

## ЗОВНІШНІЙ ТА ВНУТРІШНІЙ АУДИТ У ДЕРЖАВНОМУ СЕКТОРІ: СВІТОВИЙ ДОСВІД

### EXTERNAL AND INTERNAL AUDIT IN THE PUBLIC SECTOR: INTERNATIONAL EXPERIENCE

*У статті розглянуто сутність та види аудиту у державному секторі. Проаналізовано структуру державного фінансового контролю Республіки Сербія та суб'єктів контролю Європейського Союзу. Визначено методологію проведення внутрішнього та зовнішнього аудиту, а також напрями використання світового досвіду для здійснення контролю національними органами влади.*

**Ключові слова:** аудит, державний сектор, ефективність, модель COSO, ризики.

*В статье рассмотрены сущность и виды аудита в государственном секторе. Проанализирована структура государственного контроля Республики Сербия и субъектов контроля Европейского Союза. Определены методология проведения внутреннего и*

*внешнего аудита, а также направления использования мирового опыта для осуществления контроля национальными органами власти.*

**Ключевые слова:** аудит, государственный сектор, эффективность, модель COSO, риски.

*The article discusses the essence and types of audit in the public sector. The structure of the financial control of the Republic of Serbia and subjects of control of the European Union are analysed. There are determined the methodology of internal and external audit, as well as the direction to use international experience by national authorities.*

**Key words:** audit, public sector, efficiency, COSO model, risks.

УДК 657:336.1

Кугай І.В.

аспірант

Київський національний університет  
імені Тараса Шевченка

**Постановка проблеми.** Ефективність функціонування бюджетних установ і правильність здійснення бухгалтерського забезпечують державний фінансовий контроль, а також система внутрішнього контролю і діяльність підрозділів внутрішнього аудиту. Без проведення контролю діяльності бюджетних установ не може бути досягнена загальна мета їх створення. Оскільки ресурси, якими розпоряджаються бюджетні установи, створюються загальною суспільною працею, то і контроль над ними повинен бути здійснений багаторівневий.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Особливості контролю діяльності бюджетних установ висвітлені у працях Андрєєва П.П., Балана А.А., Гаврилової Л.В., Гізатуліної Л.В., Дрозд І.К., Короля В.М., Невідомого В.І., Синюгіної Н.Г., Сушко Н.І., Чечуліної О.О. та ін.

**Постановка завдання.** Основною ідеєю управління в державному секторі є забезпечення того, що всі інститути працюють у рамках своїх правових і політичних обов'язків і досягають поставлених перед ними цілей. Системи контролю забезпечують упевненість у тому, що системи управління працюють ефективно. Контроль зазвичай діє на декількох рівнях та здійснюється через широкий спектр механізмів, які взаємодіють один з одним, тому основні завдання статті – визначити ці рівні, механізми та вдосконалення фінансового контролю у державному секторі.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Терміни «підзвітність» і «контроль» на перший погляд здаються простими, але вони викликають різні ідеї в різних країнах. В англійській мові термін «управління» використовується для позначення активного повноваження з управління, тоді

як у французькій *controle* мається на увазі більш пасивний нагляд. Навіть без мовних відмінностей те, як уряду інтерпретувати контроль, у різних країнах коливається в широких межах. Кожна група країн переміщується до вихідного положення. Деякі країни відмовилися від зовнішніх делегованих фінансових контролерів на користь внутрішніх аудиторів. Водночас інші країни делегували більше повноважень у прийнятті рішень зараз мають проблеми управління ризиками [4]. Ці зміни не є результатом однієї події або реформи, а скоріше стійкого накопичення багатьох впливів і поступової еволюції систем. До них належать:

- зростання розмірів держави, у тому числі самі масштаби угод;
- зростання складності завдань уряду;
- поява технології з метою підвищення ефективності операцій;
- посилення акценту на виконання державних послуг, а не просто відповідність закону;
- підвищення делегування повноважень щодо прийняття рішень у державному секторі.

Фундаментальна концепція контролю полягає у створенні процесу, який гарантує досягнення цілей з якістю, збереженням і управлінням коштами в межах законного дотримання інших інструкцій і процедур, підготовки надійних фінансових звітів і бізнес-звітів. Дотримання вимоги означає, що бізнес відповідає чинним законам, інструкціям, стандартам, погоджено політику, постулати з усіма формами поведінки, яку ці процеси роблять законними і соціально прийнятними. З упровадженням внутрішнього фінансового контролю в системі оборони досягнення цього забезпечило ефективно і раціональне використання коштів для фінансування витрат захисту, з одного боку, а з

іншого боку, значно зменшивши можливість значних помилок, шахрайства, корупції.

