

*С. П. Чорнуцький,  
аспірант кафедри економічної політики, Національна академія  
державного управління при Президентові України, директор  
Департаменту організаційної роботи Головного контрольно-  
ревізійного управління України*

## ЄВРОПЕЙСЬКІ ІДЕЇ ДЛЯ УКРАЇНСЬКОЇ РЕФОРМИ ДЕРЖАВНОГО ВНУТРІШНЬОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ

*У статті розглядаються можливі шляхи реформування системи державного внутрішнього фінансового контролю в Україні з урахуванням досвіду такої реформи в ряді європейських країн.*

*The article covers possible ways of reforming of public internal financial control system in Ukraine taking into account experience on such reform in a range of European countries.*

*Ключові слова: державний внутрішній фінансовий контроль, центральний підрозділ гармонізації державного внутрішнього фінансового контролю, внутрішній контроль, внутрішній аудит.*

*Key words: public internal financial control, Central Harmonization Unit for public internal financial control, internal control, internal audit.*

### ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ

Одним із головних інструментів запобігання фінансовим порушенням, попередження їх причин та можливих наслідків у економічно розвинених країнах з високим рівнем фінансової дисципліни є державний внутрішній фінансовий контроль (ДВФК), який базується на процедурах попереднього і поточного контролю.

На жаль, система ДВФК, що функціонує на сьогодні в Україні, — не досконала та не справляється з поставленими перед нею завданнями. До суттєвих недоліків чинної системи слід віднести її неструктурованість, правову неврегульованість, а також недостатнє розуміння керівництвом центральних органів виконавчої влади важливості ДВФК у системі управління державними фінансами та нерозвиненість внутрішнього контролю всередині кожного органу. Крім цього, вітчизняна система ДВФК не відповідає основним принципам систем державного внутрішнього фінансового контролю країн Європейського Союзу, що не припустимо в контексті європейської складової інтеграційної політики України.

Результатом системних недоліків ДВФК є постійне зростання з часів незалежності обсягів та масштабів неправомірного використання дер-

жавних коштів і майна, встановлення порушень в обліку і звітності на значні суми.

Таким чином, на сьогодні все гостріше постає питання необхідності реформування системи державного внутрішнього фінансового контролю, а також визначення шляхів такого реформування.

Перешкоди або зволікання у швидкому започаткуванні такого реформування можуть призвести до активізації корупційних дій, зловживань та фінансових порушень, а головне — до втрати довіри до системи державного внутрішнього фінансового контролю з боку громадськості.

### АНАЛІЗ СУЧАСНИХ ДОСЛІДЖЕНЬ ТА ПУБЛІКАЦІЙ

Питання реформування системи державного внутрішнього фінансового контролю — нове для України, тому воно досліджено у працях не багатьох авторів. Зокрема, серед українських авторів, які безпосередньо розглядали це питання, можна виділити Г.В. Дмитренка, Н.І. Рубан, В.К. Симоненка, І.Б. Стефанюка, В.О. Шевчука серед зарубіжних — Й.В. Роліка, Ф. Гійярма, Р. Гіліса, Ф.-Р. Казалу, А.-Ж. Коена, Р. де Конінга.

Відповідно до положень Угоди про партнерство та співробітництво (УПС), укладеною між Україною та

ЄС, Кабінетом Міністрів України схвалено План дій "Україна — ЄС", що має сприяти і підтримувати мету України щодо подальшої інтеграції до європейських економічних та соціальних структур. План дій встановлює комплексний перелік пріоритетів як в рамках, так і поза рамками УПС. Одним із таких пріоритетів є ДВФК.

На виконання зазначеного плану дій ГоловокРУ спільно з Мінфіном підготовлено стратегічні документи — Концепцію розвитку ДВФК та план заходів з її реалізації, які схвалені розпорядженнями уряду відповідно у травні та листопаді 2005 року.

Це документи про розвиток, створення нормативно-правової бази ДВФК, її поступову гармонізацію з міжнародно визнаними стандартами (IFAC, IIA, INTOSAI), методиками і кращою практикою країн Євросоюзу у сфері контролю та аудиту державних надходжень, видатків, активів і зобов'язань.

