УДК 657.6-051-057.3:336.13

Чумакова І. Ю.

ОРГАНІЗАЦІЯ ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ В ДЕРЖАВНИХ ОРГАНАХ ВЛАДИ РІЗНИХ СИСТЕМ І КРАЇН СВІТУ

Досліджено загальні принципи організації аудиту в державних органах влади країн світу у межах двох головних підходів, поширених у зарубіжній практиці. Фундаментальним структурним питанням, яке зазвичай постає під час організації ефективної функції внутрішнього аудиту в органах державного сектору, є ступінь її централізації в країні. Перший, централізований, підхід передбачає виконання функції внутрішнього аудиту при міністерстві фінансів, а другий, децентралізований, – при галузевих міністерствах, без загальної координації або підзвітності цієї функції. З'ясовано, що наявність відмінних уявлень про роль функції внутрішнього аудиту в різних системах залежить від моделі державного управління, притаманної цій системі, та обсягів обов'язків і відповідальності, делегованих обліковим чиновникам міністерств. Узагальнюючи основні напрями еволюції цієї функції, сформульовано роль внутрішнього аудиту в державному фінансовому управлінні країн із перехідною економікою. При зіставленні переваг централізованого і децентралізованого підходів зроблено висновок стосовно доцільності використання в Україні першої моделі. На нинішньому етапі інституційного розвитку модель бюджетного управління, застосовувана в нашій країні, повинна спрямовуватися на досягнення цілей стабілізації в умовах бюджетних обмежень, і система внутрішнього аудиту має їх підтримувати.

Ключові слова: організація внутрішнього аудиту, централізований і децентралізований підходи, моделі державного управління.

Літ. 22.

Чумакова И. Ю.

ОРГАНИЗАЦИЯ ВНУТРЕННЕГО АУДИТА В ГОСУДАРСТВЕННЫХ ОРГАНАХ ВЛАСТИ РАЗНЫХ СИСТЕМ И СТРАН МИРА

Исследованы общие принципы организации аудита в государственных органах власти стран мира в рамках двух главных подходов, распространенных в зарубежной практике. Фундаментальным структурным вопросом, который обычно возникает во время организации эффективной функции внутреннего аудита в органах государственного сектора, является степень ее централизации в стране. Первый, централизованный, подход предусматривает исполнение функции внутреннего аудита при министерстве финансов, а второй, децентрализованный, – при отраслевых министерствах, без общей координации или подотчетности этой функции. Установлено, что существование различных представлений о роли функции внутреннего аудита в разных системах зависит от присущей данной системе модели государственного управления и круга обязанностей и ответственности, делегированных учетным чиновникам министерств. Обобщая основные направления эволюции такой функции, сформулирована роль внутреннего аудита в государственном финансовом управлении стран с переходной экономикой. При сравнении преимуществ централизованного и

© Чумакова І. Ю., 2015

децентрализованного подходов сделан вывод о целесообразности использования в Украине первой модели. На данном этапе институционального развития применяемая в Украине модель бюджетного управления должна быть направлена на достижение целей стабилизации в условиях бюджетных ограничений, и система внутреннего аудита должна их поддерживать.

Ключевые слова: организация внутреннего аудита, централизованный и децентрализованный подходы, модели государственного управления.

Iryna Chumakova

ORGANIZATION OF INTERNAL AUDIT IN THE STATE GOVERNMENT BODIES OF DIFFERENT SYSTEMS AND COUNTRIES

The general principles of organization of audit in the state government bodies of the countries are investigated within two main approaches widespread in foreign practice. The fundamental structural issue, which is usually raised during the development of an effective internal audit function in the state government bodies, is precisely the degree of centralization in the country. The first, centralized, approach envisages execution of the internal audit function at the Ministry of Finance and the second approach, decentralized, provides the operation of internal audit at the line ministries, without overall coordination or accountability of the function. It is found that an existence of different views on the role of the internal audit function in different systems depends on the system of the inherent model of public government and the scope of duties and responsibilities delegated to the accounting officers of the ministries. The main directions of evolution of internal audit function are summarized in order to formulate the role of internal audit in the public financial management of transition economies. Comparing advantages of the centralized and decentralized approaches it is concluded on the feasibility of implementation of the first model in Ukraine. At this stage of institutional development the budget management model applied in Ukraine should be aimed at ensuring the objectives of stabilization of the budgetary constraints and the internal audit system should support them.

Keywords: organization of internal audit, centralized and decentralized approaches, models of government.

JEL classification: H83, M42, M48.

