

УДК 657

**Шестакова О. О.**

## **КЛЮЧОВІ АСПЕКТИ ПРОФЕСІЙНОЇ ПІДГОТОВКИ ВНУТРІШНІХ АУДИТОРІВ У ДЕРЖАВНОМУ СЕКТОРІ УКРАЇНИ**

*Розглянуто сучасний стан професійної підготовки внутрішніх аудиторів у державному секторі України, проаналізовано нормативно-правові та організаційні аспекти кадрового забезпечення підрозділів внутрішнього аудиту з огляду на найкращий європейський досвід із зазначеного питання.*

**Ключові слова:** внутрішній аудит, державний сектор, кадрове забезпечення, навчання, сертифікація, кваліфікаційні вимоги, державний внутрішній фінансовий контроль.

В умовах реформування системи державного внутрішнього фінансового контролю (ДВФК), яке триває в Україні, та впровадження підрозділів внутрішнього аудиту в міністерствах (ЦОВВ), починаючи з 2012 р., відповідно до Концепції розвитку ДВФК [1] та Плану заходів щодо її реалізації [2], виникає нагальна потреба в урегулюванні питання професійної підготовки внутрішніх аудиторів та кадрового забезпечення підрозділів внутрішнього аудиту спеціалістами належного рівня, що передбачає вирішення питань добору персоналу, розроблення навчальних програм із внутрішнього аудиту та програм сертифікації аудиторів, подальшого підвищення їхньої кваліфікації.

Україна досить відчутно просунулася на шляху запровадження функції внутрішнього аудиту в державному секторі. Однак, на відміну від більшості європейських країн, що мають багаторічну практику застосування інструментів внутрішнього аудиту в арсеналі державного управління, в Україні ця функція перебуває на первинному етапі.

Спираючись на результати опублікованих Звітів про стан розвитку державного внутрішнього фінансового контролю в Україні за 2012 р. і перше півріччя 2013 р., можна констатувати, що наразі процес упровадження функції внутрішнього аудиту в органах державного сектору натрапляє на низку перешкод. Зокрема, бракує кадрового потенціалу для забезпечення потреб органів державного сектору спеціалістами з внутрішнього аудиту, недосконалою є нормативно-правова база з внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту і, найголовніше, спостерігається неусвідомлення керівниками органів державного сектору ролі внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту, а отже, відсутність підтримки ними розвитку такої діяльності [3]. Ця проблема чи не більшою мірою характерна також і для новостворених підрозділів внутрішнього аудиту, працівники яких у процесі реорганізації ревізійних служб не мають чіткого уявлення про їхню роль та основні завдання в межах діяльності. За таких умов важливе переосмислення останніми своєї ролі та функцій, що можливо лише за рахунок навчання, професійних тре-

© Шестакова О. О., 2014

нінгів та формування професійної культури, адже робота ревізора і внутрішнього аудитора є концептуально різною і не виконується з використанням ідентичних підходів.

З огляду на брак вітчизняного досвіду в питаннях професійної підготовки внутрішніх аудиторів та загалом організації навчального процесу в межах запровадження функції внутрішнього аудиту в державному секторі, важливо звернутися до міжнародного досвіду. На офіційному рівні актуалізується значення європейської практики у врегулюванні цього питання. Так, згідно з розділом V Концепції розвитку ДВФК, одним зі стратегічних напрямів для України є перейняття досвіду країн – кандидатів у члени ЄС, котрі мають відповідні напрацювання, як позитивний, так і негативний досвід реформ у сфері державного внутрішнього фінансового контролю.

Мета статті – дослідження сучасного стану професійної підготовки внутрішніх аудиторів у державному секторі України; аналіз нормативно-правових та організаційних аспектів кадрового забезпечення підрозділів внутрішнього аудиту; оцінка європейської практики із зазначеного питання та можливостей урахування досвіду країн – кандидатів на вступ до ЄС і його учасників у формуванні вітчизняної системи навчання та підвищення кваліфікації внутрішніх аудиторів державного сектору.

Теоретичний та практичний аспекти організації внутрішнього аудиту в Україні досліджені у працях таких учених, як С. Зубілевич, Т. Каменська, С. Левицька, В. Пантелеєв, О. Петрик, О. Редько, Л. Сухарева, Т. Федченко, А. Чемерис та ін. Питання реформування системи ДВФК в Україні, через його новизну, є менш дослідженим. Серед вітчизняних фахівців, які приділили цьому питанню увагу, слід назвати М. Бариніну, І. Дрозд, А. Мамишева, Є. Мних, М. Никоновича, І. Стефанюк, Ю. Футоранську, О. Чечуліну, І. Чумакову. Однак у їхніх працях немає комплексного науково обґрунтованого бачення нормативного та організаційного підґрунтя здійснення навчання та сертифікації внутрішніх аудиторів державного сектору, забезпечення їх безперервного професійного розвитку. Цей аспект здебільшого висвітлюється побіжно та фрагментарно.

Навчання та сертифікації внутрішніх аудиторів приділяють багато уваги міжнародні організації, зокрема Інститут внутрішніх аудиторів (Institute of Internal Auditors, ІІА) та уряди передових країн. В Україні це питання повніше розкрито щодо приватного сектору та стосується переважно зовнішнього аудиту. Потреби державного сектору враховані частково. Передові практики у питаннях професійного розвитку внутрішніх аудиторів у державному секторі слід розглядати лише з тих позицій, які враховують вітчизняні традиції у сфері державного управління.