Мета і завдання дослідження полягає у розробці механізмів та рекомендацій щодо реформування системи державного внутрішнього фінансового контролю, виходячи з досвіду ряду європейських країн. Це дасть змогу звузити коло потенційних проблемних питань, пов'язаних з діяльністю органів державного сектора.

### ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ

У системі державного внутрішнього фінансового контролю (ДВФК) європейської моделі Центральний підрозділ гармонізації внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту (ЦПГ) відіграє ключову роль, оскільки є генератором ідей, ідеологом реформ, можна сказати — провідником до розуміння ДВФК. Слід зазначити, що в Україні цю функцію виконує Управління гармонізації ДВФК Головного контрольно-ревізійного управління України, одними із головних завдань якого є сприяння налагодженню в підконтрольних установах системи внутрішнього контролю та створенню і розвитку служб внутрішнього аудиту.

Як кажуть люди, "одна голова добре, а дві краще". Саме тому гармонізатори України звернулися до міжнародної організації SIGMA з проханням організувати зустріч з колегами з країн молодого демократії, щоб почути про їх досвід та нові підходи в розбудові ДВФК та становленні діяльності ЦПГ.

І наприкінці травня цього року, під егідою SIGMA, в м. Ялта відбувся "круглий стіл" представників Центральних підрозділів гармонізації України та країн молодого демократії — членів Європейського союзу (Албанії, Хорватії, Румунії та Угорщини).

На круглому столі увага приділялась нормативно-правовому забезпеченню створення та діяльності

ЦПГ, його взаємовідносинам з іншими контролюючими та аудиторськими структурами, навчання та сертифікації внутрішніх аудиторів державного сектора, надання послуг з внутрішнього аудиту, інформаційним комунікаціям та моніторингу, необхідності створення регіональних підрозділів з гармонізації.

Як же аналогічний шлях реформи державного внутрішнього фінансового контролю та становлення ЦПГ проходили в інших країнах?

Спільними для всіх представлених на зустрічі країн є те, що реформування проводилося відповідно до урядової Концепції. Проте шляхи реформування державного внутрішнього фінансового контролю, в т. ч. становлення ЦПГ, створення служб внутрішнього аудиту, забезпечення їх діяльності відповідною нормативно-правовою базою у кожній з країн були різними.

Наприклад, в Албанії в 2003 році урядом країни було прийнято рішення про необхідність реформування системи ДВФК та було розпочато перший проект міжнародної підтримки TWINNING, після завершення якого в 2005 році утворено ЦПГ. В подальшому протягом 2007—2008 років прийнято закони про внутрішній аудит та управління бюджетною системою.

В 2008 році розпочато другий проект TWINNING, який продовжив просування європейської ідеології ДВФК в державному секторі Албанії та за результатами якого прийнято нову Концепцію з реформування ДВФК на термін до 2013 року.

У Хорватії реформування ДВФК розпочалося у 2004 році і здійснювалося у відповідності з двома Стратегіями: реформування на центральному та регіональному рівнях. Слід зазначити, що у Хорватії реформування ДВФК здійснюється паралельно з реформуванням казначейства та загалом бюджетної системи країни.

Іншим шляхом здійснювалося реформування ДВФК в Угорщині. Ще на початку реформ у 2002 році було прийнято відповідний закон, розроблені методики з внутрішнього аудиту та розпочато практичне запровадження нової професії "внутрішній аудитор". Проте, як виявилось пізніше, це було помилкою, тому що створенню належної системи внутрішнього контролю, дієвості якої повинен оцінювати внутрішній аудит, увага практично не приділялась. Як наслідок, новостворені служби внутрішнього аудиту практично не мали поля для діяльності і змушені були на першому етапі замість здійснення оцінки ефективності діючої системи внутрішнього контролю в органах державного сектора, фактично самі будувати такі системи.

Тому в подальшому акценти було змінено — розроблено стандарти та посібники з внутрішнього контролю, навчальні програми з внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту.

На сьогодні становлення внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту йдуть паралельними шляхами.

Цікавим фактом було те, що в Угорщині ЦПГ у поточному режимі здійснює оцінку використання коштів ЄС.