Внутрішній контроль визначений як процес, який виконується співробітниками в організації з наміром досягти певної мети. Визначення широке, воно покриває всі аспекти ділового контролю, роблячи, таким чином, пряму концентрацію на визначених цілях. Система внутрішнього контролю визначена Міжнародними зовнішніми контрольними стандартами «як система, що включає всю політику і процедури внутрішнього контролю, який прийняло управління юридичною особою для допомоги в досягненні його цілей із точки зору забезпечення, що справа ведеться належним чином і ефективно до найбільшої можливої міри, включаючи врахування управлінської політики, зберігання цілісності активів, відвертання і виявлення шахрайства і помилок, точність і повноту фінансових звітів і своєчасну підготовку надійної фінансової інформації».

Мета системи внутрішнього контролю – успішне управління і виконання місії, тобто цілей набору організації і забезпечення умов для якісного економічного управління державними коштами. Говорячи про внутрішній контроль в державному секторі, потрібно передусім орієнтуватися на розподілі системи внутрішнього фінансового контролю (PIFC) і системи фінансового менеджменту і контролю (FMC).

Внутрішній фінансовий контроль у державному секторі – термін, створений Європейською Комісією для допомоги у розумінні і застосуванні добре розвинених систем управління в процесі вступу до ЄС. Внутрішній фінансовий контроль у державному секторі – всебічна система фінансових і інших засобів управління, встановлених главою організації в державному секторі з метою успішного управління і досягнення цілей організації. Крім того, внутрішній фінансовий контроль у державному секторі включає всю систему уряду, щоб управляти використанням коштів бюджету, всі заходи для контролю доходів, витрат, активів і пасивів і всієї системи внутрішнього контролю, а також процедури в державному секторі, допомагаючи створити переконання, що державні кошти витрачаються і використовуються цілеспрямовано.

Внутрішній фінансовий контроль у державному секторі треба розглянути в повній сфері державних фінансів – від створення державного бюджету через схвалення і його виконання до фінансових проблем, управління заборгованістю, включаючи бухгалтерський облік, повідомлення, придбання, внутрішній контроль тощо. Система внутрішнього фінансового контролю в державному секторі також включає фінансовий менеджмент і контроль державних коштів, штатних аудиторів, процеси гармонізації і координації фінансового менеджменту

і контроль над внутрішнім аудитом, виконаний Міністерством фінансів. Фінансовий менеджмент і контроль включають усю систему фінансових та інших засобів управління і здійснені процедурами і діями з місією забезпечити розумну гарантію, що ця організація досягне своїх цілей.

Внутрішній аудит – діяльність незалежного й об'єктивного переконання, але консультативна діяльність також розроблена з метою створення покращення діяльності організації. Це функціонально незалежна діяльність, це не частина бізнес-процесу або організаційний відділ організації, вона підзвітна керівникові. Функціональна незалежність забезпечена незалежною політикою ухвалення рішення про: область ревізії, спосіб виконати ревізію і повідомлення про виконаний аудит. Існує спеціальна секція в Міністерстві фінансів, яка розробляє і спрямовує процес внутрішнього фінансового контролю в державному секторі. Вона відповідальна за забезпечення професійного розвитку, сертифікацію і контроль роботи штатних аудиторів, професійний розвиток менеджерів і співробітників у державному секторі відповідно до прийнятих на міжнародному рівні стандартів.

Реформа внутрішнього фінансового контролю і внутрішнього аудиту в державному секторі в Республіці Сербія почалася в 2002 р. прийняттям системного Закону про бюджет, а також багатьох вторинних законних дій; внутрішній аудит на центральному рівні був установлений у Міністерстві фінансів. Зобов'язання встановлення системи внутрішнього контролю було відрегульовано поправками до Закону про Систему Бюджету 5 жовтня 2006 р. Базуючись на цьому Законі, було розроблено статут регулювання внутрішнього аудиту для розвитку і здійснення внутрішнього фінансового контролю в державному секторі [5].

Якщо певні закони пройшли, щоб відрегулювати цю область, то за двома розглянутими з них були прийняті особливі міркування – нове зведення правил, що регулює фінансовий менеджмент і контроль, і збірник правил внутрішнього аудиту. Порівняно з попереднім нове зведення правил фінансового менеджменту і контролю зазнало незначних змін у назві. Істотні зміни передусім показали відмінності у визначенні умов, таких як адміністративна відповідальність менеджерів, управління ризиками, контрольний журнал тощо.