Наявна система державного внутрішнього фінансового контролю не повною мірою забезпечує реалізацію мети функціонування державних органів, яка полягає в економному, ефективному, результативному, законному й прозорому управлінні суспільними ресурсами держави. Результати діяльності органів Державної фінансової інспекції України (ДФІУ) засвідчили негативну практику незаконного використання державних ресурсів. Майже на кожному з перевірених у 2012 р. органами ДФІУ об'єктів виявлено значні порушен-

ня, що призвели до втрат фінансових і матеріальних ресурсів. Це є індикатором незадовільного стану внутрішнього контролю та недовіри внутрішнього аудиту [3]. За результатами звіту за I кв. 2013 р. однією з вагомих причин неефективності внутрішнього аудиту є те, що на сьогодні він і надалі фактично обмежується фінансовим аудитом та аудитом відповідності (93 %), а такі дієві інструменти, як аудит ефективності та комплексний аудит, майже не використовуються. Як результат, у більшості органів і надалі практична діяльність внутрішніх аудиторів зводиться до пошуку дріб'язкових порушень і помилок бухгалтерів замість глибокого вивчення наслідків управлінських рішень, можливостей для зловживань і застосування схем незаконного використання державних ресурсів. Внутрішні аудитори вбачають власні функції лише у виявленні фактів порушень і, відповідно, не приділяють уваги ані вивченню причин їх виникнення, ані розробленню дієвих рекомендацій і механізмів запобігання або мінімізації порушень у подальшій роботі, ані принаймні забезпеченню їх відшкодування [3]. Серед причин такої ситуації є недостатня кваліфікованість внутрішніх аудиторів та усвідомлення ними функцій та завдань крізь призму "ревізійного минулого".

Зважаючи на описані тенденції, особливо важливо приділити належну увагу, по-перше, *професійній підготовці* державних внутрішніх аудиторів, що передбачає формування знань та навичок, достатніх для ефективного виконання аудиторських завдань; по-друге – *кадровому забезпеченню* підрозділів внутрішнього аудиту, під яким слід розуміти специфічну, повторювану діяльність, що реалізується в процесі управління цими органами, котра полягає в забезпеченні підрозділів необхідним, відповідним певним вимогам персоналом, а також інформацією про нього, впровадженні науково обґрунтованих методів добору, розподілу, навчання, виховання, стимулювання кадрів та забезпечення їх безперервного професійного розвитку.

На рис. 1 по горизонталі наведено послідовно етапи, а по вертикалі – інформацію, що характеризує кожен із етапів: від вхідних даних до отримання результату, відповідні заходи держави та законодавчо-нормативне підґрунтя. Так, на етапі добору претендентів формується вхідна інформація про персонал підрозділу внутрішнього аудиту. Згідно із законодавчо закріпленими кваліфікаційними та етичними вимогами до професії проводиться добір претендентів на посаду державного внутрішнього аудитора. У процесі їх навчання та сертифікації досягається результат – виконання обов'язків на посаді державного внутрішнього аудитора. У подальшому кожен внутрішній аудитор може проходити додаткове навчання з метою підтримання кваліфікації та її вдосконалення.

Важливим аспектом державного управління та його контролю є формування якісного правового фундаменту, адже бюрократичні механізми, наявні на всіх сходинках владної ієрархії, приводяться в дію і регулюються саме законодавчими та нормативними актами.

Створення, гармонізація та актуалізація нормативно-правової бази, яка встановлює вимоги до умов добору, навчання, сертифікації та подальшого розвитку персоналу підрозділів внутрішнього аудиту, разом із процедурами і методами підтвердження відповідності визначеним вимогам, є важливим

