

УДК 657.6-051-057.3:336.13

Чумакова І. Ю., Коваль Ж. Г.

СУТНІСТЬ ФУНКЦІЇ ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ В СИСТЕМІ ДЕРЖАВНОГО УПРАВЛІННЯ

Висвітлено ключові питання становлення та розвитку функції внутрішнього аудиту в органах державного сектору в Україні. Проаналізовано сформовану нормативно-правову базу щодо запровадження та функціонування підрозділів внутрішнього аудиту в органах державного сектору. За результатами дослідження встановлено причинно-наслідкові зв'язки, що заважають належному розвитку й результативності функції внутрішнього аудиту з боку керівників деяких міністерств, інших центральних органів виконавчої влади, так і на сприйняття цієї діяльності в секторі державного управління загалом. Обґрунтовано необхідність перегляду ролі внутрішнього аудиту як нової складової управлінської діяльності та проведення системних теоретичних досліджень із питань організаційно-методичного забезпечення внутрішнього контролю й внутрішнього аудиту в державних органах. Проаналізовано інституційні прогалини, які є в нормативних документах та дослідженнях із цих питань у спеціальних джерелах. Розглянуто історію становлення функції внутрішнього аудиту в зарубіжних країнах та окреслено напрями його розвитку в контексті єдиної концепції здійснення аудиту в приватному і державному секторах. За результатами проведеного дослідження виокремлено предметні області внутрішнього аудиту в органах державного сектору. Наведено відмінності внутрішнього і зовнішнього аудиторів, і на цій підставі охарактеризовано функції внутрішнього аудиту в управлінні в різні періоди його розвитку. Виходячи з інтерпретації функції внутрішнього аудиту в міжнародних стандартах, обґрунтовано три складові ролі внутрішнього аудиту в системі державного управління, які сприяють належному (законному, ефективному і прозорому) управлінню в державному секторі.

Ключові слова: внутрішній аудит, внутрішній контроль, функція внутрішнього аудиту, зовнішній аудит, державне управління.

Рис. 2. Табл. 1. Літ. 27.

Чумакова И. Ю., Коваль Ж. Г.

СУЩНОСТЬ ФУНКЦИИ ВНУТРЕННЕГО АУДИТА В СИСТЕМЕ ГОСУДАРСТВЕННОГО УПРАВЛЕНИЯ

Освещены ключевые вопросы становления и развития функции внутреннего аудита в органах государственного сектора в Украине. Проанализирована сформированная нормативно-правовая база относительно внедрения и функционирования подразделений внутреннего аудита в органах государственного сектора. По результатам исследования установлены причинно-следственные связи, мешающие должному развитию и результативности функции внутреннего аудита и влияющие как на уровень поддержки деятельности по внутреннему аудиту со стороны руководителей некоторых министерств, других центральных органов исполнительной власти, так и на восприятие этой деятельности в секторе государственного управления в целом. Обоснована необходимость пересмотра роли внутреннего аудита как новой составляющей управленческой деятельности и проведения системных теоретических исследований по вопросам

© Чумакова І. Ю., Коваль Ж. Г., 2016

организационно-методического обеспечения внутреннего контроля и внутреннего аудита в государственных органах. Проанализированы институциональные пробелы, существующие в нормативных документах и исследованиях по этим вопросам в специальных источниках. Рассмотрена история становления функции внутреннего аудита в зарубежных странах и намечены направления его развития в контексте единой концепции осуществления аудита в частном и государственном секторах. По результатам проведенного исследования выделены предметные области внутреннего аудита в органах государственного сектора. Приведены различия внутреннего и внешнего аудиторов, и на этом основании охарактеризованы функции внутреннего аудита в управлении в разные периоды его развития. Исходя из интерпретации функции внутреннего аудита в международных стандартах, обосновано три составляющие роли внутреннего аудита в системе государственного управления, которые способствуют надлежащему (законному, эффективному и прозрачному) управлению в государственном секторе.

Ключевые слова: внутренний аудит, внутренний контроль, функция внутреннего аудита, внешний аудит, государственное управление.

Iryna Chumakova, Zhanna Koval

INTERNAL AUDIT ACTIVITY IN PUBLIC ADMINISTRATION SYSTEM

General issues of formation and development of the internal audit activity in the public sector bodies in Ukraine are considered in the article. The legislative base on establishment and functioning of internal audit divisions in the public sector bodies is analyzed. The relationships, which obstruct the development and effectiveness of the internal audit activity and influence on the level of support of the internal audit activity by heads of the certain ministries, other central executive bodies and on perception of this activity in public sector, are determined. The necessity of revision of the internal audit role as a new component of managerial system is substantiated. Also, the necessity of the systematic theoretical investigations on organizational, methodical assurance of the internal control and internal audit in the public sector bodies is grounded. The regulatory gap in regulatory acts and studies on these issues in specific sources are analyzed. The history of the process of internal audit formation in the foreign countries is investigated. The general directions for its development in the private and public sector are found out. By the results of the investigation, the subject areas of the internal audit in the public sector bodies are distinguished. The differences between internal and external auditors are outlined. On this base, three functions of the internal audit that encourage good governance (legal, effective and transparent) in public sector are described in the article.

Key words: internal audit, internal control, internal audit activity, external audit, public administration.

JEL classification: H83, M42, M48.