Система внутрішнього фінансового контролю регулюється законодавством, і його мета полягає в тому, щоб показати переваги прозорості і здорової системи внутрішнього контролю для численних зацікавлених сторін в усьому процесі і на чолі з урядом. Тому, базуючись на правових рамках, необхідно повністю встановити організаційні структури, посадові інструкції і критерії контролю

й оцінки результатів роботи співробітників, спосіб делегування завдань і спосіб повідомлень у системі внутрішнього фінансового контролю в державному секторі. Треба також сказати, що План дій разом зі Стратегією пов'язаний із розвитком внутрішнього фінансового контролю в державному секторі, який включає: спільні заходи, дії, пов'язані з внутрішнім аудитом і впровадженням фінансового менеджменту і контролю і плану.

Поняття внутрішнього фінансового контролю в державному секторі, розвиненому Європейською Комісією, функціональне з точки зору підвищення обізнаності, передусім за допомогою багатьох концептуальних, юридичних і організаційних дій. Для цього поняття відправна точка – те, що уряд, визнаючи необхідність підйому рівня відповідальності за прозорість і відповідальність, повинен почати аналіз своїх систем внутрішнього контролю. Скорочення PIFC часто є використовуваною аббревіатурою, що зв'язує внутрішній фінансовий контроль у держсекторі: P – державний сектор; I – внутрішній до організації; F – фінансові системи, головним чином, але не винятково; C – контроль, оснований на прийнятих і визнаних стандартах міжнародного рівня.

PIFC включає всебічну систему, встановлену урядом, тобто організаціями державного сектора з фінансового менеджменту і контролю, внутрішній ревізії і повідомленню про використання коштів ЄС. Мета полягає в тому, щоб гарантувати, що управління і контроль державних коштів здійснюються відповідно до інструкцій, опису бюджету і принципів фінансового менеджменту тобто ефективності, результативності, розумного розподілу і прозорості.

Система внутрішнього контролю встановлена головою організації або людиною, уповноваженою головою встановити систему внутрішнього контролю. Внутрішній контроль – важливий компонент управління ризиками. Це здійснюється на всіх рівнях в усіх організаційних одиницях і робочих місцях. Установлюючи внутрішній контроль, зобов'язанням голови є складення Планів щодо встановлення внутрішнього контролю для всіх відділень організації в її складі. Після першої фази, тобто прийняття Плану, наступний крок – створення Процедур фінансового управління ризиками бізнесу і Постанови процедур внутрішнього контролю.

Усі проблеми, які розглядались досі ясно, показують, що внутрішній контроль під час процесу роботи здійснює контроль над такими проблемами: чи ведеться справа відповідно до вказаних процедур, чи були рішення зроблені відповідно до правил і норм, чи є контракти відповідно до Регулювання класифікації робіт, чи є коефіцієнт робочого місця відповідно до регулювання, і чи процес придбання проведений відповідно до інструкцій, пунктів фінансового плану.

PIFC – система, яка бере до уваги всі аспекти, тобто об'єднує внутрішній контроль і внутрішній аудит в одну систему як із моделлю COSO плюс новий елемент, тобто централізована організація, яка відповідальна за гармонізацію і координацію і внутрішнього контролю, і внутрішніх стандартів аудиту, а також правил, що належать до всіх частин державного сектора.

Поняття PIFC поступово розвивалося як відповідь на безліч взаємозв'язаних подій. Оскільки системи внутрішнього контролю в країнах – членах ЄС не були погоджені, країни-кандидати не могли знати, яку систему треба було розглянути як приклад гарної практики. Саме тому ці країни попросили, щоб Європейська Комісія рекомендувала методи найбільш успішної практики з точки зору вибору кращої системи. Їм радили зосередитися на введених діях, які впливатимуть на збільшення державного інтересу до фінансового менеджменту в приватних секторах і державних секторах після виникнення усвідомлення далекосяжних наслідків корупції, шахрайства і розтрати. Поняття PIFC стало стратегією, щоб дати відповідь на велике занепокоєння, що всі країни мають розвивати принципи відповідальності і прозорості.