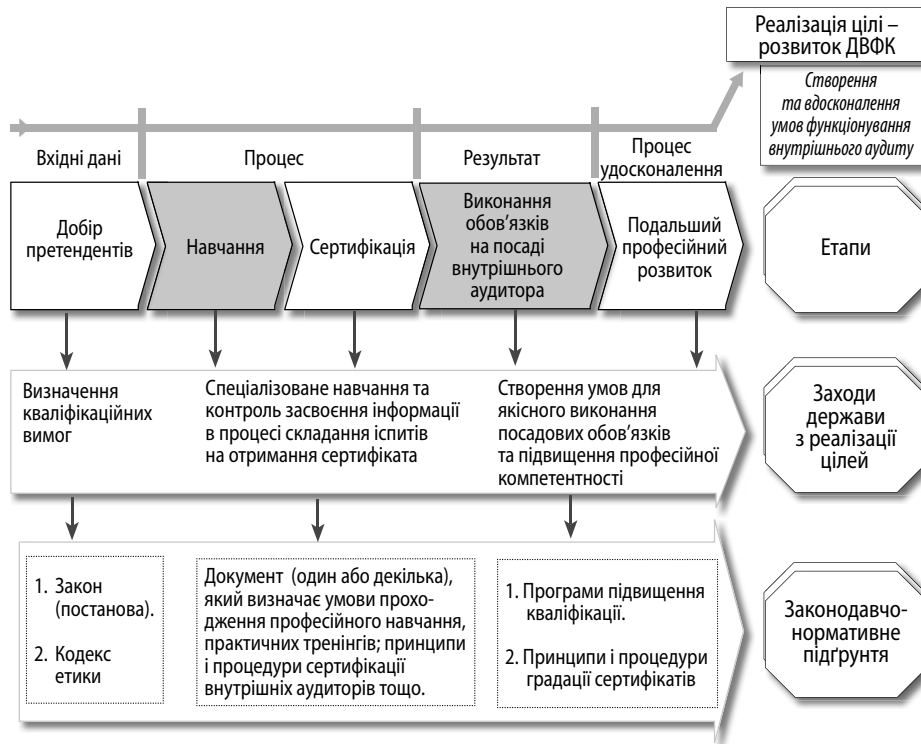


Рис. 1. Інтегрована модель кадрового забезпечення підрозділів внутрішнього аудиту: ціль, опис процесу, заходи реалізації цілі та їх втілення в нормативно-правовій базі

Складено за даними офіційних сайтів міністерств фінансів Туреччини, Македонії, Хорватії, Латвії, Польщі, Болгарії, Словенії, Чорногорії [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.idkk.gov.tr>, <http://www.finance.gov.mk>, <http://www.mfin.hr>, <http://www.fm.gov.lv>, <http://www.mf.gov.pl>, <http://iso-mf.minfin.bg>, <http://www.unp.gov.si>, <http://www.mf.gov.me>.

підґрунтям для розвитку ДВФК в Україні. Вона сприяє *упорядкуванню* всіх відносин у сфері управління персоналом підрозділів внутрішнього аудиту через їх юридичне закріплення, охорону та розвиток.

В умовах формування документарного поля важливо охопити всі стадії процесу *кадрового забезпечення* підрозділів внутрішнього аудиту. Необхідно визначити документи, які формують стратегічний базис, організаційно-методологічну основу та є на кожному етапі правовим підґрунтям для реалізації певних заходів держави з внутрішнього аудиту в контексті реалізації цілей реформування ДВФК.

Вважаємо за доцільне розглянути досвід країн – кандидатів на вступ до ЄС та його учасників. Так, огляд нормативно-правової бази кількох країн – Туреччини, Македонії, Хорватії, Латвії, Польщі, Болгарії, Словенії, Чорногорії – засвідчив наявність сталих тенденцій до її побудови [4]. У більшості з цих країн нормативно-правове забезпечення в питаннях управління персоналом характеризується практично однаковим набором документів та ієрархічним підходом, що враховує вагомість документів та їх функціональне призначення (рис. 2).

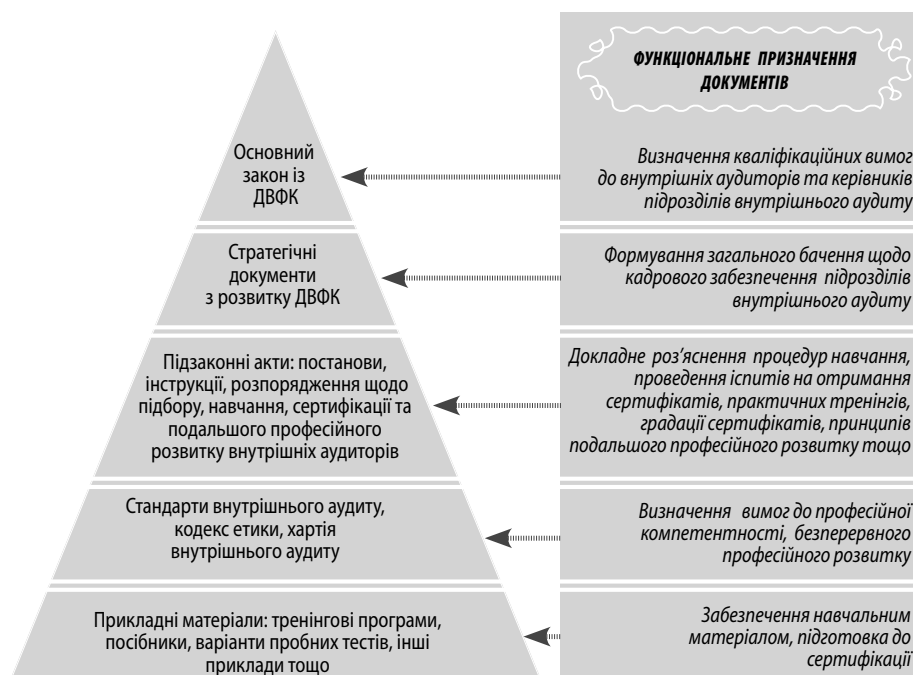


Рис. 2. Перелік нормативних документів країн – кандидатів і членів ЄС та їх функціональне призначення

Складено за даними офіційних сайтів міністерств фінансів Туреччини, Македонії, Хорватії, Латвії, Польщі, Болгарії, Словенії, Чорногорії [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.idkk.gov.tr>, <http://www.finance.gov.mk>, <http://www.mfin.hr>, <http://www.fm.gov.lv>, <http://www.mf.gov.pl>, <http://iso-mf.minfin.bg>, <http://www.unp.gov.si>, <http://www.mf.gov.me>.