У рамках проведення реформи державного внутрішнього фінансового контролю важливим питанням є навчання та сертифікація внутрішніх аудиторів.

Щодо цього, то, наприклад, в Угорщині в рамках спільного проекту з ЄС створено навчальний центр для підготовки внутрішніх аудиторів. Слід зазначити, що прийнятий в Угорщині закон дозволяє займатися цим видом діяльності лише сертифікованим спеціалістам, які пройшли навчання в центрі. Навчальний центр надає послуги з підготовки внутрішніх аудиторів для державного сектора.

Пройти навчання та отримати сертифікати в центрі можуть як внутрішні аудитори державного сектора, так і інші претенденти. Проте за рахунок держави оплачується навчання лише державних службовців. Якщо це аудитор приватного сектора або такий, що бажає отримати додатковий курс, він може навчатися за власний рахунок чи за рахунок роботодавця.

На початку діяльності Центру ЄС забезпечувало фінансування для організації системи навчання (підготовка навчальних планів, тренінги для тренерів тощо). Стратегію навчання розробляло безпосередньо ЦПГ, а навчальні програми — Ернст-Янг, які виграли тендер.

Навчальний процес складається з 16 модулів (фінансовий менеджмент, закупівлі, фінансовий контроль та ін.). Термін навчання складає 60 днів, після завершення яких слухачі складають іспити. Передбачено також дистанційне навчання через мережу Internet.

Сертифікацію може пройти лише той фахівець, що має вищу освіту фінансового спрямування та стаж роботи з внутрішнього аудиту не менше 2 років. Слід зазначити, що сертифіковані аудитори обов'язково повинні проходити курс підвищення кваліфікації в зазначеному Центрі раз в 2 роки. На даний час в Угорщині здійснюється робота щодо запровадження спеціалізованих курсів у вищих навчальних закладах.

Цікавим є те, що ЦПГ Угорщини веде реєстр внутрішніх аудиторів, де відслідковується обов'язкове проходження аудиторами підвищення кваліфікації.

Хорватія в 2004 році за допомогою іноземних експертів розробила навчальну програму для підготовки внутрішніх аудиторів для державного сектора. Ця програма складалася з 7 обов'язкових модулів, кожен з яких розрахований на 1 тиждень навчання. Проте в цьому році кількість

модулів скорочено до 5-ти. Тренерами в процесі навчання виступають працівники ЦПГ і після проходження курсу навчання кожен з претендентів складає іспит та повинен провести 2 аудиту під наглядом працівників ЦПГ. І лише після цього майбутні внутрішні аудитори отримують свідоцтво, яке дійсне лише в державному секторі центрального рівня. Держава оплачує підготовку внутрішніх аудиторів тільки для державного сектору.

Також Хорватії створена Спеціальна Рада внутрішніх аудиторів, збори якої організовує ЦПГ один раз на рік. Присутність сертифікованих внутрішніх аудиторів на таких зборах обов'язкова і, як у попередньому випадку, ЦПГ веде реєстр внутрішніх аудиторів. На цей рік в країні вже сертифіковано 186 внутрішніх аудиторів.

В Албанії, до прийняття Закону про внутрішній аудит, з допомогою національної організації аудиторів Англії здійснювалась підготовка інструкторів. У 2007 році було прийнято Закон, який окреслив такі засади, як: вимоги щодо набуття права бути внутрішнім аудитором, обов'язковість сертифікації внутрішнього аудитора, період підготовки внутрішнього аудитора. Також в цьому законі передбачається 5-ти річний перехідний період для підготовки внутрішніх аудиторів.

Окремого навчального центру в Албанії немає. Навчання та підвищення кваліфікації проходить в приміщенні ЦПГ і проводиться його працівниками та залученими викладачами ВУЗів. Навчання відкрите для всіх бажаючих, проте необхідно мати відповідну освіту економічного спрямування та досвід роботи за напрямом не менше 3-х років. Навчальний курс з внутрішнього аудиту є платним. Оплату може здійснювати або безпосередньо слухач, або його роботодавець.