Глобальні зміни і дедалі більша відкритість світової економіки, значна нестабільність політичного середовища і фінансовий дисбаланс, який посилює конкуренцію на міжнародному ринку та висвітлює взаємозалежність державного і приватного секторів економіки, ускладнюють управління економічними суб'єктами, ставлячи перед ними все нові завдання. У ситуації, в якій опинилися установи, що утримуються за рахунок бюджетів, їхнім керівникам важливо зосередитися на обмеженому колі питань задля досягнення цілей економічного, ефективного і результативного управління бюджетними коштами. Це практично неможливо зробити за відсутності в установі формалі-

зованої системи, котра відстежувала б основні показники діяльності та давала б змогу на базі цієї інформації впливати на все, що відбувається в установі. Найкращий світовий досвід і практика ЄС у сфері внутрішнього контролю та аудиту в державних органах свідчать, що найдосконалішою серед таких систем є внутрішній контроль, який має проектуватися в установах таким чином, щоб допомогти їм успішно досягати очікуваних результатів або підтримувати виконання бажаних дій і/або зразків поведінки. При тому, що внутрішній аудит як одна зі складових системи внутрішнього контролю (СВК) є функцією оцінки надійності та ефективності цієї системи, державні внутрішні аудитори – це професіонали, покликані неупереджено й фахово провести таку оцінку.

Питанням організаційного та правового забезпечення функції внутрішнього аудиту в органах державної влади присвячено значну кількість праць вітчизняних і зарубіжних науковців і фахівців-практиків: П. Андреева, М. Бариніної, В. Брінка, Р. де Конинга, Дж. Глінна, Л. Дікань, І. Дрозд, Т. Каменської, Р. Рудницької, Л. Соєра, С. Пікетта, О. Чечуліної та ін. [1–12].

Метою статті є вивчення питань, пов'язаних зі становленням і розвитком функції внутрішнього аудиту в системі державного управління, та визначення її ролі в органах державного сектору.

Об'єктивна необхідність запровадження функції внутрішнього аудиту в державному секторі в Україні була визнана ще 11 років тому, з початком реформування системи державного внутрішнього фінансового контролю (ДВФК). Проте саме за останні п'ять років відбувся відчутний поступ на шляху запровадження функції внутрішнього аудиту в системі центральних органів виконавчої влади (ЦОВВ).

На сьогодні можна стверджувати про наявність в Україні цілісної нормативно-правової бази, яка на державному рівні регулює запровадження та функціонування підрозділів внутрішнього аудиту (ПВА) у вітчизняних органах державного сектору. Так, 28 вересня 2011 р. Кабінетом Міністрів України (далі – Кабмін) затверджено постанову (далі – Постанова № 1001) [13], якою були закріплені базові засади для запровадження функції внутрішнього аудиту в секторі управління державними фінансами. Для визначення порядку організації та проведення аудиту в ЦОВВ, а також принципів діяльності й правил поведінки державного внутрішнього аудитора та його місця у побудові СВК за стандартами ЄС Міністерством фінансів України (далі – Мінфін) прийнято ряд документів, зокрема Стандарти внутрішнього аудиту і Кодекс етики працівників підрозділу внутрішнього аудиту [14–15].

У зв'язку з підписанням і ратифікацією Угоди про асоціацію з ЄС [16] реформування вітчизняної системи ДВФК набуло нового поштовху завдяки підтримці зусиль України щодо гармонізації цієї системи з міжнародно визнаними стандартами (ІІА, INTOSAI) та методологіями, а також найкращою практикою ЄС щодо внутрішнього контролю і внутрішнього аудиту в державних органах. Основні заходи у сфері ДВФК передбачені в затвердженому Кабміном Плані заходів з імплементації цієї Угоди протягом 2014–2017 років [17].

Водночас реформи у галузі розбудови функції внутрішнього аудиту в державному секторі, як зазначається у звітах Центрального підрозділу гар-

монізації (ЦПГ)*, наразі не приносять належних результатів. За оцінками, проведеними ЦПГ у 2015 р., щодо організації та стану проведення і результативності внутрішнього аудиту в органах державної влади, у більшості з цих органів функція внутрішнього аудиту “поки ще є слабкою та не має змоги дієво впливати на стан фінансово-бюджетної дисципліни” [18, с. 30–31].

Головними причинами неефективності функції внутрішнього аудиту, на думку фахівців ЦПГ, є: недостатня чисельність та значне навантаження на працівників ПВА; незабезпечення їх організаційної й функціональної незалежності; виконання державними внутрішніми аудиторами не притаманних їм функцій; невідповідність статусу ПВА критеріям, визначеним у Постанові № 1001; часті кадрові зміни та скорочення, особливо серед осіб, які пройшли навчання і мають досвід у сфері внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту [18, с. 31; 19, с. 16–17].

Дослідження зазначених причин дає змогу дійти висновку, що реформи в галузі розбудови функції внутрішнього аудиту в державних органах не сприймаються українським суспільством. Те саме можна сказати і про підтримку діяльності з внутрішнього аудиту в міністерствах, інших ЦОВВ з боку керівників цих органів. Не у всіх бюджетних установах усвідомлюють відповідальність за забезпечення ефективного функціонування СВК та виконання внутрішнім аудитом своїх функцій як інструменту з налагодження керівниками розпорядників бюджетних коштів (РБК) такої системи контролю.

В Україні, як і в будь-якій пострадянській країні, система контролю формувалася на підґрунті командно-адміністративного устрою, за якого внаслідок сильної централізації управлінських структур робився акцент на політичних функціях та масовості контролю, що негативно позначалося на його компетентності та об'єктивності. Від командно-адміністративної системи контролю України в спадок залишилася і відповідна політико-адміністративна культура, частиною якою був фіскальний, здебільшого подальший державний фінансовий контроль, що здійснювався централізовано контрольними органами, відокремленими від управління. У зв'язку з цим тривалий час вітчизняні науковці й практики визначали сутність внутрішнього контролю у державному секторі переважно через державний фінансовий контроль.