Організація внутрішнього аудиту в державних органах влади країн світу, насамперед країн – членів Організації економічного співробітництва та розвитку (ОЕСР), характеризується застосуванням двох підходів: централізованого і децентралізованого. Проте такий поділ є доволі умовним, тому фундаментальним структурним питанням, з яким зазвичай доводиться мати справу під час розбудови ефективної функції внутрішнього аудиту в органах державного сектору, є саме ступінь її централізації в країні. Як засвідчує аналіз джерел [1, с. 72–73; 2–5], під час пошуку відповіді на це питання досвід країн варіюється між двома крайніми значеннями: централізацією зазначеної функції при міністерстві фінансів або функціонуванням внутрішнього аудиту при галузевих міністерствах, без загальної координації або підзвітності цієї функції. Вибір певного підходу пов'язаний з особливостями державного устрою країни та моделі державного управління, які визначають структуру аудиту та його організації в різних сферах економічної діяльності. Попередній огляд світового досвіду організації внутрішнього аудиту в державних органах влади виявив потребу в переосмисленні його ролі в державному фінансово-

му управлінні країн із перехідною економікою та виокремленні напрямів зміцнення цієї функції в країнах, що розвиваються.

Вивчення досвіду інших країн актуальне для України, транзитивний характер економіки якої поєднаний з ринковими реформами. Реформування вітчизняної економіки і перехід до ринкових відносин супроводжуються глибокими структурними змінами системи державного управління на тлі процесів глобалізації та європейської економічної інтеграції. За таких умов роль держави значно зростає і, як наслідок, з'являються нові вимоги до перетворення традиційних і появи нових інститутів, розроблення принципово нових "правил гри".

В роботах українських вчених висвітлюються численні проблеми удосконалення державного фінансового контролю, організації та розвитку внутрішнього аудиту [6–13].

Метою статті є дослідження деяких загальних принципів організації внутрішнього аудиту в державних органах, апробованих у країнах – членах ОЕСР, та аналіз їхньої прийнятності для України.

У контексті підписання та ратифікації Україною Угоди про асоціацію з ЄС [14] дослідження застосування Стандартів Інституту внутрішніх аудиторів (ІІА) у державному секторі інших країн та регіонів світу дасть змогу опрацювати підходи до їх імплементації та уникнути потенційних помилок щодо Концепції розвитку державного внутрішнього фінансового контролю (ДВФК)* та слабких сторін у застосуванні міжнародно визнаних стандартів (насамперед ІІА) у державних органах України.

Кожній країні притаманні своя історія, цінності та політична система. Те саме можна сказати і про систему аудиту. Сучасні дослідники виокремлюють різні групи країн, серед яких інтерес становлять, на наш погляд, ***три групи***:

– англомовні країни;
– країни континентальної Європи;
– латиноамериканські країни.

Кожна група об'єднана за певними загальними підходами до побудови системи аудиту та передумовами до запровадження функції внутрішнього

* Концепція ДВФК розроблена Європейською комісією з метою створення структурованої та оперативної моделі для надання допомоги національному уряду в реорганізації середовища внутрішнього контролю, а саме задля вдосконалення його системи в державному секторі та приведення її у відповідність із міжнародними стандартами та кращим європейським досвідом. Ця концепція створена наприкінці 1990-х років як засіб для країн Центрально-Східної Європи, що працюють у напрямі отримання повного членства в ЄС, для впровадження необхідних систем контролю з метою захисту державних ресурсів. В Україні початок запровадженню Концепції розвитку ДВФК покладено розпорядженням Кабінету Міністрів України від 24.05.2005 № 158-р, яким схвалено Концепцію розвитку державного внутрішнього фінансового контролю на 2005–2009 роки. У 2006 р. Головне контрольно-ревізійне управління (нині – Державна фінансова інспекція України) визначено одним із бенефіціарів допомоги ЄС у межах проекту Twinning, метою якого було запровадження нової системи ДВФК в Україні відповідно до європейської практики та встановлених стандартів.

аудиту в системі державного фінансового управління й контролю, які історично складалися в країнах цієї групи.

Зазначимо, що практика окремих країн у побудові систем аудиту та еволюції функції внутрішнього аудиту в державному управлінні на сьогодні недостатньо досліджена. До причин цього належать як традиційне скептичне ставлення до інституційного досвіду певних країн і регіонів світу, так і нестабільність розвитку правових систем і державного фінансового управління в цих країнах через складні національно-політичні й соціально-економічні умови та особливі традиції політичної й управлінської культури. Однак варто розглянути доволі оригінальні правові норми й інститути, що регулюють питання внутрішнього аудиту в системі державного фінансового управління цих країн.