Фінансовий менеджмент і контроль охоплюють усю систему фінансових та інших засобів управління, включаючи організаційну структуру, методи і процедури, не лише фінансові системи, але й експлуатаційні і стратегічні системи організації у держсекторі. Це визначення, а також увесь зміст основного принципу фінансового менеджменту і контролю було буквально переведене з документу ЄС. Проте детальним аналізом окремих держав-членів, тобто шляхами, якими визначені певні умови, автори цього паперу представили і показали свій спосіб зрозуміти суть фінансового менеджменту і контролю. Фінансовий менеджмент і контроль – повна система внутрішнього контролю, встановленого головами організацій в державному секторі, і вони відповідальні за цю систему.

Спільна мета внутрішнього контролю – підтримка державного сектора в досягненні його місії. Кожна організація повинна проектувати власну систему внутрішнього контролю, щоб задовольнити потреби і належним чином відповідати на організаційне середовище, а також досягти цілей набору. Перша категорія цілей про відповідність законам, інструкціям, політиці, планам і процедурам – зв'язок організації в державному секторі. Друга категорія цілей має справу з підготовкою тих, що відповідають за надійну фінансову корисну інформацію про управління, також включаючи фінансові звіти, які покращують рішення процесу діяльності та забезпечують прозорість та ефективні контроль і нагляд.

Третя категорія має справу з головними цілями організації державного сектора, включаючи рівень

успіху (дії) й експлуатаційні цілі, підсумки і результати. «Ефективність» належить до успіху цілей, тобто міра, до якої підсумки і результати певних дій, програм і проекти відповідають цілям або призначеним ефектам. «Результативність» – відношення між використаними ресурсами й отриманими результатами. Це означає, що мінімальні ресурси треба інвестувати, щоб досягти цього результату.

Четверта категорія включає захист і збереження активів організації в державному секторі проти неправильного вживання, втрат, ушкодження, невмілого керівництва і помилок. Ключовим питанням, пов'язаним з активами, що охороняють, є управління активами, тобто придбання, використання і спосіб управляти активами.

Модель COSO описує внутрішній контроль через свої п'ять компонентів: середовище контролю; управління ризиками; дії контролю; інформація і комунікація; спостереження і контроль.

Внутрішній контроль складається з п'яти головних взаємозв'язаних компонентів, які є визначеними як управлінське лідерство організації. Ці компоненти взаємно пов'язані, вони використовуються як критерії для визначення ефективності внутрішнього контролю. Серед цих п'яти компонентів (управляють середовищем, ризиком управління, контроль і дії внутрішнього контролю, інформація і комунікація та контроль) є спільні дії і зв'язок, через який інтегрована система, що динамічно відповідає на формування змінених обставин.

Що стосується аспектів використання й управління бюджетними ресурсами Республіки Сербія, є такі форми внутрішнього фінансового контролю в Міністерстві оборони і сербських Збройних силах (рис. 1):

- контролюючий – постійний, щоденний контроль ресурсів і роботи, виконаної офіцерами, які відповідають за надання замовлень;
- контроль законності, правильності і підготовки документів, що зв'язують ділові угоди, зроблені досвідченим персоналом і фінансовими агентствами, що функціонують як бухгалтерії;
- управляють у Бухгалтерському центрі;
- інспекційні дії захисту в Оборонній Інспекції;
- виявлення і надання свідчень про організовані злочини, відмивання грошей Військовими Агентствами Управління безпеки і Військової поліції.

Базуючись на вищезгаданих фактах, можна сказати, що в Міністерстві оборони й армії є організована система внутрішнього контролю витрат і використання коштів бюджету. Система основана на обліку – фінансові дані з іменами злочинців із незаконного використання коштів бюджету Бухгалтерського Центру Міністерства оборони.

З прикладу Сербії можемо виокремити необхідність поліпшення функціонування внутрішнього контролю в державному секторі способами:

- підготовки, погодження і прийняття правил і процедур фінансового менеджменту і засобів управління у міністерствах;
- розробки стратегії для навчання людей, відповідальних за фінансовий менеджмент і організації контролю державного сектора;
- встановлення механізмів для співпраці і розвитку фінансового менеджменту і систем управління.

Треба врахувати, що вся система внутрішнього контролю може тільки допомогти організаціям державного сектора досягти своїх цілей. Це не є «універсальним засобом», і вона може тільки надати інформацію про контроль, пов'язану з прогресом або відсутністю прогресу організації з точки зору досягнення цілей.