Процеси реформування державного управління і децентралізації систем контролю, інтегрованих з управлінням програмами і діяльністю РБК, як цього вимагають стандарти ЄС, в Україні на сьогодні не завершені. Технічні, соціально-політичні та поведінкові проблеми, які супроводжують такі процеси, спричинили невідповідність темпів трансформації політико-адміністративної культури, що склалася за радянських часів, перебігу заявлених у контексті підписання і ратифікації євроінтеграційних документів, реформ у галузі ДВФК. Ці невідповідності негативно вплинули на сприйняття внутрішнього контролю і внутрішнього аудиту керівниками бюджетних установ. Окремі з них і донині відокремлюють внутрішній контроль від управління

* Структурний підрозділ у складі Державної аудиторської служби України, який виконує функції ЦПГ, – Управління гармонізації державного внутрішнього фінансового контролю.

державним органом і “вважають, що контролювати необхідно лише фінансові транзакції, і до того ж це мають робити зовнішні контролюючі органи” [18, с. 30]. Як наслідок, в Україні простежується криза довіри до державних внутрішніх аудиторів і функції внутрішнього аудиту загалом [20–21].

Причиною такої ситуації є низький рівень поінформованості про сутність функції внутрішнього аудиту як виду діяльності в секторі державного управління, що має на меті вдосконалення діяльності організації, принесення нею користності для суспільства. Трансформацію контролю як однієї з фундаментальних функцій системи державного управління було здійснено ззовні; суспільство, для якого такі реформи здійснювалися, не було до них готове.

У зв'язку з цим важливо, щоб будь-яке економічне реформування було психологічно й соціально обумовленим, а методи його проведення – реалістичними та ефективними. Запровадження механізмів ДВФК, апробованих у провідних європейських країнах (*внутрішнього контролю*, який базується на відповідальності керівника ЦОБВ і управлінні ризиками, та *внутрішнього аудиту* як нової складової управлінської діяльності державного органу), має супроводжуватися переглядом ролі чинного контролю за повнотою й достовірністю поточної й звітної економічної інформації. Необхідні системні дослідження з питань організаційно-методичного забезпечення внутрішнього контролю й внутрішнього аудиту в державних органах. Певною мірою це сприятиме заповненню інституційних прогалин, наявних у вітчизняних нормативних документах і дослідженнях науковців та фахівців-практиків у галузі ДВФК.

Отже, питання визначення сутності функції внутрішнього аудиту в системі державного управління на сьогодні актуальне, адже дає можливість зрозуміти головну мету, обсяг, характер і зміст внутрішнього аудиту.

Функція внутрішнього аудиту та її застосування у системі державного управління не є новою. Відтак, перш ніж дослідити сутність цієї функції, доцільно розглянути історію розвитку внутрішнього аудиту та оцінити роль, яку він відігравав в управлінні у різні історичні періоди.

У дослідженнях із цих питань доведено, що внутрішній аудит виник із простого бухгалтерсько орієнтованого ремесла та функціонував як підпорядкований елемент професії незалежного бухгалтера [9–10; 22–23]. Першочерговим його завданням було підтвердження точності фінансових операцій. За своєю суттю роль зводилася до виявлення помилок у облікових записах, збереженні активів та викритті шахрайства.

Формування внутрішнього аудиту в сучасному розумінні як самостійної дисципліни з ширшим спектром функціонування розпочалося під час промислової революції в Англії. Цей період характеризується розвитком акціонерних товариств, завдяки чому власність відокремилась від влади, а безпосередні власники капіталу почали наймати для управління спеціалістів (менеджерів). Саме тоді виникла потреба як у зовнішніх, так і у внутрішніх аудиторів. За умов необхідності підтвердження достовірності ділових операцій та угод аудит став супутником професії менеджера, а аудитор – незалежним експертом. Поряд із викриттям шахрайств аудиторська перевірка стала визначати правдивість і якість фінансової звітності. На законодавчому рівні

аналогічні вимоги щодо обов'язкового подання акціонерними компаніями фінансової звітності, підтвердженої незалежним аудитором, також встановлювалися в інших країнах Європи і США.

Світова економічна криза, котра вразила виробництво, фінансову та кредитну системи, сферу грошового обігу, часті банкрутства і зневіра з боку суспільства, потреба в надійному і незалежному контролі спричинили посилення вимог до якості аудиторських перевірок. Так, залізнична галузь однією з перших запровадила широку програму внутрішнього аудиту: керівники залізниць потребували гарантій чіткості оформлення начальниками станцій квитанцій у масштабах всієї країни. Очевидно, як зазначає Л. Соєр [10], що зовнішній аудит був недостатнім для задоволення таких потреб. На цьому історичному етапі функція внутрішнього аудиту набуває дедалі більшого значення для контролю управлінських операцій.

Доведено, що такій ситуації сприяло законодавче закріплення необхідності визначення якості внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту при проведенні зовнішнього аудиту компанії. Так, у США обов'язковий зовнішній аудит став для публічних компаній стимулом до організації служб внутрішнього аудиту задля взаємодії із зовнішнім аудитом. Обов'язки зовнішніх аудиторів почали включати не лише перевірку достовірності бухгалтерської звітності загалом, а й оцінку товарно-матеріальних запасів і дебіторської заборгованості.