Кількість документів та глибина деталізації питань є різною. Уряди на власний розсуд визначають, які питання слід регламентувати нормативними документами та наскільки детально.

Основні вимоги до претендентів на посаду внутрішнього аудитора або керівника підрозділу внутрішнього аудиту визначаються в законі (постанові), у якій закладені базові положення такого аудиту. На рівні стратегічних документів встановлюються напрями реформування системи ДВФК загалом та конкретні заходи з професійної підготовки фахівців із державного внутрішнього аудиту; на рівні підзаконних актів та відомчих документів докладно роз'яснюються процедури навчання, проведення іспитів на отримання сертифікатів, практичних тренінгів, градації сертифікатів, принципи забезпечення безперервного підвищення кваліфікаційного рівня тощо; на рівні стандартів та кодексу етики визначаються вимоги до професійної компетентності й безперервного професійного розвитку; на рівні супровідних матеріалів формується базис із допоміжних навчальних матеріалів, посібників, пробних тестових завдань тощо.

На сьогодні в Україні прийнято низку документів, які переважно в стратегічному ракурсі розкривають питання навчання, сертифікації та забезпечення безперервного професійного розвитку державних внутрішніх аудито-

рів. Так, у Концепції розвитку ДВФК наголошено на необхідності створення підрозділів внутрішнього аудиту при міністерствах (ЦОВВ), проведенні навчання працівників цих підрозділів та підготовки викладачів (тренінги для тренерів) із внутрішнього аудиту, подальшому навчанні та підвищенні кваліфікації внутрішніх аудиторів за участю підготовлених викладачів (тренерів), запровадженні сертифікації внутрішніх аудиторів. Планом заходів з реалізації Концепції визначено конкретні терміни створення підрозділів внутрішнього аудиту, проведення навчання внутрішніх аудиторів тощо. У Стратегії підготовки кадрів [5] актуалізується необхідність розроблення та затвердження відповідного нормативно-правового поля, підготовки середовища та кадрового потенціалу – державних внутрішніх аудиторів, які реалізовуватимуть вимоги законодавства України в частині організації внутрішнього контролю та здійснення внутрішнього аудиту в органах державного і комунального секторів. Постановою Кабінету Міністрів України від 28.09.2011 № 1001 (далі – Постанова № 1001) визначено кваліфікаційні вимоги до претендентів на посади керівника підрозділу внутрішнього аудиту та працівників підрозділу, затверджено їх основні обов'язки та права [6]. Ухвалено Стандарти з внутрішнього аудиту та Кодекс етики внутрішніх аудиторів. Водночас слід розробити нормативні документи, у яких детальніше регламентовано організаційні моменти процесу та процедури підготовки фахівців із внутрішнього аудиту в державному та комунальному секторах. Подібна ситуація склалася з навчально-методичною літературою, яка, на жаль, не повною мірою враховує потреби професійної підготовки та подальшого підвищення кваліфікації внутрішніх аудиторів.

Важливо сформувавши найоптимальніший комплекс нормативних документів, який забезпечить правову підтримку питань кадрового забезпечення на всіх етапах реформування та подальшого вдосконалення ДВФК. З метою уникнення плутанини важливо прагнути до мінімізації кількості документів та якіснішого наповнення окремих з них. Наприклад, у Туреччині діє документ, який водночас регламентує питання добору, навчання та сертифікації внутрішніх аудиторів. Він доповнюється лише двома нормативними актами, які визначають умови градації та анулювання сертифікатів [7]. В Україні для практичного втілення таких заходів важлива чітка та послідовна політика відповідних державних структур.

Загалом сьогодні можна сміливо заявляти про наявність в Україні сформованого підґрунтя з нормативних документів, які на державному рівні регулюють питання кадрового забезпечення підрозділів внутрішнього аудиту в органах державного та комунального секторів.

З огляду на те, що добір претендентів відповідно до конкретних кваліфікаційних вимог, подальше навчання та сертифікація є послідовними етапами та передують отриманню посади державного внутрішнього аудитора, розглянемо кожен із них.

У підрозділі внутрішнього аудиту може працювати персонал, який обіймає різні посади. Проаналізувавши досвід європейських країн [4; 8], можемо назвати такі посади: керівник підрозділу (служби) внутрішнього аудиту, внутрішній аудитор, сертифікований внутрішній аудитор, внутрішній аудитор

першого, другого, ... – рівня, стажер (асистент) у відділі внутрішнього аудиту, спеціаліст відділу внутрішнього аудиту. В більшості країн у відповідному підрозділі передбачено посади керівника (начальника) підрозділу (служби) внутрішнього аудиту та внутрішнього аудитора, іноді стажера (асистента), які після набуття одно-дворічного досвіду можуть претендувати на посаду внутрішнього аудитора. Крім того, простежується тенденція до розширення кола спеціалістів і залучення до роботи відділу не лише професійних бухгалтерів, а й випускників програм державного та бізнес-управління, економістів, IT-аудиторів та ін. [9]. Це пов'язано зі зміною ролі внутрішнього аудитора у світі та виходом за межі його традиційного функціоналу.

Залежно від посади розрізнятимуться й кваліфікаційні вимоги, які зазвичай визначаються за критеріями, наведеними у таблиці.