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

У Великобританії внутрішній аудит зосереджується на системах і питаннях ефективності діяльності департаментів лінійних міністерств та урядових агенцій. Методологічно така тенденція закріплена у Стандартах і керівництвах із внутрішнього аудиту, що встановлюються централізовано Казначейством Її Величності. Воно розробляє Керівництва з державного внутрішнього аудиту (є обов'язковими для всіх центральних урядових департаментів, агенцій та виконавчих органів влади) і додаткові посібники з кращої практики (деталізують Керівництва). Крім того, Казначейство Її Величності зобов'язує всіх аудиторів державного сектору використовувати Стандарти IIA, оскільки цей інститут був визнаний у Великобританії та Ірландії основним органом, що встановлює стандарти для державного і приватного секторів. У Комбінованому кодексі корпоративного управління, виданому Радою з фінансової звітності Великобританії (оновлений у червні 2008 р.) містяться вказівки для аудиторських комітетів щодо отримання впевненості в тому, що внутрішній аудит проводиться відповідно до Стандартів IIA.

Функція зовнішнього аудиту державного сектору у Великобританії покладена на штат Генерального контролера й аудитора (C&AG) Національного управління аудиту (NAO)*. Аудит місцевих органів влади, поліції та національних служб охорони здоров'я здійснює Аудиторська комісія, яку створено водночас із NAO. Вона призначає аудиторів для всіх місцевих органів влади та органів національної служби охорони здоров'я і регулює порядок їх аудиту [16, с. 179–180].

* Загальний висновок полягає в тому, що поточні функції внутрішнього аудиту не є значимими і тому деякі дослідники сумніваються у доцільності його існування [15, с. 124].

Сучасна децентралізована система внутрішнього аудиту Великобританії, хоч і з централізованим керівництвом, еволюціонувала з того часу, коли багато англомовних африканських країн стали незалежними. Проте ці країни успадкували так звану ***вестмінстерську модель державного управління***, котра дає деяку гнучкість в установленні заходів із внутрішнього аудиту.

Згідно з такою моделлю, міністерство фінансів розглядається швидше як відомство з нагляду та апеляцій, ніж як офіс з адміністрування. Хоча воно й встановлює політику та процедури, які будуть запроваджені, і час від часу надає поради й консультації та іншу допомогу фахівцям із бухгалтерського обліку (бухгалтерам) стосовно можливостей адміністрування та обліку бюджетних коштів, але не несе відповідальності за будь-яке спотворення інформації щодо фінансового управління, за винятком адміністрування коштів, безпосередньо виділених міністерству фінансів. Відповідальність і підзвітність за державні кошти покладено на призначених казначейством "облікових чиновників" (зазвичай постійних секретарів, відповідальних за витрати департаментів), котрі зобов'язані контролювати витрати і санкціонувати їх здійснення після прийняття бюджету парламентом та забезпечувати облік і сертифікацію цих витрат перед C&AG – зовнішнім аудитором, підзвітним парламенту.

Вестмінстерська модель допускає гнучкість в інтерпретації прав різних учасників бюджетного процесу. У цій моделі повноваження і функції внутрішнього аудиту, як правило, встановлюються відповідно до тих, що надаються казначейству в контексті його відповідальності за управління, нагляд, контроль та скерування всіх питань, пов'язаних із фінансовими аспектами управління.

У межах вестмінстерської моделі внутрішній аудит може розглядатися як підтримка міністерства фінансів, допомога йому в здійсненні моніторингу (оцінювання) дотримання міністерствами та їхніми департаментами фінансових правил, інструкцій і бухгалтерських процедур. Внутрішній аудит також вважають допоміжним підрозділом на всіх рівнях управління у контексті ефективного виконання іншими підрозділами своїх обов'язків та подання звітів про здійснені щодо них перевірки і, за необхідності, надання відповідних практичних рекомендацій щодо усунення порушень і виправлення ситуації. Виокремлення різних уявлень про роль функції внутрішнього аудиту за децентралізованої системи її організації в державних органах залежить від обсягів обов'язків і відповідальності, делегованих головним бухгалтерам.

Таку двозначність названої моделі можна відобразити у вигляді двох основних інтерпретацій функції внутрішнього аудиту в державних органах:

– засіб централізованого контролю;
– засіб для надання послуг головним бухгалтерам.

Саме на засобах централізованого контролю робився значний акцент у колоніальній системі Королівства Великобританії. Цей підхід був пріоритетним, наприклад, у багатьох англомовних африканських країнах, які прийняли цілком централізовану систему внутрішнього аудиту (Кенія, Малаві, Нігер і Уганда). Водночас у деяких із них (зокрема, у Республіці Малаві) внутрішній аудит є дуже слабким і перебуває на стадії становлення. Згідно з підходом,

прийнятим у цих країнах, міністерство фінансів має підрозділ внутрішнього аудиту, який здійснює централізоване управління внутрішніми аудиторами лінійних міністерств. Тобто в останніх працюють аналогічні підрозділи внутрішнього аудиту, але управління їхнім персоналом та організація роботи здійснюються міністерством фінансів. Так, звіти надаються головним бухгалтерам лінійних міністерств і міністерства фінансів.

