

УДК 657.6-051-057.3

ДЕРЖАВНИЙ ВНУТРІШНІЙ АУДИТ В УКРАЇНІ: НА ШЛЯХУ ДО ПІДВИЩЕННЯ ІМІДЖУ

ІРИНА ЧУМАКОВА,
канд. екон. наук, доцент,
завідувач відділу державного
фінансового контролю
ДННУ «Академія фінансового
управління»

Розглянуті проблемні питання підготовки і професійного розвитку державних внутрішніх аудиторів в зв'язку з реформуванням національної системи державного внутрішнього фінансового контролю і набуття Україною асоційованого членства у ЄС.

Ключові слова: державний внутрішній аудитор, підрозділ внутрішнього аудиту, кваліфікаційні вимоги, професійний розвиток, сертифікація.

ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ

У світлі останніх світових тенденцій, коли дуже швидко змінюється законодавство, ускладнюється діяльність економічних суб'єктів і з'являються все нові її види, безперервний професійний розвиток внутрішнього аудиту та постійна підтримка його позитивного іміджу у суспільстві набувають все більшої актуальності. Внутрішній аудит повинен бути професійним і мати повний набір інструментів і механізмів, які дозволяють досліджувати і оцінювати ту чи іншу проблемну ситуацію, що склалася, виробляти і надавати керівникові організації відповідні управлінські рекомендації.

Особливо це стосується державного сектору, де саме завдяки внутрішньому аудиту забезпечується надання незалежних і об'єктивних оцінок та рекомендацій, спрямованих на удосконалення діяльності організації, досягнення нею поставлених цілей, за допомогою систематизованого, послідовного підходу до оцінки і підвищення ефективності процесів управління ризиками, контролю й системи управління.

Зважаючи на економічні і фінансові завдання, що стоять сьогодні перед державними органами влади, здійснення контролю у системі цих органів є одночасно високотехнічною й політичною задачею: високотехнічною – бо для проведення контрольних заходів потрібні різні види знань із різноманітніших галузей діяльності підконтрольних організацій, а політичною – тому що у зв'язку з бюджетними обмеженнями стратегічна позиція розпорядників бюджетних коштів ускладнюється і багато в чому стає залежною від вміння прогнозувати ризики неефективного управління бюджетними коштами. За таких умов державний внутрішній аудит має бути не просто перевіркою дотримання регламентів. Він повинен

вміти передбачати, брати ініціативу і допомагати керівникові державного органу отримувати переваги від проваджуваних змін і досягати цілей діяльності у найбільш економний, ефективний і результативний спосіб.

Державний внутрішній аудит є новим видом діяльності для вітчизняних органів влади. Утворення підрозділів внутрішнього аудиту (далі – ПВА) в центральних органах виконавчої влади (далі – ЦОВВ) розпочалося не так давно – з 01.01.2012 р., у результаті реформ, які здійснюються в Україні задля формування дієвої системи державного внутрішнього фінансового контролю (далі – ДВФК) відповідно до правил і стандартів ЄС.

Однак, повсюдному запровадженню внутрішнього аудиту згідно зі стандартами ЄС перешкоджає ряд проблем, основними серед яких є відсутність необхідних кваліфікованих кадрів з навиками незалежного експертного оцінювання управлінських функцій державного органу для належної реалізації керівником власних повноважень та відповідальності, цілей і завдань очолюваного ним органу.

АНАЛІЗ ОСТАННІХ ДОСЛІДЖЕНЬ І ПУБЛІКАЦІЙ

Дослідженню проблем функціонування внутрішнього аудиту у державному секторі та розвитку професії державного внутрішнього аудитора приділено увагу у працях вітчизняних і іноземних авторів [1-9]. Разом з тим, низка питань, пов'язаних із підготовкою достатньої кількості кваліфікованих кадрів з внутрішнього аудиту для роботи у новостворених ПВА, професійним навчанням державних внутрішніх аудиторів та підвищенням їх кваліфікації з метою приведення внутрішнього аудиту у відповідність до стандартів ЄС, потребує подальшої розробки. Актуаль-

ність дослідження цих питань зумовлена ще й тим, що у зв'язку з підписанням Україною Угоди про асоціацію з ЄС обмін досвідом у галузі подальшого розвитку системи ДВФК шляхом гармонізації з міжнародно-визнаними стандартами та найкращою практикою ЄС є предметом підвищеної уваги Європейського Союзу.

Метою статті є дослідження проблемних питань підготовки державних внутрішніх аудиторів і підтримки функції внутрішнього аудиту у державному секторі у зв'язку з подальшим розвитком системи ДВФК у відповідності зі стандартами та найкращими практиками ЄС.

ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ

ХАРАКТЕРНІ РИСИ ПРОФЕСІЇ «ДЕРЖАВНИЙ ВНУТРІШНІЙ АУДИТОР»

Внутрішній аудит є наріжним каменем **належного управління** у державному секторі, яке має забезпечуватися кожним державним органом завдяки дотриманню **принципів відкритості** (повного і вірогідного інформування усіх зацікавлених осіб про діяльність органу, що дозволяє приймати раціональні управлінські рішення і контролювати процес їх прийняття), **чесності** (об'єктивного і справедливого надання державних послуг завдяки застосуванню органом ефективних механізмів контролю і дотриманню державними службовцями етичних і професійних стандартів) і **підзвітності** (своєчасного надання зацікавленим сторонам якісної фінансової звітності і звітності про результати діяльності органу з чітким розподілом відповідальності).

Характерною рисою професії «державний внутрішній аудитор» є прийняття на себе відповідальності діяти в інтересах громадськості (платників податків). Важливо, щоб суспільство ставилося до державного внутрішнього аудитора з довірою і повагою, покладаючись на його порядність та об'єктивність. Висновки і рекомендації державного внутрішнього аудитора мають надавати більшої впевненості у тому, що загальні завдання органів державного сектору досягаються у найбільш економічний, ефективний і результативний спосіб з дотриманням законодавчо-нормативних та відповідних етичних вимог; державні службовці чесно та належно управляють державними фінансами в суспільних інтересах – забезпечують колективний економічний добробут громадян і створення заможного суспільства в державі.

