

УДК 336.148

**ЗАРУБІЖНИЙ ДОСВІД ФУНКЦІОНУВАННЯ СИСТЕМИ
ПРОФЕСІЙНОЇ ОСВІТИ З УРЯДОВОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ**

Завистовська Г. І.

ДВНЗ «Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана», Україна, Київ

Стаття присвячена дослідженню світової практики здійснення професійної підготовки спеціалістів з урядового фінансового контролю. Проаналізовано структуру побудови професійної підготовки в окремих країнах світу з метою підготовки пропозиції з удосконалення освіти вітчизняних спеціалістів в цій частині.

Ключові слова: урядовий фінансовий контроль, світова практика, система професійної освіти, внутрішній аудитор, ревізор, внутрішній контролер.

Завистовская А. И. Зарубежный опыт функционирования системы профессионального образования с правительственного финансового контроля / ГВУЗ «Киевский национальный экономический университет имени Вадима Гетьмана», Украина, Киев

Статья посвящена исследованию мировой практике осуществления профессиональной подготовки специалистов из правительственного финансового контроля. Проанализирована структура построения профессиональной подготовки в отдельных странах мира с целью подготовки предложения по совершенствованию образования отечественных специалистов в этой части.

Ключевые слова: правительственный финансовый контроль, мировая практика, система профессионального образования, внутренний аудитор, ревизор, внутренний контроллер.

Zavystovska H. I. External experience of the system of professional education from government financial control/ ARU "Kyiv National Economic University named after Vadym Hetman", Ukraine, Kiev

The article is devoted to the study of the world practice of professional training of specialists in government financial control. The structure of professional training in some countries of the world is analyzed in order to prepare a proposal for the improvement of education of domestic specialists in this part.

Key words: government financial control, world practice, system of professional education, internal auditor, auditor, internal controller.

Вступ. Ефективність управління фінансовими ресурсами держави сьогодні є однією з найгостріших проблем у сучасній Україні. Важливу роль у забезпеченні такого управління відіграє урядовий фінансовий контроль, який є складовою системи державного внутрішнього фінансового контролю і інструментом державного регулювання економіки. Від того, наскільки значущою, обґрунтованою і своєчасною є інформація, яка надається урядовим фінансовим контролем, в значній мірі залежить дієвість та ефективність управлінських рішень, прийнятих Урядом, що впливатиме на якість фінансово-економічного та соціально-політичного клімату в державі. Кваліфікація працівників органів урядового фінансового контролю, а отже й система їх підготовки напряму залежить від ролі державного внутрішнього контролю і аудиту у кожній конкретній країні. Тому одним з пріоритетних напрямів державного управління є

удосконалення професійної підготовки кадрів інституту урядового фінансового контролю.

Практичне питання сутності, цілей і завдань урядового фінансового контролю піднімалося в працях М. Бариніна-Закірова, І. Ващенко, О. Ковалюк, В. Мельничук, В. Піхоцький, І. Стефанюка.

Попри значні доробки вчених у цій сфері, недостатньо досліджуваними залишається питання професійної підготовки кадрів урядового фінансового контролю у забезпеченні своєчасного донесення до уряду достовірної і релевантної інформації про якість, ефективність механізмів управління фінансовими ресурсами держави, що вказує на актуальність та своєчасність досліджуваної теми.

Метою статті є дослідження зарубіжного досвіду підготовки професійної освіти працівників урядового фінансового контролю для удосконалення роботи вітчизняної системи спеціалізованих контрольних органів виконавчої влади.

Як система контролю діяльності підприємства поняття внутрішнього контролю сформувалося до початку ХХ століття у сукупності трьох елементів: розподіл повноважень, ротація персоналу, використання та аналіз облікових записів. Пізніше функції внутрішнього контролю значно розширилися та змінилися на організацію і координацію дій, спрямованих на забезпечення збереження активів, перевірку достовірності облікової інформації, підвищення ефективності господарських операцій, дотримання визначеної політики та процедур компанії.

Таким чином, нові функції вивели поняття внутрішнього контролю за межі кола питань, що стосуються звичайного бухгалтерського обліку. Завдяки розвитку та розширенню сфери застосування, внутрішній контроль до кінця ХХ століття перетворюється

на інструмент контролю за ризиками, де його функції тісно переплітаються з функцією управління ризиками – ризик-менеджментом.