Т а б л и ц я

**Кваліфікаційні вимоги до посади внутрішнього аудитора (керівника підрозділу внутрішнього аудиту) у європейських країнах**

Вимога / критерій відповідності посаді	Вагомість	Ознака
Вища освіта	Обов'язкова	– Рівень бакалавра; – рівень магістра
Спеціалізація за дипломом	Обов'язкова	– Бухгалтерський облік і аудит; – фінанси; – будь-яка інша, визначена центральним підрозділом гармонізації (координаційною радою, комітетом із внутрішнього аудиту тощо)
Досвід роботи	Обов'язковий / не обов'язковий	– Стаж роботи у фінансовій, бухгалтерській сфері та ін. (0–2 роки, 2–5 років, від 5 років); – стаж роботи у внутрішньому або зовнішньому аудиті (0–2 роки, 2–5 років, більше 5 років)
Сертифікат	Обов'язковий / не обов'язковий	– Сертифікат щодо проходження навчання, виданий міністерством фінансів (існує один сертифікат або декілька); – міжнародно визнаний сертифікат CIA, CGAP, CPA, CFSA, CISA, ACCA
Відповідність вимогам державного службовця	Обов'язкова	Не можуть бути обраними або призначеними на посаду особи, які: – визнані у встановленому порядку недієздатними; – мають судимість, що є несумісною із зайняттям посади; – у разі прийняття на службу будуть безпосередньо підпорядковані або підлеглі особам, які є їх близькими родичами чи свояками; – в інших випадках визначених законами

С к л а д е н о за даними офіційних сайтів міністерств фінансів Туреччини, Македонії, Хорватії, Латвії, Польщі, Болгарії, Словенії, Чорногорії [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.idkk.gov.tr>, <http://www.finance.gov.mk>, <http://www.mfin.hr>, <http://www.fm.gov.lv>, <http://www.mf.gov.pl>, <http://iso-mf.minfin.bg>, <http://www.unp.gov.si>, <http://www.mf.gov.me>.

Проведений аналіз кваліфікаційних вимог у зазначених країнах відповідно до критеріїв, наведених у таблиці, дав змогу зробити такі висновки:

1. Керівник внутрішнього аудиту повинен обов'язково мати вищу освіту фінансового спрямування (передусім це аудит, бухгалтерський облік, фінанси). На отриманні саме рівня магістра наполягають лише в Болгарії. Обов'язкова наявність досвіду роботи в аудиті: у 70 % досліджуваних країн – від двох-трьох років стажу, у решті – більше п'яти років. В Угорщині та Литві вимагають обов'язково як мінімум два роки стажу у внутрішньому аудиті. Управлінський досвід у загальному стажі роботи претендента на посаду ніде не фігурує як обов'язкова умова, а має рекомендаційний характер. Наявність сертифіката щодо проходження навчання в міністерстві фінансів необхідна в усіх досліджуваних країнах. Стосовно відповідності вимогам до державних службовців, то цей критерій характерний як для керівників, так і для іншого персоналу підрозділів внутрішнього аудиту.
2. Претенденти на посаду державного внутрішнього аудитора повинні відповідати таким критеріям, як наявність вищої освіти (бакалавр, магістр) фінансового напрямку, відповідність вимогам державного службовця та досвід роботи від одного до п'яти років. Наявність обов'язкового сертифіката можна розглядати не лише як кваліфікаційну вимогу, а й як критерій поділу та визначення ієрархічних рівнів посади. Близько 80 % країн обов'язково проводять сертифікацію всіх внутрішніх аудиторів. У Туреччині, Латвії, Словенії сертифікати обов'язкові й мають дво- або багаторівневий характер. Наголошують також на обов'язковій наявності сертифіката у тих осіб, що проводять внутрішній аудит у державному секторі, в Угорщині, Польщі, Хорватії, Болгарії. Стосовно міжнародно визнаних сертифікатів CIA, CGAP, CPA, CFSА, CISA, ACCA, то, наприклад, у Польщі саме отримання одного з них входить до переліку кваліфікаційних вимог до посади внутрішнього аудитора державного сектору [10]. У Туреччині ці сертифікати дають їхньому власникові можливість без складання вступного іспиту прослухати навчальний курс і після успішного його закінчення почати працювати.

З огляду на наведене дослідження досвіду європейських країн, вважаємо обґрунтованим рішення щодо створення посад керівника підрозділу внутрішнього аудиту та державного внутрішнього аудитора, затвердженого Постановою № 1001.

Цією постановою закріплено кваліфікаційні вимоги до таких посад. На посаду керівника підрозділу призначається особа, яка має економічну або юридичну вищу освіту за освітньо-кваліфікаційним рівнем “магістр” або “спеціаліст” і стаж роботи на керівних посадах на державній службі за фахом не менш як п'ять років. Працівники підрозділу повинні мати економічну або юридичну вищу освіту за освітньо-кваліфікаційним рівнем “магістр” або “спеціаліст” і стаж роботи на державній службі за фахом не менше як три роки.