На сьогодні ЦПГ Албанії обговорює створення Стратегії по підготовці внутрішніх аудиторів, тобто, хто має її здійснювати в майбутньому. Це будуть або працівники ЦПГ, або будуть залучатися кваліфіковані викладачі навчальних закладів. Також розглядається можливість отримання внутрішніми аудиторами міжнародних сертифікатів або, як варіант, міжнародного та національного сертифікатів. На майбутнє розглядається питання про необхідність для отримання сертифіката наявності трирічного досвіду роботи в аудиторських структурах. Крім того, в Албанії започатковано моніторинг оцінки якості діяльності внутрішніх аудиторів.

В усіх перелічених країнах (окрім Румунії) сертифікати підписуються Міністром фінансів.

Цікавим є досвід стратегії навчання та сертифікації внутрішніх аудиторів державного сектора Болгарії та Словенії.

Наприклад, в Болгарії було розроблено закон, в якому передбачалося (на перехідний період), що всі інспектори, яким запропоновано стати внутрішніми аудиторами, повинні здати іспит. Цей іспит можна було здати щопіврічно впродовж 2-х років з моменту отримання пропозиції, тобто фактично претендент має 5 спроб. 500 спеціалістів висловило бажання стати внутрішніми аудиторами. За допомогою SIGMA було розроблено анкету із 100 питань, за якою і здійснювалося тестування.

У Словенії курс навчання триває 2 роки. Навчальний матеріал надається міжнародними організаціями. Навчання розподілено на 2 курси: початковий та повний. Завершення початкового курсу є мінімально необхідним рівнем для працевлаштування внутрішнім аудитором у державному секторі. Повний курс достатньо дорогий, проте сертифікат, виданий за результатами завершення цього курсу, має міжнародне визнання.

Що стосується діяльності ЦПГ, то важливим фактором є його незалежність від організації зовнішнього аудиту. В Угорщині запроваджена так звана система оцінки якості діяльності служб внутрішнього аудиту, яка здійснюється двома шляхами. В першому випадку працівники ЦПГ досліджують це питання в державному органі без складання звіту, а лише надають рекомендації внутрішнім аудиторам та керівництву щодо покращення роботи. В другому випадку ЦПГ за результатами досліджень інформує уряд (без зазначення назв органу) про наявні проблеми у сфері внутрішнього аудиту.

Розроблені в Угорщині стандарти внутрішнього контролю і внутрішнього аудиту єдині як для державного, так і для приватного сектора. Аудит державних установ здійснює Верховна установа з питань аудиту, а Рахункова палата не втручається в діяльність лінійних міністерств.

У Хорватії ЦПГ організує семінари і практичні заняття спільно з Державним офісом з аудиту. Також ЦПГ у формі семінарів і тренінгів співпрацює з Радою з реформування ДВФК.

ЦПГ Албанії тільки починає співпрацю з Верховним офісом аудиту і, разом з тим, отримує від Рахункової палати консультації та замовлення на підготовку фахівців.

У Румунії ЦПГ співпрацює з Палатою внутрішніх аудиторів (вищий орган аудиту) та з Комітетом сфери внутрішнього аудиту, який розглядає стратегічні напрями розвитку внутрішнього аудиту, опрацьовує нормативно-правові акти в цій діяльності та є дорадчим органом для ЦПГ і Міністерства фінансів. Вищий аудиторський орган у Румунії підпорядкований безпосередньо Парламенту.

Координації діяльності ЦПГ з Рахунковою палатою поки немає.

## ВИСНОВКИ

Вивчивши досвід ряду європейських країн щодо реформування системи державного внутрішнього фінансового контролю, можна зробити наступні рекомендації щодо здійснення цієї реформи в Україні:

— з огляду на економічну нестабільність в державі та низький рівень фінансової дисципліни, інспектування в Україні має бути збережене та поступово модернізовано відповідно до змін середовища контролю і у міру реформування системи ДВФК;

— до етапу практичного створення служб внутрішнього аудиту в органах державного сектора необхідно зосередити увагу на запровадженні належного нормативно-правового та організаційного підґрунтя процесу побудови систем внутрішнього контролю як на центральному, так і на регіональному рівнях;

— замість утворення регіональних служб ЦПГ, з огляду на масштаби України, створити в межах ЦПГ окремий підрозділ, який забезпечуватиме координацію реформ у сфері ДВФК на регіональному рівні, із чітким розмежуванням та закріпленням конкретних регіонів за кожним працівником цього підрозділу;

— для державних органів, де створення служб ВА є недоцільним, запровадити на перехідному етапі практику надання ЦПГ послуг з внутрішнього аудиту (за зверненням керівництва цих органів).