Цілком зрозуміло, що вимоги до професії «державний внутрішній аудитор» є дещо вищими, ніж до

звичайних державних службовців і, насамперед, це стосується загальних правил їх поведінки. Поряд із визначеними кваліфікаційними вимогами до посади, державний внутрішній аудитор повинен приймати та дотримуватися спеціально розроблених правил поведінки та принципів етики для виконання поставлених перед ним завдань.

ОСНОВНІ ЗАВДАННЯ ПІДРОЗДІЛУ ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ

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 (далі – Постанова № 1001) [10] **основним завданням** ПВА вважається надання керівникові ЦОВВ, його територіального органу та бюджетної установи (далі – ЦОВВ/установи) об'єктивних і незалежних висновків та рекомендацій щодо:

- функціонування системи внутрішнього контролю та її удосконалення;
- удосконалення системи управління;
- запобігання фактам незаконного, неефективного та нерезультативного використання бюджетних коштів;
- запобігання виникненню помилок чи інших недоліків у діяльності ЦОВВ/установи.

Щоб реалізувати ці завдання на практиці новоутворені ПВА мають бути відповідним чином укомплектованими, як в частині чисельності працівників, так і в частині їх фаху та досвіду.

КВАЛІФІКАЦІЙНІ ВИМОГИ ДО ПОСАДИ ТА ПРАВИЛА ПОВЕДІНКИ ДЕРЖАВНОГО ВНУТРІШНЬОГО АУДИТОРА

Постановою № 1001 чітко визначені кваліфікаційні вимоги до керівника ПВА/працівників підрозділу. Так, на посаду керівника ПВА призначається особа, яка має економічну або юридичну вищу освіту за освітньо-кваліфікаційним рівнем магістра або спеціаліста та стаж роботи на керівних посадах на державній службі за фахом не менш як п'ять років. Зарахування до кадрового резерву кандидатури на посаду керівника ПВА здійснюється керівником ЦОВВ/установи відповідно до законодавства. Працівники підрозділу повинні мати економічну або юридичну вищу освіту за освітньо-кваліфікаційним рів-

нем магістра або спеціаліста, стаж роботи на державній службі за фахом не менш як три роки.

Працівники ПВА повинні, перш за все, пройти відповідне навчання для виконання покладених на них обов'язків. У подальшому внутрішні аудитори для досягнення цілей діяльності ПВА та її відповідності стандартам повинні підтримувати свою професійну компетентність через належну постійну програму безперервного розвитку професії, у тому числі шляхом самоосвіти. Про це, зокрема, зазначено у Стандартах внутрішнього аудиту [11].

У главі 2 «Компетентність та підвищення кваліфікації працівників підрозділів внутрішнього аудиту» (розділ II стандартів) наголошується на тому, що працівники ПВА повинні володіти необхідними знаннями і мати досвід роботи для виконання своїх функціональних обов'язків відповідно до вимог, визначених Постановою № 1001. Обов'язковим є підвищення кваліфікації працівників ПВА, яке здійснюється шляхом їх направлення до установ, які організують та проводять навчальні заходи з державного управління та аудиту.

Окремої уваги заслуговують норми Кодексу етики працівників підрозділу внутрішнього аудиту [12], відповідно до яких працівник повинен дбати про позитивний імідж і авторитет ПВА та державного органу загалом, в якому він працює. Це означає, що поведінка працівника має відповідати очікуванням громадськості й забезпечувати довіру до суспільства і громадян до органу, в якому він працює.

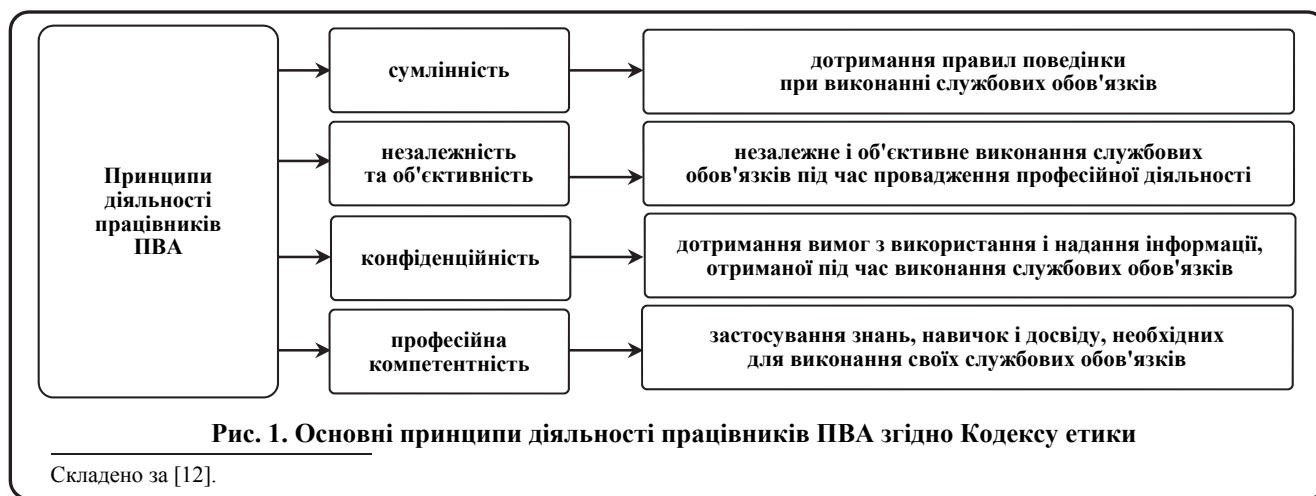
Кодекс етики, разом із Стандартами внутрішнього аудиту, складає більш детальну інструктивну базу для провадження професійної діяльності з внутрішнього аудиту у державному секторі. Не зважаючи на

те, що Кодекс етики передбачає добровільне взяття працівниками ПВА на себе зобов'язань щодо виконання його норм, він також передбачає і відповідальність працівників ПВА за недотримання ними вимог цього кодексу, яку такі працівники нестимуть згідно із законами України.