Зважаючи на європейський досвід, доцільно доповнити та конкретизувати кваліфікаційні вимоги до керівника підрозділу внутрішнього аудиту такими критеріями:

- обов'язкова наявність саме економічної освіти (аудит, бухгалтерський облік, фінанси);



- досвід роботи у сфері аудиту;
- відповідність вимогам державного службовця;
- проходження сертифікації внутрішнього аудитора, що проводиться Міністерством фінансів України або іншим уповноваженим органом;
- відсутність за останніх два роки досвіду роботи на керівних посадах в органах виконавчої влади;
- відсутність родинних стосунків до четвертого ступеня спорідненості з керівниками міністерств (ЦОВВ), де проводитиметься перевірка.

Щодо кваліфікаційних вимог до працівника підрозділу внутрішнього аудиту, то додатково слід наголосити на обов'язковій наявності саме економічної освіти (аудит, бухгалтерський облік, фінанси), мінімального досвіду в аудиті (бажано), відповідності вимогам державного службовця та наявності сертифіката, виданого Міністерством фінансів України. У самій посаді важливо виокремити декілька рівнів, наприклад, державний внутрішній аудитор, державний внутрішній аудитор першого – другого рівнів, провідний державний внутрішній аудитор тощо. За цих умов кваліфікаційні вимоги до вищих рівнів можна доповнити такими досягненнями, як знання іноземних мов, проходження спеціалізованих семінарів, конференцій, отримання міжнародно визнаних сертифікатів, таких як CIA, CGAP, CPA, CFSA, CISA, ACCA, науковий ступінь та ін.

На нашу думку, обом посадам слід присвоїти відповідну категорію та ранг державного службовця згідно із Законом України “Про державну службу” та опублікувати їх у довіднику типових професійно-кваліфікаційних характеристик посад державних службовців.

Також заслуговує на підтримку ініціатива щодо зменшення вимог до освітньо-кваліфікаційного рівня та стажу роботи на державній службі за фахом для працівників підрозділів внутрішнього аудиту та заміни цієї норми на попереднє оцінювання ДФІУ фахового рівня кандидата на посаду керівника підрозділу внутрішнього аудиту та його відповідності визначеним професійно-кваліфікаційним вимогам [3]. Цю пропозицію важливо розглядати лише як “перехідну” умову, котра повинна бути скасована щонайменше через два – три роки для посад працівників підрозділу внутрішнього аудиту та через чотири – п'ять років – для керівників підрозділів, адже саме за такий час можна професійно підготувати перше покоління внутрішніх аудиторів “з нуля”.

Другий елемент професійної підготовки внутрішніх аудиторів та кадрового забезпечення підрозділів внутрішнього аудиту – це навчання. Одним із механізмів покращання функціонування системи ДВФК є розроблення та реалізація комплексних програм професійного навчання державних внутрішніх аудиторів.

Професійне навчання внутрішніх аудиторів забезпечує не лише їхній розвиток, реалізацію кар'єрних можливостей, мотивацію кожного з них, а й загалом посилює ефективність підрозділу внутрішнього аудиту. Очевидно, що лише проходження професійного навчання не гарантує ефективної діяльності всієї команди, однак воно є платформою для підвищення рівня компетенції, набуття нових знань, досвіду та професійної ефективності внутрішніх аудиторів.

Визначення всіх організаційних моментів забезпечення процесу навчання нового персоналу та контроль за його результатами в процесі складання іспиту й отримання сертифіката є неодмінним чинником якісної підготовки державних внутрішніх аудиторів. Навчання сприяє кар'єрному та професійному розвитку через забезпечення розроблення структурованих, інтегрованих і доступних програм.

В Україні у процесі створення відповідних підрозділів питання професійного навчання внутрішніх аудиторів державного сектору стало одним із найголовніших. Відповідно до інформації опублікованих звітів (ДФІУ) наразі простежується гострий дефіцит кваліфікованих кадрів у сфері внутрішнього аудиту, а також не реалізується чітка державна політика, спрямована на залучення громадян до нової для України професії. Останні дані щодо кількості осіб, які пройшли навчання з внутрішнього аудиту, досить невтішні. Лише 150 із 1756 осіб в ЦОВВ пройшли відповідне підготовче навчання у 2012 р. [11]. При цьому таке навчання розраховане на 50–100 внутрішніх аудиторів на рік і не може цілком задовольнити потребу в підвищенні кваліфікації внутрішніх аудиторів.

У межах навчання особливо актуально не просто надавати практичні знання та прийоми працівникам підрозділів внутрішнього аудиту, а й виховувати в них внутрішніх аудиторів на психологічному рівні. Адаже огляд міжнародної літератури засвідчує, що успіх упровадження ефективного внутрішнього аудиту великою мірою залежить від персональних характеристик найманого персоналу.

До позитивних аспектів у навчанні внутрішніх аудиторів належать поспідовне розроблення нових навчальних посібників, проведення професійних тренінгів, семінарів, конференцій, залучення до цих процесів фахівців з інших країн (наприклад, співробітництво ДФІУ з міністерством фінансів Королівства Нідерланди) та міжнародних організацій (Інститут внутрішніх аудиторів, Співтовариство РЕМ РАІ), які діляться набутим досвідом.

З огляду на відсутність в Україні традицій підготовки внутрішніх аудиторів державного сектору, розглянемо досвід та ключові тенденції побудови навчального процесу в європейських країнах.