Незважаючи на наявні розбіжності, пов'язані із особливостями державного устрою, шляхи реформування ДВФК в європейських країнах молодій демократії та в Україні дуже схожі. Так само, як схожі і функції ЦПГ країн Європи та українського ЦПГ.

Розвиток внутрішнього контролю в державних органах не може відставати від процесу утворення служб внутрішнього аудиту, а інспектування має забезпечувати свою функцію, поступово модернізуючись в інструмент боротьби з фінансовим шахрайством, відповідно до змін середовища у процесі реформування системи ДВФК.

При розробці Стратегії навчання та сертифікації майбутніх внутрішніх аудиторів Україна має обрати найкращу практику та адаптувати її під конкретні умови нашої країни.

Доцільним є запровадження в межах ЦПГ функції із надання послуг внутрішнього аудиту в окремих міністерствах і відомствах, в яких створення цих служб не є можливим або економічно не вигідним.

Отриманий за результатами круглого столу досвід став дуже корисним, враховуючи ті завдання, що ставляться перед Управлінням гармонізації державного внутрішнього

фінансового контролю ГоловкиРУ України.

Наразі необхідно активно розпочати роботу із розробки Стратегії навчання керівників державного та комунального сектора, керівників та працівників внутрішнього аудиту, стандартів внутрішнього контролю та відповідного посібника, інших нормативно-правових актів, що дозволять з 2012 року запровадити служби внутрішнього аудиту в органах державної влади.

Необхідним є проведення пілотних проектів з побудови системи внутрішнього контролю в ряді центральних органів виконавчої влади та на регіональному рівні.

## Література:

1. Бюджетний кодекс України від 21 черв. 2001 р. № 2542: [www.liga.net](http://www.liga.net).

2. Декларація про загальні принципи діяльності вищих органів фінансового контролю держав-учасниць Співдружності Незалежних Держав: [www.liga.net](http://www.liga.net).

3. Концепція розвитку державного внутрішнього фінансового контролю: Розпорядження Кабінету Міністрів України від 24 травн. 2005 р. № 158-р: [www.liga.net](http://www.liga.net).

4. Лімська декларація керівних принципів контролю: прийнята ІХ Конгресом Міжнародної організації вищих контрольних органів (INTOSAI) у жовтні 1977 р.: [www.liga.net](http://www.liga.net).

5. Мамишев А.В. Характерні аспекти організації державного фінансового контролю за кордоном // Фінанси України. — 2003. — № 11. — С. 126—136.

6. Мамишев А.В. Шляхи європеїзації державного аудиту // Фінансовий контроль. — 2004. — № 8. — С. 44—50.

7. Мельничук В.Г. Незалежний державний фінансовий контроль в Україні та досвід зарубіжних країн // Фінансовий контроль. — 2002. — № 2. — С. 152—160.

8. План дій Україна — Європейський Союз: схвалений Кабінетом Міністрів України 12.02.2005 р. та Радою з питань співробітництва між Україною і Європейським Союзом 21.02.2005 р.: [www.liga.net](http://www.liga.net).

9. План заходів щодо реалізації положень Концепції розвитку державного внутрішнього фінансового контролю на 2005—2009 роки: Розпорядження Кабінету Міністрів України від 16 листоп. 2005 р. № 456-р: [www.liga.net](http://www.liga.net).

10. Про державну контрольно-ревізійну службу в Україні: Закон України від 26 січ. 1993 р. № 2939: [www.liga.net](http://www.liga.net).

11. Рубан Н.І. Час незворотних перемін настав // Фінансовий контроль. — 2007. — № 4.

12. Стандарти з аудиту державних фінансів INTOSAI, новий переклад, підготовлений для Рахункової Палати України Проектом TASIS "Аудит державних фінансів".

Стаття надійшла до редакції 05.10.2010 р.