Працівник ПВА має прагнути, щоб його поведінка була бездоганною у будь-який час і за будь-яких обставин, бо будь-яке невиконання професійних обов'язків чи відхилення від установлених норм поведінки працівника піддають сумніву його сумлінність і сумлінність органу, який він представляє, та якість і обґрунтованість проведених ним досліджень, а також може викликати настороженість стосовно компетентності самого державного органу, його здібності забезпечувати належне управління бюджетними коштами і своєю діяльністю в цілому.

Норма професійної компетентності є важливою, з огляду на дотримання вимог Кодексу етики щодо бездоганної поведінки державного внутрішнього аудитора та підтримки його позитивного іміджу у суспільстві. Тому ця норма віднесена Кодексом етики до ключових принципів, яких працівник ПВА має дотримуватися та сприяти їх практичному втіленню під час здійснення професійної діяльності (рис. 1).

Дотримання принципу професійної компетентності, за Кодексом етики, полягає у постійному підвищенні працівником ПВА свого рівню знань і навичок шляхом вивчення відповідних нормативно-правових актів та досвіду, а також взяття участі у семінарах, навчаннях на курсах підвищення кваліфікації. Це означає, що працівники ПВА мають максимально використовувати знання, навички та досвід, необхідний для виконання своїх службових обов'язків.



Таким чином, правильно, тобто у відповідності до вимог Стандартів внутрішнього аудиту і принципів Кодексу етики, організована діяльність працівників ПВА в установі допоможе системі внутрішнього контролю (далі – СВК) бюджетної установи досягти визначених у статті 26 Бюджетного кодексу [13] **цілей внутрішнього контролю**: забезпечити дотримання законності та ефективності використання бюджетних коштів, досягнення результатів відповідно до встановленої мети, завдань, планів і вимог щодо діяльності бюджетної установи та її підвідомчих установ.

**СУЧАСНИЙ СТАН КАДРОВОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ
ПІДРОЗДІЛІВ ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ
І ПІДГОТОВКИ ПРОФЕСІЙНИХ
ДЕРЖАВНИХ ВНУТРІШНІХ АУДИТОРІВ**

Вимоги нормативно-правових актів України щодо функцій, завдань, повноважень ПВА, а також кваліфікаційних вимог до керівника і працівників цього підрозділу розроблялись з урахуванням найкращого європейського досвіду. Однак, як доводять результати проведених Державною фінансовою інспекцією України (далі – Держфінінспекція) досліджень (оцінок якості) першого року діяльності новостворених ПВА, наразі внутрішній аудит в бюджетних установах не у повній мірі виконує своєї функції як інструменту керівника із налагодження ефективної СВК та запобігання порушенням у бюджетному процесі [14].

Мало що змінилося і в минулому році. Так, в Інформації про стан розвитку державного внутрішнього фінансового контролю в Україні за 2013 рік [15], підготовленому Центральним підрозділом гармонізації (далі – ЦПГ) Держфінінспекції, наголошується на тому, що неуккомплектованість ПВА «... (майже 17 % вакансій по системі ЦОВВ) та, відповідно, значна завантаженість внутрішніх аудиторів в черговий раз підтверджує гостру недостатність фахівців відповідної кваліфікації та нерозуміння керівниками важливості та необхідності діяльності з внутрішнього аудиту, а також своєї персональної відповідальності за результати роботи органу».

На думку фахівців ЦПГ, проблеми кадрового забезпечення ПВА кваліфікованими внутрішніми аудиторами є найголовнішим чинником, який заважає сьогодні повноцінній реалізації функції внутрішнього аудиту в системі ЦОВВ.

Узагальнюючи результати діяльності зовнішніх органів державного фінансового контролю (у першу чергу Держфінінспекції), які показують, що «...

майже на кожному з перевірених органами Держфінінспекції у 2013 році об'єктах виявлені значні порушення, що призвели до втрат фінансових і матеріальних ресурсів», у звіті ЦПГ зроблено висновок про незадовільний у цілому стан внутрішнього контролю і недовіра функції внутрішнього аудиту в системі ЦОВВ [15].

Розв'язання проблем кадрового забезпечення ПВА Держфінінспекцією вбачається, перш за все, під час організації заходів, спрямованих на підтримку і розвиток внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту в системі ЦОВВ. Починаючи з кінця 2011 року, Держфінінспекція вживає заходів щодо постійної консультативної, роз'яснювальної, методологічної підтримки внутрішнього аудиту, проводить конференції, семінари та організовує навчання для керівників і працівників ПВА, проводить заходи з перепідготовки кадрів у сфері внутрішнього аудиту та інші заходи щодо сприяння подальшому розвитку внутрішнього аудиту у системі ЦОВВ та в обласних державних адміністраціях. Так, протягом 2011-2013 років у таких заходах, які було проведено ЦПГ Держфінінспекції, в тому числі за підтримки Міністерства фінансів Королівства Нідерландів, взяло участь 725 працівників ПВА¹.

Водночас, як наголошується в Інформації про стан розвитку державного внутрішнього фінансового контролю в Україні за 2013 рік, з огляду на «...значну потребу у відповідних кадрах (чисельність внутрішніх аудиторів ЦОВВ 1751 осіб за штатом), підготовчі навчання, розраховані на 50-100 фахівців на рік, не можуть задовольнити потребу щодо підвищення кваліфікації внутрішніх аудиторів державного сектору» [15].

Для поліпшення ситуації у цьому питанні і часткового розв'язання ряду проблем, пов'язаних із низьким професійним рівнем фахівців з внутрішнього аудиту, Держфінінспекцією запропоновано внести зміни до існуючого нормативного забезпечення діяльності ПВА (до Постанови № 1001), які стосуються зокрема зменшення/вилучення вимог щодо стажу роботи на державній службі за фахом для працівників ПВА (для керівників ПВА з п'яти до трьох років, а для працівників цього підрозділу – взагалі скасувати цю норму).