Так, у європейській практиці чітких шаблонів навчального процесу не встановлено. Обов'язкове проходження навчального курсу у відповідному навчальному центрі передбачено в Угорщині, Латвії, Туреччині. Проте за рахунок держави оплачується лише навчання державних службовців. У деяких досліджуваних країнах спеціалізованих навчальних центрів немає, і претенденти на отримання сертифіката проходять навчання самостійно за програмою, визначеною міністерством фінансів. У Туреччині практикують проведення вступного іспиту для подальшого проходження навчання, хоча це є швидше винятком, ніж правилом. Зазвичай кандидат на посаду повинен лише відповідати визначеним кваліфікаційним вимогам, які передбачають певний досвід роботи, вищу освіту, відповідність вимогам державного службовця.

Період навчання може суттєво коливатися. Так, у Туреччині – це як мінімум три місяці, а у Хорватії – вісім-десять місяців. Європейські експерти –

розробники IJfC вважають, що професіоналізму в роботі можна досягнути щонайменше як за два роки поєднання навчання та практичного досвіду [12].

Наступним етапом у навчальному процесі є проходження сертифікації з метою налагодження процесів підвищення кваліфікації та професійного розвитку внутрішніх аудиторів.

Отримання сертифіката – критерій контролю відповідності професійних знань претендента та можливості обіймати ним посаду внутрішнього аудитора. Р. де Конінг зазначає, що це фундаментальна частина загальноурядової стратегії розвитку професії, її поширення й здійснення ефективного внутрішнього аудиту в державному секторі компетентними, впевненими та результативними в роботі працівниками [8].

Сертифікація внутрішніх аудиторів в Україні перебуває на етапі впровадження. Європейський досвід показує, що порядок та процедури проведення іспиту на отримання сертифіката, визначення кола питань із сертифікації, відповідальних органів та умов успішного проходження іспиту, порядок градації сертифікатів, правил їх подальшого підтвердження або анулювання тощо, визначається кожним урядом окремо. Водночас аналіз процедур сертифікації у країнах – кандидатах на вступ до ЄС, таких як Туреччина, Македонія та Хорватія, та його країнах-членах (Болгарія, Латвія, Словенія) дав змогу виокремити певні характерні риси.

Так, питання програми зазвичай охоплюють визначення ролі внутрішнього аудиту в системі внутрішнього фінансового контролю у державному секторі, стандарти внутрішнього аудиту та управління ризиками, методологію й практику проведення внутрішнього аудиту, аудиторські навички та методики, знання фінансового управління й бухгалтерського обліку, законодавчих актів відповідної країни та ЄС. Є практика складання як одного іспиту, котрим охоплено всі питання, так і поділу програми на частини і застосування відповідно до кожної з них різних форм іспиту (усної, письмової, тестування, написання есе).

Найпоширенішою формою іспиту є тестування, яке переважно проводиться без використання комп'ютерної техніки. Іспит відбувається у визначеному місці, у наперед встановлений час, здебільшого два рази на рік. Про іспит повідомляється за один-два місяці в офіційних джерелах – на веб-сайті міністерства фінансів та в урядовому друкованому виданні. На законодавчому рівні визначається склад комісії. Кількість запитань залежить від форми іспиту. Якщо це тестування, то переважно формується близько 100 запитань та декілька варіантів білетів. Успішне складання іспиту на отримання сертифіката можливе за умови надання не менше 60–75 % правильних відповідей на запитання.

Окремо слід розглянути градацію сертифікатів. Однією з вимог міжнародних стандартів внутрішнього аудиту (ІВА) є безперервний професійний розвиток, можливий у процесі розширення практичного досвіду в поєднанні з постійним навчанням. Для його оцінювання можна використовувати кількарівневу форму сертифікації, яка б давала можливість при досягненні внутрішнім аудитором певного додаткового рівня знань і навичок присвоювати йому сертифікат вищого рівня. Також градація сертифікатів є критерієм

внутрішнього поділу посади внутрішнього аудитора, адже сприятиме уникненню зрівняння внутрішніх аудиторів, які здатні виконувати різні функції, мають різний стаж роботи, додаткові знання та навички. Крім того, вона забезпечить економічно обґрунтоване визначення рівня оплати праці внутрішніх аудиторів, адже оцінювання результатів роботи аудитора на підставі досвіду роботи (кількість років, число проведених перевірок) не є цілком правильним, оскільки не дає змоги чіткіше оцінити його функціональність, яка визначається обсягом знань та навичок.

Формування умов для здобуття професійної освіти та оцінювання набутих знань у процесі сертифікації потребують значних витрат як часу, так і фінансових ресурсів. Тому в українських реаліях доцільно акцентувати увагу на започаткуванні пілотних проектів, приділити більшу увагу навчанню персоналу. Щодо сертифікації, то її можна відкласти на кілька років з метою економії фінансових ресурсів, оскільки на перших етапах її ефективність буде низькою та фінансово не виправданою.

Узагальнюючи викладене, можна зробити такі висновки.

Проведення реформ у сфері ДВФК та створення підрозділів внутрішнього аудиту при міністерствах (ЦОБВ) з 2012 р. актуалізує кадрове забезпечення цих підрозділів, що передбачає добір, навчання, сертифікацію та подальший професійний розвиток внутрішніх аудиторів. Якість та ефективність діяльності підрозділів безпосередньо залежать від рівня професійної компетентності їх працівників.