Наприклад, внутрішні аудитори Кенії звітують безпосередньо Управлінню Генерального внутрішнього аудитора (IAG) міністерства фінансів країни. Копії звітів надаються головному бухгалтерові відповідного лінійного міністерства. Робочі програми, котрі розробляють підрозділи внутрішнього аудиту лінійних міністерств, погоджуються з Управлінням IAG, яке, у свою чергу, фінансує діяльність цих підрозділів за рахунок власного бюджету. На відміну від інших централізованих управлінських кадрів, щодо яких галузеві міністерства вважають другорядними, внутрішні аудитори є частиною адміністративного апарату міністерства фінансів.

У нігерійському федеральному уряді внутрішні аудитори є частиною бухгалтерської служби у складі міністерства фінансів і як бухгалтери обіймають посади в галузевих міністерствах. Нещодавно для контролю за роботою внутрішніх аудиторів у Генеральному бухгалтерському офісі Нігерії була створена Центральна інспекція.

В інших африканських країнах – колишніх колоніях Великобританії переважає підхід, згідно з яким внутрішні аудитори забезпечують головних бухгалтерів різними послугами і є частиною управлінської команди, безпосередньо підзвітної бухгалтерському офісу міністерства фінансів, котрому надаються копії звітів. Як і інші централізовані підрозділи – департаменти міністерства, вони є другорядними стосовно інших галузевих міністерств.

У Південній Африці та Гані внутрішні аудитори обираються та управляються відомчими міністерствами. Над ними немає жодного централізованого керівництва і контролю з боку міністерства фінансів.

В англомовних африканських країнах завжди існувала потреба у пошуку балансу між централізованими обов'язками міністерства фінансів та вимогами внутрішнього управління у бухгалтерському офісі. Тривалий час окремі з цих країн (наприклад, Кенія) коливалися між двома підходам: децентралізованим і централізованим інспекторським.

Країни ***франкомовної системи аудиту,*** передусім Франція, безумовно, справили вплив на формування та розвиток функції внутрішнього аудиту в державному фінансовому управлінні багатьох країн. ***Наполеонівська модель державного управління***, яка застосовується у Франції, є системою визначення відповідності законам та інструкціям рішень, що приймаються виконавчою владою та підвідомчими їй організаціями. Франція експортувала цю модель не лише до латинських європейських країн (зокрема в Італію, Іспанію, Португалію та ін.), а й певною мірою до Південної Америки та Західної і Екваторіальної Африки, де Франція тривалий час мала колонії.

Організація функції внутрішнього аудиту у Франції досить централізована. Генеральна інспекція фінансів (IGF), яка є внутрішнім аудитором для міністерства фінансів Франції, перевіряє не тільки його, а й цілі сектори дер-

жавного управління. Однак більшість профільних міністерств, за винятком порівняно невеликих, мають власних внутрішніх аудиторів, підпорядкованих керівникам цих міністерств. Функція внутрішнього аудиту реалізується поряд із діяльністю державних бухгалтерів, що скеровується централізовано*, та перевірками, які здійснює Офіс державного аудиту. Водночас важливі перевірочні функції належать генеральним інспекціям фінансів. IGF безпосередньо підпорядковується міністру фінансів і сфера її діяльності істотно виходить за межі установ, що утримуються за рахунок державних коштів. IGF прагнуть під час надання послуг поширити більше оглядову функцію, ніж функцію дотримання правил і норм. Крім того, генеральні інспекції функціонують на рівні міністерств зі специфічними чи особливими сферами діяльності (наприклад, соціальних справ, збройних сил та ін.). Так само, як і IGF, вони виконують функції нагляду та інспектування, а також проводять спеціальні дослідження й опитування.

Кожне міністерство також має фінансового контролера (FC), який за законом Марена від 10 серпня 1922 р. вважається одним із учасників бюджетного регулювання, проводить попередній аудит, тим самим сприяючи розумінню змісту й механізмів витрачання державних коштів [17, с. 261]. Жодні бюджетні зобов'язання не можуть виконуватися без його згоди або схвалення. Попри те, що FC профільного міністерства розташований на одному ступені ієрархії контролю з міністерством фінансів на етапі виконання бюджету, фінансові контролери великих міністерств (зокрема соціальних справ, внутрішніх справ, транспорту) мають більше повноважень, ніж внутрішні аудитори; останні виконують у цих міністерствах аудиторські дослідження і найчастіше спільно з IGF.

Установи зовнішнього аудиту у Франції (Офіс державного аудиту) відіграють особливу роль завдяки інформуванню президента про ризики в галузі фінансового менеджменту, а також поданню парламенту аудиторських висновків із коментарями стосовно річної звітності й рахунків за бюджетним операціями та виконання обов'язків державних бухгалтерів із забезпечення достовірності бухгалтерських записів.

