Ukrainian].