Рис. 1. Типи і форми внутрішнього контролю



Загальна відповідальність за виконання бюджету ЄС лежить на Європейській Комісії, яка має широкий спектр фінансових та управлінських завдань. Відповідно до наявних фінансових правил, внутрішні механізми, створені Комісією, складаються у структурі надійних інструментів контролю й управління, яка дає Комісії змогу прийняти свою політичну відповідальність за управління з боку своїх генеральних директорів і керівників служби.

У той час як частини бюджету здійснюються безпосередньо службами Комісії (пряме управління), основна частина бюджету здійснюється у співпраці з державами-членами в рамках спільного управління, зокрема політики згуртування та спільної сільськогосподарської політики. У разі спільного і непрямого управління Комісії необхідно отримати запевнення від держав-членів і довірених осіб, що системи внутрішнього контролю встановлені і функціонують належним чином [6].

Отже, внутрішній контроль – це процес, що застосовується на всіх рівнях управління і призначений для забезпечення обґрунтованої впевненості у досягненні таких цілей:

- ефективності, продуктивності та економічності операцій;
- достовірності звітності;
- забезпечення збереження активів та інформації;
- запобігання, виявлення, виправлення шахрайства та порушень;
- адекватного управління ризиками, пов'язаними із законністю і правильністю операцій з урахуванням багаторічного характеру програм.

Окрім усього іншого, діє демократичний контроль над виконавчою владою. Це означає, що вона повинна пояснити Парламенту напрями використання державних коштів. Комісія має представити фінансовий звіт перед Радою та Європейським парламентом. Також перевірку проводить Рахункова палата. Основна мета оцінки економічної ефективності управління – підтримка внутрішнього управління, сприяючи ефективному прийняттю рішень у рамках усієї Комісії, яка, своєю чергою, має сприяти ефективному й економічному використанню ресурсів. Це вимагає переосмислення стратегій і систем управління для забезпечення більш високої інтенсивності і частоти управління на більш ризикованих областях.

Зовнішній контроль здійснюється Європейським судом аудиторів. Він перевіряє облік доходів і видатків ЄС [3]. Суд прагне зробити свій внесок у поліпшення фінансового управління фондами Союзу, щоб забезпечити максимальне співвід-

ношення ціни й якості для всіх громадян Союзу. Суд перевіряє правильність запису фінансових операцій, законність їх виконання, управляє таким чином, щоб забезпечити економічність, ефективність і результативність.

### **Висновки з проведеного дослідження.**

Аудит, як внутрішній, так і зовнішній, повинен забезпечити регулярний, незалежний огляд системи фінансового управління і досягнення продуктивності діяльності. Для досягнення таких всеосяжних цілей повинен існувати механізм підзвітності виконавчої влади перед законодавчим органом. Зі змінами в державному управлінні протягом останніх 20 років спостерігається зміщення акценту з інструменту фінансового контролю над використанням бюджетних коштів до більш диверсифікованої моделі. Зі збільшенням децентралізації набагато більша відповідальність нині лежить на окремих міністерствах, відомствах або установах. Це функціонує для того, щоб показати ефективність використання матеріальних та інших ресурсів відповідальними виконавцями для досягнення загальних цілей діяльності.

### **БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:**

1. European Union Public Finance // European Commission - Budget. – 2014. – 5th Edition.
2. Joseph E. Stiglitz (2006) «Global Public Goods and Global Finance: Does Global Governance Ensure that the Global Public Interest is Served?» *Advancing Public Goods*, Jean-Philippe Touffut, ed., Edward Elgar Publishing.
3. Journal of European Court of Auditors. – April 2016. – № 4.
4. Policy Brief: Public Sector Modernisation: Modernising Accountability and Control, OECD, April, 2005.
5. Rade Zugic, Radan Kostic, Milica Radojkovic Basic components of internal control in public sector, with a view to their role in the Ministry of Defence and the Serbian Army // *Proceedings of the XIV International Symposium "New Business Models and Sustainable Competitiveness"*–Symorg 2014 Zlatibor, June 6-10, 2014. – P. 747–754.
6. Report on Public finances in EMU/European Commission - Economic and Financial Affairs // *European Economy*. – 2014. – № 9.
7. Zoltan Istvan Dorman, Gabor Gorgenyi, Margit Horvath Evaluation of the Internal control system at central budgetary institutions [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.asz.hu/public-finance-quarterly-articles/2013/evaluation-of-the-internal-control-system-at-central-budgetary-institutions/a-199-218-dorman-gorgenyi-2013-2.pdf>.