За результатами звітів за 2012 р. і I кв. 2013 р. однією з вагомих причин неефективності внутрішнього аудиту є те, що діяльність внутрішніх аудиторів і надалі фактично обмежується проведенням фінансового аудиту та аудиту відповідності, а такі дієві інструменти, як аудит ефективності та комплексний аудит майже не використовуються. Розуміння власних функцій внутрішніми аудитором зводиться до виявлення фактів порушень і взагалі не передбачає вивчення можливих причин та шляхів їх уникнення чи мінімізації. Тобто внутрішні аудитори виконують покладені на них обов'язки, використовуючи методи та засоби, що характеризують роботу ревізорів. Переосмислення ролі та функцій можливе лише за рахунок професійного навчання та формування культури внутрішнього аудитора.

Важливим підґрунтям для розвитку професійної освіти та підвищення кваліфікації в Україні є формування нормативно-правової бази, зокрема видання нормативних актів, які встановлюють конкретні вимоги до умов добору, навчання, сертифікації та подальшого розвитку персоналу підрозділів внутрішнього аудиту, разом із процедурами і методами підтвердження відповідності визначеним вимогам. На сьогодні в Україні сформовані базис із нормативних документів, який на державному рівні регулює питання кадрового забезпечення підрозділів внутрішнього аудиту в органах державного та комунального секторів. Однак, з огляду на європейську практику, вважаємо за доцільне детальніше описати всі процеси кадрового забезпечення в універсальному документі, у якому будуть охоплені всі етапи професійної підготовки внутрішніх аудиторів.

Питання навчання внутрішніх аудиторів на сучасному етапі становлення внутрішнього аудиту в державному секторі України є чи не найактуальнішим. До позитивних аспектів такого навчання належать послідовне розроблення нових навчальних посібників, проведення професійних тренінгів, семінарів, конференцій, залучення до цих процесів фахівців з інших країн та міжнародних організацій. Однак негативним є той факт, що на практиці професійне навчання доступне лише для незначної частки внутрішніх аудиторів.

Зважаючи на першорядність завдань із навчання внутрішніх аудиторів, питанню сертифікації наразі приділено мало уваги. У наступні декілька років актуальність сертифікації зростає, адже це дієвий механізм оцінювання якості професійної підготовки державних внутрішніх аудиторів і так званий трамплін у просуванні по службі. Здійснення сертифікації сприятиме прозорішому, об'єктивнішому призначенню на посаду; уникненню зрівняння персоналу; посиленню ролі функціональності аудитора. Тому в Україні важливо з часом упровадити дво-чотирирівневу систему сертифікації, що передбачатиме як наявність окремих кваліфікаційних вимог для кожного рівня, так і аудиторських завдань, котрі виконуватимуть державні внутрішні аудитори.

#### Список використаних джерел

1. 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) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/1347-2008-%D1%80>.
2. План заходів щодо реалізації Концепції розвитку державного внутрішнього фінансового контролю на період до 2017 року втратив чинність на підставі Розпорядження КМ N 774-р ( 774-2013-р ) від 01.08.2013.
3. Звіт про стан розвитку державного внутрішнього фінансового контролю в Україні впродовж I півріччя 2013 року / Державна фінансова інспекція України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/article/97750>.
4. Офіційні сайти міністерств фінансів Туреччини, Македонії, Хорватії, Латвії, Польщі, Болгарії, Словенії, Чорногорії [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.idkk.gov.tr>, <http://www.finance.gov.mk>, <http://www.mfin.hr>, <http://www.fm.gov.lv>, <http://www.mf.gov.pl>, <http://iso-mf.minfin.bg>, <http://www.unp.gov.si>, <http://www.mf.gov.me>.
5. Про затвердження Стратегії підготовки кадрів для запровадження системи внутрішнього контролю та створення служб внутрішнього аудиту : наказ Головного контрольно-ревізійного управління України від 14.12.2010 № 467 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/article/70486;jsessionid=553777631F72E7DEA6067D81620712D5>.
6. 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 // Офіційний вісник України. – 2011. – № 75. – Ст. 2799.

7. Офіційний сайт міністерства фінансів Туреччини, Координаційної ради з внутрішнього аудиту [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.idkk.gov.tr>.
8. *Matek M.* Training and Certification of Internal Auditors in the Public Sector and their Continuing Professional Development / М. Матек // Офіційний сайт Міністерства фінансів республіки Хорватія [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.mfin.hr>.
9. *Sterck. M.* 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 / М. Sterck, G. Bouckaert [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://goliath.ecnext.com>.
10. Звіт про виконання Програми візиту делегації спеціалістів ДКРС України та обласних державних адміністрацій до Республіки Польща (м. Варшава, 15–19 листопада 2010 р.) / Державна фінансова інспекція України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.dkrs.gov.ua>.
11. Звіт про стан державного внутрішнього контролю в Україні за 2012 рік / Державна фінансова інспекція України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/category/40416>.
12. *Чорнуцький С. П.* Європейські ідеї для української реформи державного внутрішнього фінансового контролю / С. П. Чорнуцький // Економіка і держава. – 2011. – № 1. – С. 115–117.

*Стаття надійшла до редакції  
21 травня 2014 року*