Вважається, що переломний момент у розвитку внутрішнього аудиту відбувся у 1941 р. з публікацією книги В. Брінка "Внутрішній аудит" [3] (в якій обґрунтовано, що роль такого аудиту виходить за межі бухгалтерського обліку) та створенням асоціації професіоналів, котрі працюють як у приватному, так і в державному секторах, – американського Інституту внутрішніх аудиторів (Institute of Internal Auditors – ІІА) (організації, що розробляє міжнародні стандарти внутрішнього аудиту). Наслідком цих подій стало зміщення "фокусу" із зовнішнього до внутрішнього аудиту. Внутрішні аудитори поряд із фінансовими здійснюють перевірки системи внутрішнього контролю в рамках усієї організації, а також надають консультації менеджерам корпорацій і державних установ.

Досвід країн із ринковою економікою у корпоративному секторі став підґрунтям для впровадження внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту в державному секторі. СВК та внутрішній аудит, як її обов'язковий атрибут, почали формуватися в органах державного управління США, з прийняттям у 1950 р. низки законодавчих актів. Згідно з ними федеральні установи мали сформувати системи внутрішнього контролю, обліку та аудиту, які б відповідали встановленим вимогам і забезпечували повне розкриття інформації про фінансові результати діяльності установ і ефективність здійснюваного ними контролю. Відтоді поряд із фінансовим аудитом та аудитом дотримання вимог законодавства поступово почала зростати роль аудиту економічності, ефективності та результативності функціонування компаній і організацій (аудиту ефективності), який зосереджується на оцінюванні найважливіших і найризиковіших сфер діяльності та має переважно попереджувальний (а не реагуючий) характер. Визнання аудиту ефективності важливим напрямом і в рамках державного зовнішнього аудиту [24] дало змогу до початку 1980-х років сформу-

вати *єдину концепцію аудиту* – як *внутрішнього*, що здійснюється в організаціях приватного та державного секторів, так і *зовнішнього*, який проводиться незалежними аудиторськими фірмами та органами державного контролю, а професія внутрішнього аудитора стала вважатися повноцінною [22].

Нині внутрішній аудит бере участь у вдосконаленні процесів управління ризиками, контролю та корпоративного управління. За визначенням ПА [25], внутрішній аудит є діяльністю з надання незалежних та об'єктивних гарантій і консультацій, спрямованих на вдосконалення діяльності організації. Це забезпечується через систематичний і динамічний підхід до оцінювання та підвищення ефективності процесів управління ризиками, контролю й управління.

Наведений огляд еволюції внутрішнього аудиту свідчить про значні зміни, які відбулися в ролі цієї функції у системі державного управління за останні кілька десятиріч. Внутрішній аудит почав включати такі специфічні області знань, як управління ризиками та аудит комп'ютерних систем, а перевірки, що здійснюються внутрішніми аудиторами, вийшли за межі суто фінансових і бухгалтерських аспектів. Підвищення ролі внутрішнього аудиту й суворіші вимоги до внутрішніх аудиторів привели до його подальшого розвитку як самостійної професії.

Деякими засновниками ПА у цьому контексті навіть назви професії – “внутрішній аудитор” і самої функції визнані дещо суперечливими. На їхню думку, “сьогодні аудит в точному сенсі слова є тільки однією з послуг внутрішнього аудитора”. Тому ці терміни не відображають повною мірою роль внутрішнього аудиту – професійної діяльності зі здійснення незалежного огляду й оцінки всієї діяльності економічного суб'єкта, а не лише перевірки її фінансових аспектів [10].

У контексті розкриття мети і змісту функції внутрішнього аудиту в органах державного сектору є цікавим запропоноване ПА тлумачення сучасної ролі внутрішнього аудиту, яка полягає у:

- здійсненні оцінки поточного стану діяльності економічних суб'єктів;
- визначенні шляхів підвищення ефективності;
- дослідженні майбутніх перспектив [26].

Наведене тлумачення є базовим у розумінні сутності й ролі внутрішнього аудиту в більшості європейських країн. Під час оцінювання поточного стану діяльності державних органів внутрішні аудитори в цих країнах виявляють, чи відповідає діяльність зазначених органів чинним законам та нормам, чи витрачаються державні ресурси на ті цілі, які були задекларовані. Також внутрішні аудитори оцінюють і звітують про ефективність СВК та ризик-менеджмент у відповідній державній установі; виявляють і попереджають прояви корупції в державному секторі, а також фінансових шахрайств та інших видів зловживань владними повноваженнями.

Для визначення шляхів підвищення ефективності діяльності виконавчих органів влади внутрішній аудитор спочатку встановлює, які з державних програм є результативними та виправданими. Спираючись на власний досвід і відповідні аналітичні методики, він надає рекомендації щодо покращання тих процесів і операцій, які були менш ефективними та результативними й потребують удосконалення.

З огляду на перспективу, внутрішні аудитори можуть відігравати важливу роль у визначенні потенційних ризиків та визначити можливості, які пом'якшили б їхній вплив. На сьогодні важливим є здійснення ризик-орієнтованого аудиту, спрямованого на ідентифікацію та запобігання небажаним ризикам.

Зважаючи на те, що *функція внутрішнього аудиту*, в інтерпретації Міжнародних стандартів професійної практики внутрішнього аудиту ІА (МСППВА), – це “відділ, підрозділ, команда консультантів або інших спеціалістів, які надають незалежні об'єктивні аудиторські та консультаційні послуги, що додають вартості організації та покращують її діяльність” [27, с. 131], діяльність із внутрішнього аудиту в державному органі може бути подана як сукупність двох видів послуг, що можуть надаватися внутрішнім аудитором (аудиторських та консультаційних).

Предметні області таких послуг є різними і визначаються спектром завдань, які може поставити перед внутрішнім аудитом керівник державного органу (рис. 1).