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

Процес контролю витрат бюджету у франкомовних африканських системах поділяється на дві основні фази: "адміністративну", де кожне міністерство бере на себе зобов'язання як розпорядник бюджетних коштів (РБК) і виконує адміністративні функції, і "фазу обліку", під час якої реалізуються облікові (виконавчі) функції. Таким чином, виконання бюджету проводиться на основі виокремлення адміністративних та облікових функцій. Перевірка адміні-

* Державні бухгалтери є працівниками міністерства фінансів Франції, які представлені у державних органах, де вони відповідають за отримання та витрачання державних коштів і несуть персональну професіональну відповідальність за виконання своїх обов'язків. Див.: [2, с. 13].

стративних систем ("адміністративна фаза") не стосується роботи державного бухгалтера (comptable), відповідальність і зобов'язання якого щодо оброблення платежів здійснюються у межах "фази обліку".

"Адміністративна фаза" охоплює етапи взяття зобов'язань, перевірки та оплати замовлення. "Фаза обліку" є завершальним етапом здійснення платежу, котрий проводиться до того, як операції було записано на бухгалтерських рахунках, що також передбачає контроль регулярності проходження платіжного доручення (платіжної вимоги). Для окремих платежів, таких як заробітна плата та пенсії, ці дві фази поєднуються і мають бути зіставлені в обліку наприкінці року (див. докладніше: [18]).

Внутрішній контроль у цій системі концентрується на двох основних аспектах витрачання державних коштів: стадіях взяття бюджетного зобов'язання і його оплати. На першій стадії контролю підлягають відповідність встановленого бюджетного зобов'язання його фактичному виконанню та дотримання на рівні лінійних міністерств вимог бюджетних призначень і зобов'язань з оплати. Як і FC у Франції, такий контроль здійснюється стосовно бюджетних операцій, якщо їх асигнування на рівні міністерств не відповідає бюджетному призначенню, шляхом застосування вето (візи, що блокує).

На стадії оплати бюджетного зобов'язання, comptable контролює платіжні доручення до специфікацій на предмет відповідності дії дозволу зобов'язання, а в подальшому – реєстрацію цих доручень у бухгалтерському обліку. Перед проведенням оплати державний бухгалтер здійснює попередній контроль зобов'язань, самостійно аналізує ризики з урахуванням ступеня надійності РБК. Бюджетний контролер і державний бухгалтер є працівниками різних департаментів міністерства фінансів і, таким чином, вони поділяють процес внутрішнього контролю, посилюючи на рівні галузевих міністерств відповідальність за програми та їхні оперативні бюджети.

Фінансові контролери є співробітниками бюджетного департаменту міністерства фінансів, тоді як державні бухгалтери належать до службовців департаменту бухгалтерського обліку. Як і у Франції, у франкомовних африканських країнах функціонує IGF, до повноважень якої належить проведення розслідувань, а функція внутрішнього аудиту є централізованою*. Часто ця функція нормативно точно не визначена і на практиці виконується неефективно. Окремі міністерства мають власних внутрішніх аудиторів, але зазвичай згадана функція в них є слабкою, тому вони підпорядковуються фінансовим контролерам.

Досвід більшості франкомовних африканських країн свідчить, що належне здійснення функцій внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту в державному управлінні цих країн ускладнене через напруженість із виконанням бюджету. Крім того, франкомовна система державного фінансового управління потребує високого рівня відповідних знань і навичок для забезпечення її ефективності, у зв'язку з чим в окремих країнах було запровадже-

* Деякі франкомовні країни, зокрема Малі й Камерун, мають централізовану систему аудиту при прем'єр-міністрові або президентові – Controle General d'Etat, у тому числі у випадках, коли міністерство має власних внутрішніх аудиторів, а внутрішній аудит є досить міцною функцією (як, наприклад, у Малі).

но деякі нововведення та здійснено заходи з їх адаптації. Наприклад, було введено централізовану систему опрацювання платіжних доручень шляхом створення окремого структурного підрозділу в міністерстві фінансів. У інших країнах механізми, використовувані для бюджетного й бухгалтерського контролю, потребували більшої гнучкості, адже процеси бюджетування не підлягали контролю й тим самим були послаблені контрольні й бухгалтерські функції на рівні міністерств.

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

У подальшому на систему аудиту латиноамериканських країн суттєво вплинула модель державного контролю і підзвітності Сполучених Штатів Америки. Після Першої світової війни в системах підзвітності США відбулися зміни, які відобразилися в різних країнах Латинської Америки завдяки Місії Кеммерера* і міжнародним податковим ініціативам 1920–1930 рр.** Останні підтримали ідею створення "сильного генерального контролера" для централізованого бухгалтерського офісу урядових інституцій, і кілька латиноамериканських країн обрали цей напрям [20]. Бухгалтерські офіси в таких країнах почали надавати Генеральному контролерові бухгалтерські рахунки для верифікації їхньої законності й правильності.