¹ За даними звітів про стан державного внутрішнього фінансового контролю в Україні за 2012–2013 роки [15–16].

У деякій мірі запропоновані заходи дозволять вирішити питання кадрового забезпечення ПВА на короткостроковий термін, але вони не знімуть проблему підготовки достатньої кількості кваліфікованих кадрів з внутрішнього аудиту загалом. Для комплексного розв'язання цих питань потрібна мотивація із залучення кращих фахівців до числа працівників нової для України професії – «державний внутрішній аудитор». І така мотивація повинна бути задіяна на загальнодержавному рівні.

На сьогодні вищі навчальні заклади (далі – ВНЗ) України не готують спеціалістів з державного внутрішнього аудиту в його європейському розумінні. Відтак на роботу, пов'язану зі сферою управління державними фінансами, а також до органів державного фінансового контролю донині приймаються особи, які мають лише профільну освіту і не мають відповідного рівня знань, навичок та спеціалізації, а також професійного досвіду. Але для ефективного виконання службових обов'язків державного внутрішнього аудитора лише профільної освіти бухгалтера, фінансиста чи юриста та досвіду державної служби замало.

Підготовка професійних державних внутрішніх аудиторів у ВНЗ повинна базуватися на обов'язковому засвоєнні професійних компетенцій, що мають набуватися майбутнім фахівцем під час засвоєння професійних дисциплін фахової підготовки освітньо-кваліфікаційного рівня магістр. Наразі у ВНЗ бракує магістерських програм, спеціалізованих на підготовці фахівців з державного внутрішнього аудиту. Разом з тим, відкриття таких магістерських програм може стати для ВНЗ засобом оперативного реагування на запити сучасного розвитку системи ДВФК і появи нової професії «державний внутрішній аудитор» і сприяти таким чином вдосконаленню кадрового забезпечення у цієї галузі.

**ЗАРУБІЖНИЙ ДОСВІД РЕФОРМ
ІЗ ЗАПРОВАДЖЕННЯ ВНУТРІШНЬОГО
АУДИТУ У ДЕРЖАВНОМУ СЕКТОРІ**

Як доводить зарубіжний досвід, реформи щодо запровадження внутрішнього аудиту у державному секторі потребують сильної політичної підтримки до і після здійснення головних змін у структурі державного фінансового управління країни на протязі тривалого періоду часу та залучення суттєвих інвестицій у людські і фінансові ресурси. Так, наприклад, у Канаді, де функція внутрішнього аудиту запроваджена у 24 великих департаментах, в яких акумулюються 95 % усіх доходів і видатків та активів

держави, на навчання внутрішніх аудиторів щорічно виділяється понад 3 млн. канадських доларів.

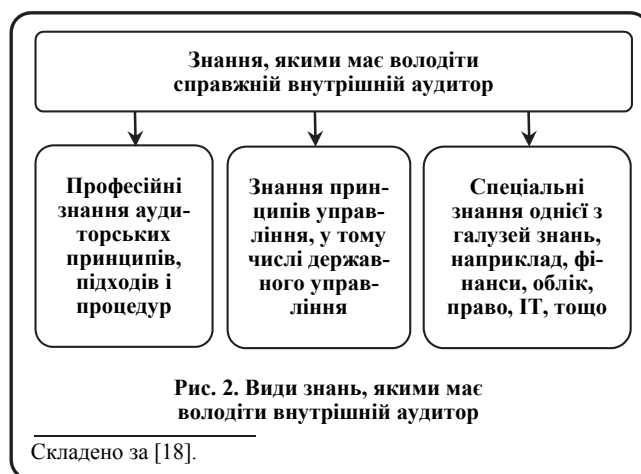
Витрати центрального уряду Великобританії на забезпечення діяльності з внутрішнього аудиту у більш ніж 400 державних органах та установах становлять 70 млн. фунтів стерлінгів. Загальна чисельність внутрішніх аудиторів, що працюють у державному секторі країни, складає більше 1000 осіб. Тому до проведення внутрішнього аудиту державних органів на практиці часто залучаються аудитори інших організацій (вищих органів фінансового контролю (далі – ВОФК)) та застосовується аутсорсинг [17].

За свідченням найкращої світової практики, у тому числі країн ЄС, успішна реалізація внутрішнім аудитором своєї компетентності можлива лише за умови, якщо він бере на себе відповідальність за постійне підвищення кваліфікації та етичну поведінку під час виконання своїх обов'язків в інтересах суспільства.

**ШЛЯХИ РОЗВИТКУ ПРОФЕСІЇ
ВНУТРІШНЬОГО АУДИТОРА**

Постійний розвиток професії внутрішнього аудитора та підвищення його кваліфікації досягається, перш за все, завдяки участі у різних проектах чи дослідженнях, під час яких внутрішні аудитори змушені постійно переключатися з одного завдання (проекту) на інше і, як наслідок – засвоювати найрізноманітніші сфери діяльності і галузі знань. Іноді з цієї причини практикуючих внутрішніх аудиторів називають «джернералістами» (від англ. терміну «general» – «загальний», «загального характеру») [18].

У професійних колах є розповсюдженою думка про три види знань, якими має володіти справжній внутрішній аудитор, не залежно від сфери чи організації, де він працює (рис. 2).



З огляду на такі види знань, одним із щаблів професійного зростання внутрішніх аудиторів мають бути тренінги, які проводитимуться на «аудиторську» тематику і сприяти розвитку у внутрішніх аудиторів гнучких навичок (soft skills) – комунікаційних, презентаційних та навичок управління проектами.