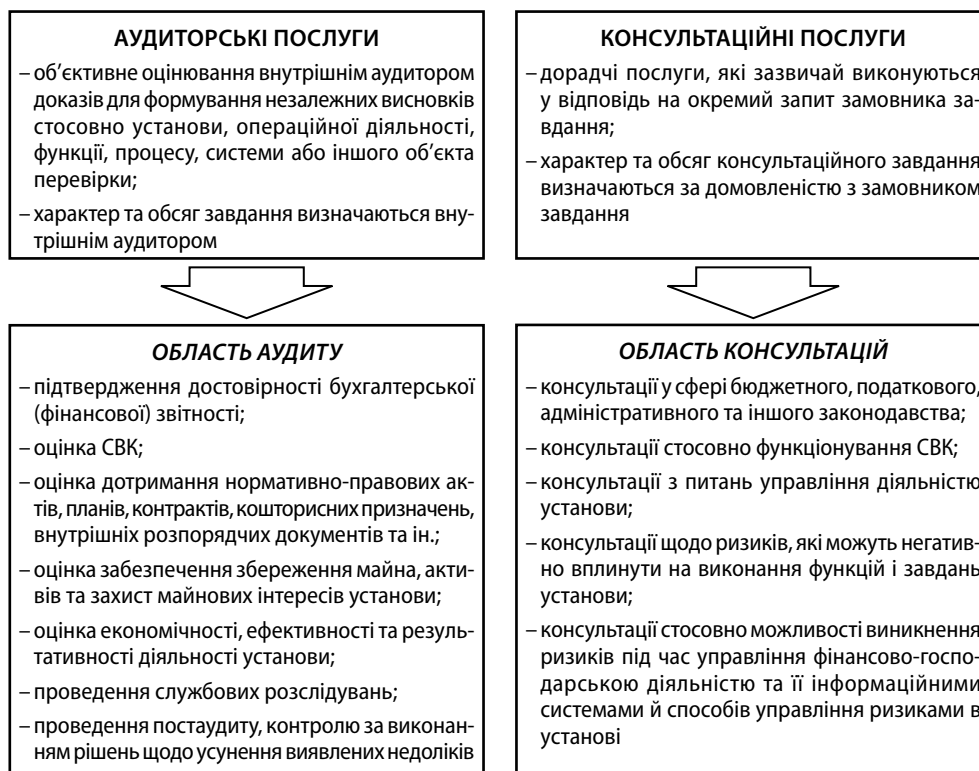


Рис. 1. Предметні області послуг із внутрішнього аудиту й завдання, що постають перед внутрішнім аудитором у сфері державного управління

Складено за: Міжнародні стандарти професійної практики внутрішнього аудиту (Стандарти) (редакція: трав. 2013 р.) / пер. з англ. : ВГО “Інститут внутрішніх аудиторів України” [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://na.theiia.org/standards-guidance/Public%20Documents/IPPF%202013%20Ukrainian.pdf>.

Отже, завдання внутрішнього аудитора, на відміну від зовнішнього, доволі розширені. Головна увага останнього сконцентрована здебільшого на аудиті фінансової звітності, тоді як внутрішні аудиторі покликані оцінювати всю діяльність організації. Це стало основною ідеєю концепції створення ІА, засновники якого поставили за мету домогтися відокремлення внутрішнього аудиту від зовнішнього і перетворити його на самостійний вид діяльності.

Принципові відмінності між внутрішнім і зовнішнім аудиторами наведені у таблиці.

Узагальнюючи викладене, а також думки зарубіжних фахівців [26] стосовно того, що роль аудитора в державному секторі полягає в наданні допомоги з *нагляду* (має за мету перевірити виконання державними установами відповідних завдань і слугує виявленню випадків корупції на державному рівні і запобіганню їм), *розуміння* (допомагає приймати управлінські рішення шляхом надання незалежної оцінки державних програм, планів, діяльності і резуль-

Т а б л и ц я

Характеристика відмінностей внутрішнього і зовнішнього аудитора

Внутрішній аудитор	Зовнішній аудитор
Є співробітником організації	Є незалежним фахівцем, що працює за договором підряду, укладеним із третьою стороною
Обслуговує потреби організації	Обслуговує треті сторони, яким потрібна достовірна фінансова інформація
Фокусується на майбутніх подіях завдяки оцінці засобів контролю, призначених забезпечувати досягнення цілей і завдань організації	Фокусується на правильності й прозорості подання хронологічних подій, відображених у фінансовій звітності
Є незалежним від діяльності, що перевіряється, але належить до системи корпоративного управління і може виконувати будь-які завдання на потребу всіх структурних одиниць управління	Незалежний від виконавчого керівництва і Ради директорів як фактично, так і в морально-психологічному плані
Бере безпосередню участь у запобіганні та виявленні всіх видів шахрайства у сферах діяльності організації, які є предметом аудиторського завдання	Бере опосередковану участь у запобіганні та виявленні фактів шахрайства загалом, але безпосередньо зацікавлений у цьому, якщо ці факти справляють суттєвий вплив на фінансову звітність
Постійно досліджує діяльність організації, її систему корпоративного управління, управління ризиками та СВК	Періодично (як правило, один раз на рік) досліджує облікові документи та фінансову звітність на предмет підтвердження її достовірності

Складено за: *Sawyer L. B. Sawyer's Internal Auditing: The Practice of Modern Internal Auditing* / L. B. Sawyer, A. M. Dittenhofer, J. H. Scheiner. – 5th ed. – Inst. of Internal Auditors, 2003. – Р. 7–8; Міжнародні стандарти професійної практики внутрішнього аудиту (Стандарти) (редакція: трав. 2013 р.) / пер. з англ.: ВГО “Інститут внутрішніх аудиторів України” [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://na.theiia.org/standards-guidance/Public%20Documents/IPPF%202013%20Ukrainian.pdf>.