Попри те, що система державного фінансового управління США після Другої світової війни істотно змінилася, ці зміни не були підтримані країнами Латинської Америки (принаймні не відразу). У багатьох із них було збережено офіси Генерального контролера, хоча коло їхніх функцій змінилося. Тоді як окремі з цих офісів продовжили здійснення повноважень із контролю державного обліку та попереднього контролю (аудиту) й оцінювання правильності виконання державним бухгалтером своїх обов'язків, функції ВОФК в інших країнах обмежилися лише зовнішнім аудитом.

---

* Уолтер Едвін Кеммерер (1875–1945) – американський економіст, котрий здобув популярність як "грошовий доктор", був економічним радником іноземних урядів по всьому світу, просуваючи плани, засновані на зміцненні національних валют і збалансованості бюджетів [19].

** Міжнародні податкові ініціативи, або податкова революція 1920–1930 рр., – процес, у результаті якого з ініціативи Ліги Націй було сформовано "міжнародні податкові правила" і сучасні підходи до міжнародних податкових відносин. Прийняття зазначених правил було пов'язано з необхідністю врегулювання суперечностей в оподаткуванні доходів суб'єктів господарювання і спотворень, що виникли в торгових відносинах між країнами внаслідок появи перших офшорних юрисдикцій. Створені після Першої світової війни як специфічні інструменти стимулювання інвестиційної діяльності та збільшення надходжень до бюджетів депресивних територій, офшорні зони згодом призвели до виникнення фіктивних юридичних осіб та правових маніпуляцій суб'єктів господарювання під час визначення поняття доходу (зокрема, перенесення податкової бази з однієї податкової юрисдикції в іншу і намагання таким чином зменшити сплату податків або взагалі уникнути оподаткування).

Основну відповідальність за внутрішній і зовнішній контроль витрат центрального уряду було закріплено за Генеральною контрольною палатою (Contraloria)*. За допомогою цієї установи законодавча гілка влади (парламент країни) реалізувала свої повноваження стосовно державних установ, які також мали повноваження щодо здійснення функцій із внутрішнього контролю, бухгалтерського обліку та оплати послуг підрозділів чи установ, які їх здійснюють.

Цей орган відповідав за державний облік, консолідацію податково-бюджетної інформації та підготовку фінансових звітів, а також за верифікацію й консолідацію активів і зобов'язань у бухгалтерському і бюджетному обліку. Таким чином, з одного боку Contraloria брала участь у процесі обліку й систематизації інформації на рахунках установ, які пройшли аудит, а з другого – подавала звіт про цей аудит до парламенту. Здійснення Генеральною контрольною палатою названих повноважень ставило її в дещо двозначне становище – вона вважалася допоміжним органом законодавчої влади, відповідальним за обидва види контролю щодо витрачання коштів центральним урядом.

З часом цю ситуацію у певних латиноамериканських країнах було виправлено завдяки проведеним реформам, які забезпечили чіткіший перерозподіл фіскальної відповідальності й повноважень між законодавчою та виконавчою гілками влади. Наприклад, у Венесуелі, з прийняттям у 1995 р., після затвердження Звіту Комісії з бюджетних реформ (1983 р.), Органічного закону до урядових установ було передано функцію внутрішньому аудиту, а Офісу Генерального контролера Республіки відведено стандартну роль ВОФК**.

У Колумбії, яка мала спочатку консолідовану і стандартизовану функцію внутрішнього аудиту в державних органах влади (1993–1994 рр.), у 1996 р. була створена Консультативна рада з внутрішнього контролю – дорадчий орган виконавчої влади при Адміністрації президента. Хоча практику наявності у кожному відомстві представника централізованого контролю було припинено, а з цим і практику попереднього аудиту, його повноваження щодо централізованого керівництва функцією внутрішнього аудиту збереглися.

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

Однією з головних проблем в організації функції внутрішнього аудиту є акцентування на обов'язковому проведенні попереднього аудиту, тобто перевірки законності, відповідності, достовірності, а також погодження бюджет-

* Для багатьох латиноамериканських республік термін "the Contraloria" застосовують стосовно ВОФК.

** Новий Органічний закон від 17.12.2001 використовує термін "аудит", наведений у Законі 1995 р., у контексті функцій Генерального контролера і системи податкового контролю. Новий Органічний закон у галузі публічних фінансів (липень 2000 р.) зміцнив роль ВОФК у системі державного фінансового управління.