Щодо внутрішнього аудиту, то розглядаючи його методологію, необхідно сказати, що внутрішній аудитор більше підконтрольний власнику порівняно із зовнішнім аудитором. Відповідно, у власника більша довіра до внутрішнього аудитора, ніж до зовнішнього при вирішенні питань, наприклад, оптимізації оподаткування. Власник хоче бути впевненим у тому, що конфіденційна інформація не буде розголошена, і в цьому аспекті зростає роль саме внутрішнього аудитора.

Світовий досвід розвитку систем професійної освіти з державного внутрішнього контролю і аудиту у багатьох випадках залежить як від організаційної схеми державного фінансового контролю в цілому, так і від підходів до визначення його основних завдань.

Наприклад, у США до функцій Адміністративно-бюджетного управління при Президентові (що є урядовим органом) належить: розробка рекомендацій президенту з питань фінансової та економічної політики, підготовка проекту бюджету, контроль за його виконанням, оцінка ефективності організаційних та управлінських структур виконавчої влади, контроль за здійсненням державних програм, координація діяльності міністерств і відомств тощо.

Другою важливою передумовою створення системи професійної освіти з урядового фінансового контролю є підходи до закріплення відповідальності.

Перший з них, який використовується в таких країнах як Франція, Португалія та Іспанія, можна назвати "відповідальністю третьої сторони". У країнах-членах ЄС, які використовують підхід "відповідальності третьої сторони", Міністерство фінансів, не лише

відіграє ключову роль у розробці проекту бюджету та розподіл коштів серед галузевих міністерств, але має право прямо втручатися на стадії попереднього контролю через своїх службовців, які є в кожному галузевому міністерстві. Так, Португалія має централізовану Генеральну фінансову інспекцію, яка прямо підпорядковується Міністру фінансів та відповідає за наступний фінансовий контроль всіх бюджетних витрат урядових установ. Крім Генеральної фінансової інспекції, галузеві міністерства мають свої власні контрольні підрозділи. Отже, Генеральна фінансова інспекція фактично є органом урядового фінансового контролю [10].

Згідно з другим підходом, який використовується в таких країнах як Нідерланди та Велика Британія, відповідальність за контроль за витрачанням бюджетних коштів покладається на керівника галузевого міністерства. Цей підхід одержав назву "відповідальність керівництва". Для прикладу, Служба внутрішнього контролю Міністерства фінансів Великої Британії не відповідає за безпосередній контроль за витрачання бюджетних коштів галузевими міністерствами, а відповідає за те, щоб у кожній урядовій установі була запроваджена власна контрольна служба, яка здійснює ефективний фінансовий контроль.

Ці особливості створюють передумови та висувають особливі вимоги як до служби внутрішнього контролю, так і до кваліфікаційно-освітнього рівня його персоналу.

В частині функцій внутрішніх аудиторів, компанії Ernst & Young і Pricewaterhouse Coopers провели дослідження, які показали, що основні очікування споживачів послуг внутрішніх аудиторів зводяться до наступних:

- 1) збір та аналіз інформації - 89%;
- 2) оцінка ризиків підприємницької діяльності - 76%;

3) оцінка відповідності застосовуваних інформаційних технологій потребам господарюючого суб'єкта - 72%;

4) управління ризиками - 70%;

5) виявлення та розслідування випадків шахрайства - 69%;

6) перевірки стану інформаційної безпеки - 64%;

7) проведення економічного аналізу - 57%;

8) управління проектами - 53%;

9) контроль планування та виконання показників соціальної відповідальності [1].

Отже, виходячи з очікувань від внутрішнього аудиту та його функцій, урядовий аудитор повинен знати принципи організації та управління державними активами, володіти знаннями у сфері бухгалтерського обліку, фінансів, права, оподаткування, мати базові знання з основ контролю (ревізій, аудиту), аналізу господарської діяльності, інформаційних технологій, тобто, повинен легко орієнтуватися в багатьох галузях.

На практиці більш поширеною формою організації роботи є наявність не окремого аудитора, а відділу (служби) внутрішнього аудиту, при формуванні якого виходять із принципу, щоб кожен із фахівців мав кваліфікацію по кожній із названих дисциплін. Якщо при проведенні аудиту будуть необхідні знання в складній чи специфічній галузі, внутрішні аудитори за погодженням з власником можуть залучити зовнішніх фахівців, наприклад, професійних оцінювачів, інженерів, статистиків, будівельників, геологів і, звичайно, незалежних аудиторів.