татів) і *передбачення* (визначає тенденції і проблеми, що можуть з'явитися в майбутньому), можна виокремити три складові ролі внутрішнього аудиту в секторі державного управління (рис. 2).

Проведене дослідження дає підстави для таких висновків:

- у результаті розвитку внутрішнього аудиту розширюється сфера повноважень внутрішніх аудиторів від простої перевірки достовірності бухгалтерської звітності до здійснення ризик-орієнтованого аудиту та аудиту комп'ютерних систем, а також надання консультаційних послуг. Це впливає на зміну ролі функції внутрішнього аудиту у різних сферах застосування, у тому числі у сфері державного управління;



Рис. 2. Три складові ролі внутрішнього аудиту в системі державного управління

Складено за: The role of auditing in public sector governance: Supplemental Guidance. – 2nd ed. – 2012 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: https://na.theiia.org/standards-guidance/Public%20Documents/Public_Sector_Governance1_1_.pdf.

- підвищення ролі функції внутрішнього аудиту в системі державного управління і вищі вимоги до внутрішніх аудиторів привели до становлення самостійної професії, яка стала такою завдяки виокремленню з бухгалтерсько орієнтованого фаху;
- виникнення внутрішнього аудиту пов'язане з розподілом у ході історичного соціально-економічного розвитку інтересів власників (акціонерів, інвесторів) підприємств (організацій) та тих, хто безпосередньо займається їх управлінням – менеджерами, адміністрацією;
- зовнішній аудит, зокрема законодавче закріплення необхідності визначення якості внутрішнього контролю і внутрішнього аудиту при проведенні зовнішнього аудиту, став поштовхом до створення служб внутрішнього аудиту як у публічних компаніях, так згодом і в державних органах;
- єдина концепція аудиту – як *внутрішнього* (що здійснюється в організаціях приватного та державного секторів), так і *зовнішнього* (який проводиться незалежними аудиторськими фірмами й органами державного контролю) – сформувалася завдяки розвитку аудиту ефективності, який проводився внутрішніми аудиторами, та його визнанню важливим напрямом і в рамках державного зовнішнього аудиту;
- функція внутрішнього аудиту передбачає формування нових предметних областей послуг, які можуть надаватися внутрішнім аудитором (аудиторських і консультаційних);
- завдання внутрішнього аудиту є дуже широкими, що відрізняє його від зовнішнього аудиту;
- внутрішній аудит має відмінні від зовнішнього аудиту характеристики, які полягають у його статусі в організації, спрямованості результатів аудиторських досліджень, рівні незалежності внутрішнього аудиту в організації та його участі у запобіганні й виявленні шахрайства;
- складовими ролі внутрішнього аудиту в секторі державного управління є контрольна функція, етична функція та функція прогнозування.

Список використаних джерел

1. Андреев П. Еволюция внутреннего государственного финансового контроля в Украине / П. Андреев // Вісник Київського національного університету імені Тараса Шевченка. – 2013. – № 8 (149). – С. 5–8.
2. Бариніна М. Підрозділи внутрішнього аудиту: планування діяльності / М. Бариніна // Баланс-Бюджет. – 2013. – № 36 (448). – С. 14–30.
3. Brink V. Z. Internal Auditing: Its Nature and Function and Methods of Procedure / V. Z. Brink. – 1st ed. – The Ronald Press, 1941.
4. Де Конинг Р. П. Дж. Государственный внутренний финансовый контроль / Р. П. Дж. де Конинг; пер. с англ. Р. Рудницкой. – Словения, 2007. – 336 с.
5. Glynn J. Public Sector Financial Control and Accounting / J. Glynn. – 2nd ed. – Wiley-Blackwell, 1993. – 320 p.
6. Дікань Л. В. Державний аудит / Л. В. Дікань, Ю. О. Голуб, Н. В. Синюгіна. – К. : Знання, 2011. – 503 с.
7. Дрозд І. Професійна етика внутрішнього аудитора державних фінансів / І. Дрозд // Фінансовий контроль. – 2009. – № 1. – С. 41–44.
8. Каменська Т. О. Внутрішній аудит. Сучасний погляд : монографія / Т. О. Каменська. – К. : ДП “Інформ.-аналіт. агентство”, 2010. – 499 с.