них операцій перед їх здійсненням із кошторисним призначенням. Законодавством багатьох латиноамериканських країн повноваження щодо виконання попереднього аудиту покладені на ВОФК або на Contraloria, а іноді на спеціальні підрозділи у структурі міністерства фінансів.

Наслідком функціонування системи Contraloria в латиноамериканських країнах є упереджений погляд на рамки компетенції внутрішнього аудиту. Внутрішній контроль зазвичай має обмежену сферу діяльності: перевірка дотримання законності та принципу раціонального управління фінансами в усіх адміністративних заходах, які мають фінансові наслідки. Разом із тим зазначимо, що в окремих латиноамериканських країнах процедури внутрішнього контролю були реформовані відповідно до моделі, прийнятої в країнах – членах ОЕСР, роль і функції внутрішнього і зовнішнього аудиту переглянуті.

У ході реформ роль центральної установи у регулюванні та управлінні державним внутрішнім аудитом установлювалася по-різному. Так, в Аргентині такою установою визначено Національний офіс генерального контролера, у Бразилії – Секретаріат з федерального контролю, а у Венесуелі з 1997 р. – Головне управління аудиту. Попри це, у латиноамериканських країнах "ідея про те, що аудит є важливою функцією державного фінансового управління, котра сприяє прийняттю управлінських рішень як діяльність у кожній державній установі та як служба, що обслуговує виконавчу владу в цілому, поки що не прийнята повністю" [21, с. 336]. Отже, в країнах регіону необхідно ще багато зробити для розвитку функції внутрішнього аудиту.

Узагальнюючи історичну спадщину та основні підходи до організації внутрішнього аудиту в державних органах влади у системах країн світу, можна виокремити загальні принципи його функціонування та роль у державному фінансовому управлінні країн із перехідною економікою.

По-перше, внутрішній аудит розглядається як центральний компонент внутрішнього фінансового контролю, спрямований на захист фінансових інтересів уряду. Ендогенний характер виконавчих функцій внутрішнього аудиту відрізняє його від зовнішнього аудиту. *По-друге,* діяльність із внутрішнього аудиту, хоч і передбачає традиційне дослідження відповідності й регулярності здійснення операцій, може охоплювати також застосування тестів основних систем та результативності їх функціонування, а також здійснення ІТ-аудиту в організації*. *По-третє,* внутрішній аудит для забезпечення ефективності повинен бути функціонально відокремленим від управління (в іншому випадку відповідальність керівників у організації не буде остаточно визначеною), але водночас впливати на вище керівництво цієї організації через надання висновків і рекомендацій задля виправлення ситуації. *По-четверте,* слід застосовувати міжнародно визнані стандарти аудиту.

* Внутрішній аудит є спільною сферою діяльності або перевіркою минулих подій, спрямованою на організацію (в межах організації, що підлягає аудиту, але незалежну від функцій управління цією організацією), системи управління і контролю щодо відповідності кошторису бюджету, цілей, норм і стандартів та принципам раціонального управління державними фінансами [22, с. 5].

Як зазначалося, на підставі наявних світових практик та досвіду різних країн, роль внутрішнього аудиту інтерпретується по-різному. Крім того, є багато проміжних варіантів між децентралізованим і централізованим підходами до його організації в державних органах влади. Загальний дизайн функції внутрішнього аудиту повинен орієнтуватися на конкретні пріоритети країни. У тих країнах, що мають проблеми в державному управлінні, такий аудит передусім повинен спрямовуватися на забезпечення дотримання фінансового законодавства і нормативних актів. Для країн, що розвиваються, і країн із перехідною економікою, які у зв'язку з цим зазнають високого ступеня фінансового стресу і бюджетних обмежень, головним завданням буде орієнтованість на досягнення макроекономічних цілей. У країнах, котрі можуть забезпечити додержання законодавчих вимог під час використання бюджетних коштів і досягли значного рівня макроекономічної стабільності, детальніша увага приділяється забезпеченню ефективності й результативності такого використання.

Однак, приймаючи ці загальні принципи та інші бажані атрибути, запозичені з країн – членів ОЕСР, у будь-якій країні з перехідною економікою (зокрема в Україні) слід розробити власну стратегію, яка має містити *два основні елементи*: розвиток діяльності з внутрішнього аудиту та створення сприятливіших умов для її провадження у державному секторі. Оскільки наразі в Україні є нагальна необхідність зміцнення системи ДВФК, у чому ключову роль відіграє саме функція внутрішнього аудиту, найважливішим кроком на цьому шляху має бути прийняття рішення про застосування поміркованого централізованого підходу, навіть якщо він суперечить базовій децентралізованій інституційній моделі, що перебуває в основі Стандартів ІІА. Застосування централізованого підходу до організації функції внутрішнього аудиту сприятиме досягненню цілей відповідності та макростабілізації в умовах бюджетних обмежень і відображатиме пріоритети країни з урахуванням чинної моделі бюджетного управління.