СЕРТИФІКАЦІЯ ВНУТРІШНІХ АУДИТОРІВ ДЕРЖАВНОГО СЕКТОРУ

Постійному професійному зростанню внутрішніх аудиторів сприятиме проходження професійного навчання з подальшим підтвердженням отриманих знань одержанням сертифікату. У Програмному документі з внутрішнього аудиту в Європі [19] з цього приводу зазначено, що спеціалісти з внутрішнього аудиту мають демонструвати наявність відповідних знань і навичок, підтримувати компетентність шляхом безперервного навчання, відповідати кодексу етики та дотримуватися високих професійних стандартів діяльності. З цією метою Європейська Конфедерація Інституту внутрішніх аудиторів радить внутрішнім аудиторам, які працюють у державному секторі, здобувати статус сертифікованого внутрішнього аудитора одержанням кваліфікації міжнародного зразка.

Даному питанню значну увагу приділяють і інші профільні професійні міжнародні організації. Найбільш авторитетною з них є Міжнародний інститут внутрішніх аудиторів (The Institute of Internal Auditors – ІА), який розробив і адмініструє програму здачі іспитів для одержання першої у світі професійної сертифікації з внутрішнього аудиту: «Сертифікований Внутрішній Аудитор» (Certified Internal Auditor – СІА). Починаючи з 1974 року вже налічується більше 100 тисяч осіб, які отримали сертифікат СІА [20].

Окрім сертифікації СІА, ІА проводить сертифікацію ще з чотирьох кваліфікацій: «Сертифікований фахівець із самооцінки контролю» (Certification in Control Self-Assessment – СССА), «Сертифікований аудитор урядових організацій» (Certified Government Auditing Professional – СГАР), «Сертифікований аудитор фінансових організацій» (Certified Financial Services Auditor – СФСА), «Сертифікований фахівець із оцінки ризик-менеджменту» (Certification in Risk

Management Assurance – СРМА). Але сертифікат СІА – це єдиний загальноприйнятий у світі міжнародний сертифікат для внутрішніх аудиторів, який по праву вважається стандартом професіоналізму в галузі внутрішнього аудиту і, порівняно з іншими професійними сертифікатами (СССА, СГАР, СФСА, СРМА), є одним із найцінніших у світі сертифікатів і в тому числі для фахівців, що працюють внутрішніми аудиторами у державному секторі.

Дотримуючись рекомендацій впливових європейських професійних організацій, у 80 % країн-членів ЄС та країн зі статусом асоційованого членства у Європейському союзі, відносно яких було проведено дослідження², претендент на посаду внутрішнього аудитора у державному секторі, поряд із відповідністю визначеним кваліфікаційним вимогам (табл. 1), повинен мати сертифікат, який засвідчує наявність у нього необхідного рівня професійних знань та досвіду.

Кандидати на отримання сертифіката внутрішнього аудитора державного сектору у більшості європейських країн, зазвичай, лише повинні мати певний досвід роботи в області аудиту (зовнішнього або внутрішнього), вищу освіту і відповідати вимогам державного службовця. Що не можна сказати про вимогу щодо наявності у кандидата управлінського досвіду. Така вимога у загальному стажі роботи кандидата носить радше рекомендаційний характер.

Майже у всіх досліджених країнах, як це можна бачити з табл. 1, обов'язковою вимогою для обіймання посади керівника відповідного підрозділу є наявність національного сертифікату внутрішнього аудитора, виданого Міністерством фінансів країни, або міжнародно-визнаного сертифікату.

Водночас моделі сертифікації внутрішніх аудиторів державного сектору, що застосовуються у більшості країн ЄС, є дуже різноманітними. Так, наприклад, прийнятий в Угорщині закон дозволяє займатися внутрішнім аудитом лише сертифікованим спеціалістам, які пройшли відповідне навчання і склали іспит.

² Було досліджено офіційну інформацію щодо таких країн, як: Албанія, Болгарія, Великобританія, Латвія, Македонія, Нідерланди, Польща, Словенія, Туреччина, Угорщина, Хорватія, Чорногорія, Франція.

**КВАЛІФІКАЦІЙНІ ВИМОГИ ДО ПОСАДИ ВНУТРІШНЬОГО АУДИТОРА
ДЕРЖАВНОГО СЕКТОРУ У ЄВРОПЕЙСЬКИХ КРАЇНАХ**

Вимога до посади (критерій відповідності посаді)	Обов'язковість вимоги	Характеристика вимоги (критерію відповідності)
Вища освіта	Обов'язкова	рівень бакалавра; рівень магістра
Спеціальність за дипломом	Обов'язкова	бухгалтерський облік і аудит; фінанси; будь-яка інша освіта, визначена ЦПП (іншим аналогічним органом)
Досвід роботи	Обов'язкова / не обов'язкова	досвід роботи у фінансовій або бухгалтерській сфері та ін. (0-2 роки, 2-5 роки, від 5 років); досвід роботи у внутрішньому або зовнішньому аудиті (0-2 роки, 2-5 роки, від 5 років)
Сертифікат	Обов'язкова / не обов'язкова	сертифікат внутрішнього аудитора, виданий Міністерством фінансів країни; міжнародно-визнаний сертифікат (CIA, CGAP, CFSA, CISA, ACCA та ін.)
Відповідність вимогам державного службовця	Обов'язкова	Не можуть бути обраними або призначеними на посаду особи, які: визнані недієздатними; мають судимість, що є несумісним із зайняттям посади; безпосередньо підпорядковані або підлегли посадовим особам, які є їх близькими родичами; в інших випадках, визначених законами.

Складено за матеріалами офіційних веб-сайтів Міністерств фінансів Албанії, Болгарії, Латвії, Македонії, Польщі, Словенії, Туреччини, Угорщини, Хорватії, Чорногорії, а також опубліковані дані по Великобританії, Нідерландам і Франції.

На обов'язковості сертифікації усіх посадових осіб, що проводять внутрішній аудит в органах державного сектору, наголошується і в законодавстві таких країн ЄС, як Болгарія, Польща і Хорватія.

У деяких країнах (наприклад, в Албанії, Латвії, Нідерландах) існує практика прийняття на посади внутрішніх аудиторів несертифікованих фахівців. Такі фахівці не мають права очолювати проведення внутрішнього аудиту, а й відповідно і підписувати загальний аудиторський звіт. Вони лише можуть брати участь у проведенні аудиту та досліджувати окремі питання [21].