9. Рудніцька Р. Роль аудиту в оцінюванні ефективності державного управління: світовий досвід розвитку / Р. Рудніцька // Державне управління та місцеве самоврядування. – 2013. – 2 (17). – С. 72–79.
10. Sawyer L. B. Sawyer's Internal Auditing: The Practice of Modern Internal Auditing / L. B. Sawyer, A. M. Dittenhofer, J. H. Scheiner. – 5th ed. – Inst. of Internal Auditors, 2003. – 1499 p.
11. Pickett S. The internal auditing handbook / S. Pickett. – 2nd ed. – John Wiley & Sons, Ltd, 2003.
12. Чечуліна О. О. Європейський досвід внутрішнього аудиту / О. О. Чечуліна // Фінансовий контроль. – 2011. – № 7. – С. 6–11.
13. 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://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/1001-2011-%D0%BF>.
14. Про затвердження Стандартів внутрішнього аудиту : наказ Міністерства фінансів України від 04.10.2011 № 1247 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z1219-11>.
15. Про затвердження Кодексу етики працівників підрозділу внутрішнього аудиту : наказ Міністерства фінансів України від 29.09.2011 № 1217 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1195-11>.
16. Угода про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським Співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, з іншої сторони [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://www.kmu.gov.ua/kmu/docs/EA/00_Ukraine-EU_Association_Agreement_\(body\).pdf](http://www.kmu.gov.ua/kmu/docs/EA/00_Ukraine-EU_Association_Agreement_(body).pdf).
17. Про імплементацію Угоди про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським Співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, з іншої сторони : розпорядження Кабінету Міністрів України від 17.09.2014 № 847-р [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/847-2014-%D1%80>.
18. Звіт про стан розвитку державного внутрішнього фінансового контролю в Україні за 2015 рік [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/article/122172>.
19. Звіт про стан розвитку державного внутрішнього фінансового контролю в Україні за I півріччя 2015 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/article/111577>.
20. Квіт звільнив весь відділ внутрішнього аудиту Міністерства освіти [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.day.kiev.ua/uk/news/200815-kvit-zvilnyv-ves-viddil-vnutrishnogo-audytu-ministerstva-osvity>.
21. Саакашвілі звільнив усіх співробітників відділу внутрішнього аудиту Одеської ОДА [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://ord-02.com/item/62213-saakashvili-zvilniv-usih-spivrobitnikov-viddilu-vnutrishnogo-audit-odeskoyi-oda>.
22. Грачева М. В. Внутренний контроль и аудит в секторе государственного управления: опыт развитых стран / М. В. Грачева // Государственное управление. Электронный вестник. – 2007. – Вып. № 12 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: https://istina.msu.ru/media/publications/article/ce0/69d/8750296/2007_zhurn_Gosud_upr-nie_Elektron_vestnik__12_Vnutr_kontr_i_aud.pdf.
23. Ramamoorti S. Internal Auditing: history, evolution and prospects / S. Ramamoorti. – The Institute of Internal Auditors, 2003.
24. Лимская декларация руководящих принципов контроля (Принята IX Конгрессом Международной организации высших контрольных органов (ИНТОСАИ) в 1977 году) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/604_001.

25. Визначення внутрішнього аудиту / Інститут внутрішніх аудиторів України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: https://www.iaa.org/?page_id=212.
26. The role of auditing in public sector governance: Supplemental Guidance. – 2nd ed. – 2012 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: https://na.theiaa.org/standards-guidance/Public%20Documents/Public_Sector_Governance1_1_.pdf.
27. Міжнародні стандарти професійної практики внутрішнього аудиту (Стандарти) (редакція: трав. 2013 р.) / пер. з англ.: ВГО “Інститут внутрішніх аудиторів України” [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://na.theiaa.org/standards-guidance/Public%20Documents/IPPF%202013%20Ukrainian.pdf>.

References

1. Andriyeyev, P. (2013). Evolyuciya vnutrishn`oho derzhavnogo finansovoho kontrolyu v Ukraini [Evolution of Public Internal Financial Control in Ukraine]. *Visny`k Ky`yivs`koho nacional`noho universy`tetu imeni Tarasa Shevchenka* [Bulletin of Kyiv National Taras Shevchenko University], № 8 (149), 5–8 [in Ukrainian].
2. Bary`nina, M. (2013). Pidrozdily` vnutrishn`oho audy`tu: planuvannya diyal`nosti [Internal audit units: planning]. *Balans-Byudzheth* [Balance Budget], 36 (448), 14–30 [in Ukrainian].
3. Brink, V. Z. (1941). *Internal Auditing: Its Nature and Function and Methods of Procedure*. The Ronald Press.
4. De Kony`nh, R. P. Dzh. (2007). *Gosudarstvenny`j vnutrennij finansovy`j kontrol`* [Public Internal Financial Control]. Sloveniya [in Russian].
5. Glynn, J. (1993). *Public Sector Financial Control and Accounting*. Wiley-Blackwell.
6. Dikan`, L. V., Ю. О. Голюб, Н. В. Синюгіна (2011). *Derzhavny`j audy`t* [State audit]. Ky`yiv: Znannya [in Ukrainian].
7. Drozd, I. (2009). Profesijna ety`ka vnutrishn`oho audy`tora derzhavny`x finansiv [Professional ethics of internal auditor of public finances]. *Finansovy`j kontrol`* [Financial control], 1, 41–44 [in Ukrainian].
8. Kamens`ka, T. O. (2010). *Vnutrishnij audy`t. Suchasny`j pohlyad* [Internal audit. Modern look]. Ky`yiv: Informacijno-anality`chne ahentstvo [in Ukrainian].
9. Rudnic`ka, R. (2013). Rol` audy`tu v ocinyuvanni efekty`vnosti derzhavnogo upravlinnya: svitovy`j dosvid rozvy`tku [The role of audit in assessing the effectiveness of governance: international development experience]. *Derzhavne upravlinnya ta misceve samovryaduvannya* [Public Administration and Local Self-Government], 2 (17), 72–79 [in Ukrainian].
10. Sawyer, L. B., Dittenhofer, A. M., Scheiner, J. H. (2003). *Sawyer's Internal Auditing: The Practice of Modern Internal Auditing*. Inst. of Internal Auditors.
11. Pickett, S. (2003). *The internal auditing handbook*. John Wiley & Sons, Ltd.
12. Chechulina, O. O. (2011). Yevropejs`ky`j dosvid vnutrishn`oho audy`tu [The European experience of internal audit]. *Finansovy`j kontrol`* [Financial control], 7, 6–11 [in Ukrainian].
13. Cabinet of Ministers of Ukraine. (2011). *Deyaki py`tannya utvorenniya strukturny`x pidrozdiliv vnutrishn`oho audy`tu ta provedennya takoho audy`tu v ministerstvax, inshy`x central`ny`x orhanax vy`konavchoyi vlady`, yix tery`torial`ny`x orhanax ta byudzhethny`x ustanovax, yaki nalezhat`do sfery`upravlinnya ministerstv, inshy`x central`ny`x orhaniv vy`konavchoyi vlady`* [Some questions of formation of structural units of internal audit and conduct such audit in ministries and other central executive authorities and their territorial bodies and budgetary institutions belonging to the management of ministries and other central executive authorities] (Decree № 1001, September 28). Retrieved from <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/1001-2011-%D0%BF> [in Ukrainian].
14. Ministry of Finance of Ukraine. (2011). *Pro zatverdzhennya Standartiv vnutrishn`oho audy`tu* [On approval of the Internal Audit Standards] (Order № 1247, October 4). Retrieved from <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z1219-11> [in Ukrainian].
15. Ministry of Finance of Ukraine. (2011). *Pro zatverdzhennya Kodeksu ety`ky`pracy`vny`kiv pidrozdilu vnutrishn`oho audy`tu* [On approval of the Code of Ethics of internal audit]