Список використаних джерел

1. Внутрішній контроль та аудит у секторі державного управління України та європейський досвід / П. П. Андрєєв, О. О. Чечуліна, Я. ван Тайнен та ін. – К. : Кафедра, 2011. – 120 с.
2. *Diamond J.* The Role of Internal Audit in Government Financial Management: An International Perspective / J. Diamond // IMF Working Paper. – 2002. – WP/02/94. – 36 p. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://ssrn.com/abstract=879645.
3. Le dispositif de Contrôle Interne: Cadre de référence / Institut de l'Audit Interne. IFACI. – P., 2006. – 38 p.
4. Internal Audit Coordination Board // Ministry of Finance Republic of Turkey [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.idkk.gov.tr.
5. Business finance encyclopedia [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.enotes.com/business-finance-encyclopedia.
6. Державний бюджет і бюджетна стратегія в умовах економічних реформ : у 4 т. / ДННУ "Акад. фін. управління". – К., 2011. – Т. 1. – С. 863–949; Т. 2 – С. 744–877.

7. Фінансова система національної економіки: проблеми розвитку та управління змінами : у 3 т. / За заг. ред. Т. І. Єфименко; ДННУ "Акад. фін. управління". – К., 2012. – Т. 2. – С. 474–613.
8. Модернізація фінансової системи України в процесі євроінтеграції : у 2 т. / Т. І. Єфименко, С. С. Гасанов, В. П. Кудряшов та ін. ; за ред. О. В. Шлапака, Т. І. Єфименко ; ДННУ "Акад. фін. управління". – К., 2014. – Т. 2. – С. 230–324.
9. *Король В. М.* Сучасний стан та необхідність організаційно-методологічного забезпечення розвитку внутрішнього аудиту в Міністерстві фінансів України / В. М. Король, І. Ю. Чумакова // Фінанси України. – 2015. – № 5. – С. 104–126.
10. *Король В. М.* Перспективні напрями підготовки державних внутрішніх аудиторів в Україні / В. М. Король, І. Ю. Чумакова // Фінанси України. – 2014. – № 8. – С. 27–46.
11. *Терещенко О. О.* Професійні компетенції фінансового контролера та його роль у прийнятті фінансово-економічних рішень / О. О. Терещенко // Фінанси України. – 2014. – № 9. – С. 31–42.
12. *Чечуліна О. О.* Світові тенденції та перспективи розвитку державного фінансового контролю / О. О. Чечуліна // Фінанси України. – 2014. – № 2. – С. 44–53.
13. *Чумакова І. Ю.* Проблеми формування системи внутрішнього фінансового моніторингу в контексті запобігання ризикам відмивання коштів / І. Ю. Чумакова, Ю. П. Кравченко // Фінанси України. – 2014. – № 2. – С. 54–69.
14. Угода про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, з іншої сторони. – С. 226 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.kmu.gov.ua/kmu/docs/EA/00_Ukraine-EU_Association_Agreement_(body).pdf.
15. *Glynn J. J.* Public Sector Financial Control and Accounting / J. J. Glynn. – 2nd ed. – Hoboken, NJ : Blackwell Pub, 1993. – 300 p.
16. *Longdon P.* Case Study in Performance Auditing: The Audit Commission (England and Wales) / Longdon P. // Performance Auditing the Modernisation of Government. – P. : OECD, 1996. – P. 179–194.
17. Практика государственного управления во Франции: статус государственного служащего, ответственность администрации, аудит и контроль госсектора. – М., 1999. – 352 с. –(Сборник документов франко-российского сотрудничества ; № 3).
18. *Bouley D.* How Do Treasury Systems Operate in Francophone Africa? / D. Bouley, J. Fournel, L. Leruth // IMF Working Paper. – 2002. – WP/02/58. – 35 p. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: https://www.imf.org/external/pubs/ft/wp/2002/wp0258.pdf.
19. *Edwin W.* Kemmerer // Wikipedia [Електронний ресурс]. – Режим доступу: https://en.wikipedia.org/wiki/Edwin_W._Kemmerer.
20. *Wesberry J. P.* Government Accounting and Financial Management in Latin American Countries / J. P. Wesberry // Government Financial Management: issues and country studies ; ed. by A. Premchand. – Washington, DC : IMF, 1990. – P. 345–374.
21. *Petrei H.* Budget and Control: Reforming the Public Sector in Latin America / H. Petrei. – Washington, DC : Inter-American Development Bank, 1998. – 456 p.
22. *Larsson K.* Protecting the Financial Interests of the State and of the European Union / K. Larsson, J. S. Madsen // SIGMA-OECD. Public Management Forum. – 1999. – Vol. V, № 6 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.sigmaweb.org/publicationsdocuments/1830035.pdf.