Крім того, в окремих країнах, що досліджувалися, існує градація сертифікатів внутрішніх аудиторів державного сектору, яка застосовується як можлива додаткова вимога для обіймання певної посади у підрозділі. Така практика має місце, зокрема, у Латвії (сертифікати внутрішніх аудиторів державного сектору 1-го і 2-го рівнів) [22] та у Туреччині (сертифікати від 1-го до 4-го рівня [23]), де внутрішній аудитор, якій працює у державному секторі, за умов досягнення певного додаткового рівня знань і навичок, отримує сертифікат більш високого рівня.

Це надає внутрішньому аудиторові право обіймати більш високу посаду у своєму підрозділі, спонукає його до постійного підвищення кваліфікації та підтримання своєї компетентності, виходячи з тої ролі, яку він відіграє у відповідності до професійних стандартів і з урахуванням реальних робочих умов діяльності.

Перед складанням іспиту на отримання сертифіката внутрішнього аудитора державного сектору, потенційні кандидати мають обов'язково пройти навчальні курси у відповідному навчальному центрі (як це відбувається, наприклад, у Латвії, Туреччині та Угорщині) або самостійно за програмою, затвердженою Міністерством фінансів країни.

Що стосується фінансування сертифікації, то за рахунок держави оплачується лише навчання фахівців. Термін такого навчання може суттєво коливатися. Так, у Туреччині він складає щонайменше 3 місяці, у Хорватії – від 8-ми місяців до одного року. Європейські експерти вважають, що професіоналізму у роботі можливо досягти не менше, ніж за 2 роки поєднання навчання і практичного досвіду. До речі, для одержання визнаного у світі сертифікату CIA прете-

ндент також повинен мати дворічний досвід в області зовнішнього або внутрішнього аудиту.

Стосовно наявності у претендента на посаду внутрішнього аудитора сертифікату CIA зазначимо, що в деяких країнах (зокрема, у Польщі) одержання такого або іншого аналогічного сертифікату є обов'язковою умовою. Для набуття права працювати внутрішнім аудитором у державній адміністрації Польщі необхідно пройти навчання і скласти іспити у польському відділенні ПА для одержання одного з міжнародних сертифікатів для внутрішніх аудиторів. Причому держава не забезпечує власну потребу у внутрішніх аудиторів, тому майбутні внутрішні аудитори державного і муніципального сектору Польщі сплачують за отримання сертифікатів власні кошти [9, с. 8].

У Туреччині внутрішній аудитор, який має сертифікат ПА або інший міжнародно-визнаний сертифікат (зокрема, CISA (Certified Information Systems Auditor), ACCA (Association of Chartered Certified Accountants), CFE (Certified Fraud Examiner), CFA (Chartered Financial Analyst)), може лише прослухати навчальний курс із сертифікації без складання вступного іспиту [23].

Урядом кожної з досліджуваних країн на власний розсуд визначаються порядок і процедури проведення іспиту на отримання сертифікату внутрішнього аудитора державного сектору, питання і базові знання, якими має оволодіти претендент на отримання сертифікату, відповідальні органи та порядок складання іспиту, види сертифікатів та умови їх подальшого підтвердження або анулювання. Але, можна виокремити загальні моменти, які доцільно розглянути під час запровадження механізмів сертифікації державних внутрішніх аудиторів в Україні і розробки чи внесенні змін до відповідних вітчизняних нормативних документів.

ПРОПОЗИЦІЇ ЩОДО ЗАПРОВАДЖЕННЯ СЕРТИФІКАЦІЇ ДЕРЖАВНИХ ВНУТРІШНІХ АУДИТОРІВ В УКРАЇНІ

Основні моменти запровадження механізмів сертифікації державних внутрішніх аудиторів в Україні:

1. Встановлення кваліфікаційних вимог до кандидатів на отримання сертифікату (вимоги до освіти, стажу, обов'язкового проходження навчання, додаткових знань тощо);

2. Питання програми сертифікації, які мають охо-

плювати роль внутрішнього аудиту у розвитку системи ДВФК у відповідності до стандартів і правил ЄС, стандарти, методологію і практику проведення внутрішнього аудиту у державному секторі, стандарти управління ризиками, знання з бухгалтерського обліку, законодавчих актів країни;

3. Складання іспиту у визначеному місці та у конкретний час, частіше за усе, два рази на рік;

4. Проведення іспиту шляхом письмового тестування з наданням розгорнутих відповідей на питання (як правило, без використання ПК) або в усній формі (у цьому випадку іспит має передбачати презентацію результатів проведеного внутрішнього аудиту у навчальних цілях);

5. Визначення і нормативне закріплення складу екзаменаційної комісії;

6. Визначення Міністерства фінансів України органом, відповідальним за сертифікацію;

7. Встановлення умов успішно складеного іспиту для отримання сертифікату. Як правило, це не менш, як отримання 60-75 % правильних відповідей на питання тестів.

Слід зазначити, що питання можливості проведення сертифікації державних внутрішніх аудиторів вивчалось Держфінінспекцією під час проведення аналізу пропозицій ЦОВВ, за результатами якого було запропоновано замінити сертифікацію на норму здійснення Держфінінспекцією попередньої оцінки фахового рівня кандидата на посаду керівника ПВА та його відповідності визначеним професійно-кваліфікаційним вимогам до призначення його на посаду. Адже на сьогодні, на думку ЦПГ, питання сертифікації в Україні методологічно не опрацьовано. Бракує також і бюджетних коштів для запровадження національних сертифікатів державного внутрішнього аудитора.

Але ніяке оцінювання Держфінінспекцією фахового рівня кандидата на посаду керівника ПВА не може замінити професійної сертифікації, підтвердженої одержанням національного сертифіката внутрішнього аудитора державного сектору або кваліфікації міжнародного чи іншого, аналогічного рівня.