- (Order № 1217, September 29). Retrieved from <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1195-11> [in Ukrainian].
16. *Uhoda pro asociaciyu mizh Ukrayinoyu, z odniyeyi storony, ta Yevropejs'ky'm Soyuzom, Yevropejs'ky'm Spivtovary'stvom z atomnoyi enerhiyi i yixnimy' derzhavamy'-chlenamy', z inshoyi storony* [Association Agreement between Ukraine, on one hand, and the European Union, the European Atomic Energy Community and their Member States, on the other hand]. (n. d.). Retrieved from [http://www.kmu.gov.ua/kmu/docs/EA/00_Ukraine-EU_Association_Agreement_\(body\).pdf](http://www.kmu.gov.ua/kmu/docs/EA/00_Ukraine-EU_Association_Agreement_(body).pdf) [in Ukrainian].
 17. Cabinet of Ministers of Ukraine. (2014). *Pro implementaciyu Uhody' pro asociaciyu mizh Ukrayinoyu, z odniyeyi storony, ta Yevropejs'ky'm Soyuzom, Yevropejs'ky'm Spivtovary'stvom z atomnoyi enerhiyi i yixnimy' derzhavamy'-chlenamy', z inshoyi storony* [On the implementation of the Association Agreement between Ukraine, on one hand, and the European Union, the European Atomic Energy Community and their Member States, on the other hand] (Order № 847-p, September 17). Retrieved from <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/847-2014-%D1%80> [in Ukrainian].
 18. *Zvit pro stan rozvy'tku derzhavnoho vnutrishn'oho finansovoho kontrolyu v Ukrayini za 2015 rik* [Report on the state of the public internal financial control in Ukraine by 2015]. (2015). Retrieved from <http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/article/122172> [in Ukrainian].
 19. *Zvit pro stan rozvy'tku derzhavnoho vnutrishn'oho finansovoho kontrolyu v Ukrayini za I pivrichchya 2015 roku* [Report on the state of the public internal financial control in Ukraine for the first half of 2015]. (2015). Retrieved from <http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/article/111577> [in Ukrainian].
 20. *Kvit zvil'ny'v ves' viddil vnutrishn'oho audy'tu Ministerstva osvity* [Kvit dismissed all the internal audit department of the Ministry of Education]. (n. d.). Retrieved from <http://www.day.kiev.ua/uk/news/200815-kvit-zvilnyv-ves-viddil-vnutrishnogo-audytu-ministerstva-osvity> [in Ukrainian].
 21. *Saakashvili zvil'ny'v usix spivrobitny'kiv viddilu vnutrishn'oho audy'tu Odes'koyi ODA* [Saakashvili dismissed all employees of the internal audit department of the Odessa Regional State Administration]. (n. d.). Retrieved from <http://ord-02.com/item/62213-saakashvili-zvilniv-usih-spivrobitnikiv-viddil-vnutrishnogo-audit-odeskoyi-oda> [in Ukrainian].
 22. Gracheva, M. V. (2007). *Vnutrennij kontrol' i audit v sektore gosudarstvennogo upravleniya: opyt razvity'x stran* [Internal control and audit in the state-owned sector management: Experience razvutyh countries]. *Gosudarstvennoe upravlenie. E'lektronny'j vestnik* [Public administration. Electronic Gazette], 12. Retrieved from https://istina.msu.ru/media/publications/article/ce0/69d/8750296/2007_zhurn_Gosud_upr-nie_Elektron_vestnik_12_Vnutr_kontr_i_aud.pdf [in Russian].
 23. Ramamoorti, S. (2003). *Internal Auditing: history, evolution and prospects*. The Institute of Internal Auditors.
 24. *Limskaya deklaraciya rukovodyashhix principov kontrolya (Prinyata IX Kongressom Mezhdunarodnoj organizacii vy'sshix kontrol'ny'x organov (INTOSAI) v 1977 godu)* [The Lima Declaration of Guidelines on Auditing Precepts (Adopted by the IX Congress of the International Organization of Supreme Audit Institutions (INTOSAI) in 1977)]. (n. d.). Retrieved from http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/604_001 [in Russian].
 25. *Vy'znachennya vnutrishn'oho audy'tu* [Definition of Internal Audit]. (n. d.). Insty'tut vnutrishnix audy'toriv Ukrayiny. Retrieved from https://www.iaa.org/?page_id=212 [in Ukrainian].
 26. *The role of auditing in public sector governance: Supplemental Guidance*. (2012). 2nd ed. Retrieved from [guidance/Public%20Documents/Public_Sector_Governance1_1_.pdf](https://www.iaa.org/guidance/Public%20Documents/Public_Sector_Governance1_1_.pdf).
 27. *International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing (Standards)*. (2012). Retrieved from <https://na.theiaa.org/standards-guidance/Public%20Documents/IPPF%202013%20English.pdf>.