Досвід досліджуваних країн – дійсних членів ЄС або кандидатів на вступ до ЄС – доводить, що наявність такої сертифікації в країні є індикатором якості внутрішнього аудиту у державному секторі. Це передбачає, що внутрішні аудитори, які працюють у

державному секторі, отримали необхідні знання, інформацію і інструменти, які вони можуть застосовувати на практиці і успішно реалізовувати свою компетентність у будь-якій бюджетній організації чи у сфері діяльності без додаткової підготовки. Сертифікація є важливим кроком у забезпеченні стійкої теоретичної бази знань внутрішніх аудиторів державного сектора.

Сертифікацію державних внутрішніх аудиторів в Україні треба запроваджувати поступово. Для цього на рівні органу державного сектору і у державі в цілому повинна бути створена продумана система набору та професійного розвитку державних внутрішніх аудиторів, стимулювання та підтвердження їх кваліфікації, у тому числі шляхом впровадження механізмів сертифікації. Таким чином, в числі першочергових завдань із підтримання функції внутрішнього аудиту у структурі органів державного сектору можна визначити чітке планування і результативне використання бюджетних коштів на впровадження в середньостроковій перспективі стратегії із забезпечення ПВА висококваліфікованими фахівцями. Така стратегія має бути спрямована на професійний розвиток державних внутрішніх аудиторів, їх стимулювання і підтвердження кваліфікації, у тому числі шляхом запровадження механізмів сертифікації.

Для постійного розвитку професії державного внутрішнього аудитора у центрі уваги має бути успішна реалізація ним своєї компетентності під час роботи в державному органі завдяки безперервній підготовці і підвищенню кваліфікації персоналу ПВА. Підтримка та розвиток функції внутрішнього аудиту у державному секторі має здійснюватися на підставі комплексного плану підготовки, перепідготовки та постійного підвищення кваліфікації державних внутрішніх аудиторів (**Стратегії підготовки професійних державних внутрішніх аудиторів**). Такий документ має передбачати проведення заходів з навчання для персоналу ПВА як наступного етапу розвитку професійних компетенцій, які було отримано молодими спеціалістами у ВНЗ під час фахової підготовки за освітньо-кваліфікаційним рівнем магістр, з подальшим розширенням цих компетенцій в межах системи сертифікації державних внутрішніх аудиторів.

З огляду на ситуацію, що наразі склалася у сфері управління державними фінансами в Україні, вимога

щодо обов'язковості сертифікації керівника ПВА має бути унормована на загальнодержавному рівні. Для цього треба внести зміни до Постанови № 1001, а також розробити інші необхідні накази Мінфіну щодо порядку і процедур отримання кандидатом на посаду керівника ПВА національних сертифікатів внутрішнього аудитора державного сектору Міністерства фінансів України.

Для управління процесом сертифікації персонал департаменту Мінфіну, до функцій якого входить здійснення гармонізації ДВФК відповідно до європейських стандартів, повинен бути відповідним чином підготовлений та мати належну методологічну базу для проведення сертифікації державних внутрішніх аудиторів. А до того моменту, як буде сформовано таке забезпечення, доцільно запровадити вимогу щодо обов'язкової сертифікації для керівників ПВА шляхом навчання і отримання міжнародно-визнаного сертифікату за власною ініціативою і за власний кошт.

Підвищенню іміджу професії державного внутрішнього аудитора сприятиме зростання усвідомлення працівниками ПВА прикладів найкращої практики ефективного функціонування внутрішнього аудиту у державному секторі (наприклад, шляхами проведення цільових семінарів щодо огляду практики діяльності ПВА міністерства, в якому цей підрозділ успішно функціонує, внутрішніх аудиторів компаній приватного сектору; публікації методичних керівництв за прикладами кращої практики організації внутрішнього аудиту, наприклад, розроблених за результатами аудиту ефективності, проведеного ВОФК, або на підставі вивчення Міністерством фінансів питань ефективності внутрішнього аудиту).

Для виведення функції внутрішнього аудиту на більш високий рівень доцільно у подальшому розробити і запровадити систему показників виміру результативності діяльності ПВА (наприклад, показників співвідношення витрат державного органу на функціонування підрозділу та розміру фінансових вигід, одержаних в результаті роботи ПВА; частка узгоджених і виконаних рекомендацій державних внутрішніх аудиторів; число державних внутрішніх аудиторів, які пройшли навчання та отримали сертифікати (національні або міжнародні); частка користувачів аудиторських звітів, висновків і рекомендацій, внутрішніх аудиторів, задоволених результатами аудиторської роботи).

ВИСНОВКИ ТА ПЕРСПЕКТИВИ ПОДАЛЬШИХ ДОСЛІДЖЕНЬ

1. Запровадженню внутрішнього аудиту у державному секторі згідно зі стандартами ЄС та розвитку професії державного внутрішнього аудитора в Україні перешкоджають проблеми, пов'язані із кадровим забезпеченням ПВА, а саме: відсутність кваліфікованого персоналу з навиками незалежного експертного оцінювання управлінських функцій державного органу для належної реалізації керівником власних повноважень та відповідальності, цілей і завдань очолюваного ним органу.

2. Вимоги до професії «державний внутрішній аудитор» є дещо вищими, ніж до звичайних державних службовців, і тому для виконання покладених обов'язків і поставлених перед ним завдань державний внутрішній аудитор, поряд із визначеними кваліфікаційними вимогами до посади, повинен приймати і дотримуватися спеціально розроблених правил поведінки та принципів етики. Це означає, що етична поведінка працівника ПВА має відповідати очікуванням громадськості й забезпечувати довіру суспільства і громадян до органу, в якому він працює.

3. Для постійного розвитку професії у центрі уваги державного внутрішнього аудитора має бути успішна реалізація ним своєї компетентності під час роботи в державному органі завдяки безперервній підготовці і підвищенню кваліфікації персоналу ПВА та підтвердження знань одержанням національного сертифікату або кваліфікації сертифікованого внутрішнього аудитора міжнародного зразка.

4. Підтримка та розвиток функції внутрішнього аудиту у державному секторі має здійснюватися на підставі комплексного плану перепідготовки, що передбачає проведення для персоналу ПВА заходів з навчання у координації з підготовкою молодих спеціалістів у ВНЗ та забезпечення ПВА висококваліфікованими фахівцями завдяки поступовому запровадженню сертифікації державних внутрішніх аудиторів в Україні.

5. Під час розробки механізмів сертифікації державних внутрішніх аудиторів в Україні доцільно врахувати досвід і найкращі практики країн – членів ЄС або країн, які набули статусу асоційованого членства у Євросоюзі. Такий досвід засвідчує необхідність введення обов'язкової норми сертифікації для керівників ПВА шляхом навчання і підтвердження своїх знань одержанням кваліфікації міжнародного зразка за власний кошт, а у подальшому – проведення необхідних заходів щодо управління процесом сертифікації і формування методологічної бази для видачі національних сертифікатів внутрішнього аудитора державного сектору Міністерства фінансів України.

6. Підвищенню іміджу професії державного внутрішнього аудитора і, як наслідок, якості внутрішнього аудиту у системі ЦОВВ сприятиме постійне ознайомлення працівників ПВА із найкращою практикою ефективного функціонування внутрішнього аудиту у державному секторі та конструктивної взаємодії з зовнішніми аудиторами ВОФК, а також запровадження системи показників для оцінки результативності діяльності ПВА.

ВИКОРИСТАНІ ДЖЕРЕЛА

1. Cohen, Alain-Gerard, 2005, Controle Interne et Audit Publics. L.G.D.J. Paris, France.

2. Бариніна М. Внутрішній аудит – другий стовп ДВФК // Фінансовий контроль. – 2007. – № 4. – С. 50–51.

3. Грачева М.В. Внутренний контроль и аудит в секторе государственного управления: опыт развитых стран // Государственное управление. Электронный вестник. Выпуск № 12. Сентябрь 2007 г. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://e-journal.spa.msu.ru/images/File/2007/12/Gracheva.pdf>.

4. Де Конинг Р. П. Дж. Государственный внутренний финансовый контроль / Роберт П. Дж. де Конинг; пер. с англ. Р. Рудницкой. – Словения, 2007. – 336 с.

5. Дрозд І. Професійна етика внутрішнього аудитора державних фінансів // Фінансовий контроль. – 2009. – № 1. – С. 41–44.

6. Каменська Т.О. Внутрішній аудит. Сучасний погляд: [монографія] / Т.О. Каменська. – К.: ДП «Інформаналіт. агентство», 2010. – 499 с.

7. Мамишев А.В. Організаційні засади внутрішнього аудиту в державному секторі // Фінансовий контроль. – 2008. – № 1. – С. 51-57.
8. Футоранська Ю.М. Внутрішній аудит як складова системи управління державними видатками / Фінанси України: інституційні перетворення та напрями розвитку / За ред. І.Я. Чугунова. – К.: ДННУ АФУ, 2009. – С. 358–416.
9. Чечуліна О.О. Європейський досвід внутрішнього аудиту // Фінансовий контроль. – 2011. – № 7. – С. 6-11.
10. 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. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/1001-2011-%D0%BF>.
11. Про затвердження Стандартів внутрішнього аудиту: наказ Міністерства фінансів України від 04.10.2011 № 1247.
12. Про затвердження Кодексу етики працівника підрозділу внутрішнього аудиту : наказ Міністерства фінансів України від 29.09.2011 № 1217.
13. Бюджетний кодекс України : Закон України від 08.07.2010 № 2456-VI // Відомості Верховної Ради України (ВВР). – 2010. – № 50-51. – Ст. 572.
14. Про Стратегію розвитку системи управління державними фінансами: розпорядження Кабінету Міністрів України від 01.08.2013 № 774-р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.kmu.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=246562859&cat_id=244276429.
15. Звіт про стан державного внутрішнього фінансового контролю в Україні за 2013 рік. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/article/101478>.
16. Звіт про стан державного внутрішнього фінансового контролю в Україні за 2012 рік. Режим доступу: <http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/article/93660>.
17. Status Report of the Auditor General of Canada to the House of Commons, Chapter 3 “Internal audit”, 2011. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.parl.gc.ca/HousePublications/Publication.aspx?Language=E&Mode=1&DocId=5337985>.
18. Кудрин В. Внутренний аудит: перестройка имиджа / В. Кудрин. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.iaa-ru.ru/inner_auditor/publication/member_articles/kudrin/
19. Internal Auditing in Europe : Position Paper / European Confederation of Institutes of Internal Auditing. – 2005. – February – 56 p. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.eciaa.eu/system/files/Position_ECIAA_FINAL_E_FEV_2005.pdf.
20. Annual Report 2012: Elevate / The Institute of Internal Auditors. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://na.theiia.org/about-us/Pages/Annual-Reports.aspx>.
21. Звіт про виконання програми візиту делегації спеціалістів органів державної контрольно-ревізійної служби до Королівства Нідерландів на запрошення Національної академії фінансів та економіки Королівства Нідерландів (1-5 листопада 2010 року). [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/article/69072>.
22. Офіційний сайт Міністерства фінансів Латвії. // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.fm.gov.lv>.
23. Офіційний сайт Координаційної ради з внутрішнього аудиту Міністерства фінансів Туреччини. // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.idkk.gov.tr>.

Рассмотрены проблемные вопросы подготовки и профессионального развития государственных внутренних аудиторов в связи с реформированием национальной системы государственного внутреннего финансового контроля и приобретения Украиной статуса ассоциированного члена ЕС.

Ключевые слова: *государственный внутренний аудитор, подразделение внутреннего аудита, квалификационные требования, профессиональное развитие, сертификация.*

Examined the problematic issues in training and professional development of public internal auditors in connection with the reform of the national system of Public Internal Financial Control and Ukraine's associated membership in the EU.

Key words: *public internal auditor, internal audit unit, qualification requirements, professional development, certification.*