Відтак одним із основних стандартів державного фінансового контролю є стандарт "Кваліфікація" ("Професіоналізм"), яким встановлюються вимоги до рівня кваліфікації працівників органів контролю. Даний стандарт є складним, тобто включає наступні

основні вимоги (чи підстандарти), дотримання яких контролером/аудитором і є свідченням його професіоналізму:

- компетентність, яка означає, що контролер/аудитор повинен мати необхідні знання, майстерність (вміння, досвід); для спеціалістів усіх рівнів мають бути встановлені необхідні кваліфікаційні характеристики, включаючи мінімальний освітній рівень;

- професійна відповідальність;

- відповідність кодексу етики.

Отже, працівник урядового фінансового контролю має бути з одного боку висококваліфікованим спеціалістом з конкретної сфери знань, а з іншого спеціалістом «широкого профілю», особливо із запровадженням таких форм аудиту, як фінансовий аудит та аудит ефективності.

Практика свідчить що, на сьогодні більшість працівників органів урядового контролю мають повну вищу освіту за фахом економіка, фінанси та право.

Як засвідчив аналіз Науково-дослідного інституту економічного розвитку Швеції, працівники у системі урядового контролю мають закінчену освіту, головним чином у галузі економіки та суспільствознавства. До прийому на роботу кандидати здають іспити. Навчання в основному відбувається у процесі роботи, але разом з тим проводяться семінари та курси на регулярних засадах.

Усі ревізори державного ревізійного управління Фінляндії мають університетську освіту та дипломи магістра. Переважна більшість з них має ступінь магістра у галузі бухгалтерського обліку та бізнесу. Наступна за кількістю група має дипломи у таких галузях, як державне управління, політологія, економіка та соціологія. Третю значну групу складають кваліфіковані юристи, які мають ступінь магістра права.

Сім з 18 відповідальних співробітників управління є кваліфікованими юристами.

Працівників системи державного фінансового контролю Данії мають освіту та науковий досвід роботи в основному у сфері права та економіки. Приблизно 40 працівників штату є ревізорами, і 100 — адміністративними співробітниками. Ревізори проходять інтенсивний курс навчання на роботі. Праця організована у групах приблизно по 13 осіб. З них, як правило, від трьох до п'яти — наукові співробітники, від одного до трьох — ревізори, а решта — адміністративні працівники. Планують інтенсивніше залучати науковців, оскільки аналіз господарської діяльності стає все більш важливою частиною діяльності.

В Австрії близько 60 відсотків працюючих ревізорами випускників має дипломи юристів, 30 відсотків — економістів, та близько 10 відсотків має освітні ступені у інших галузях. Усі ревізори до призначення на постійну службу проходять навчання та випробування. Навчання відбувається без відриву від служби після прийняття на роботу; надалі передбачається 5-10 навчальних днів на рік.

Співробітники Державного ревізійного управління Великої Британії набираються з випускників університетів та одержують освіту з метою набуття професійної кваліфікації спеціалістів з аналізу фінансової діяльності та бухгалтерського обліку. Останніми роками в Управлінні відчувається потреба у спеціалістах різної кваліфікації, зокрема для аналізу ефективності економічної діяльності, і тому для конкретних завдань залучаються фахівці за короткотерміновими угодами.

Штатні співробітники Генеральне контрольно-ревізійне управління Ірландії набираються спочатку як учні ревізорів через

Комісію з питань державної служби. Вони мають університетську освіту у таких сферах як фінанси, економіка, комерційна діяльність, підприємництво тощо або ж досягли певного рівня, набуваючи освіти, потрібну для одержання кваліфікації спеціаліста з питань аналізу фінансової діяльності. Таку кваліфікацію учні повинні здобути впродовж п'яти років, після чого, при належному виконанні службових обов'язків, вони призначаються ревізорами. Під час навчання з метою поглиблення спеціальних знань деякі співробітники у порядку виробничого обміну відряджаються на шестимісячну практику до приватних аудиторських фірм. На додаток до професійної освіти, безпосередньо в Управлінні або у відповідній організації надається щонайменше п'ять днів адміністративної практики. Крім того, з метою одержання всебічного професійного досвіду, співробітники час від часу переводяться на роботу з одного ревізійного відділу до інших.

У міністерствах Киргизької Республіки, де функціонують служби внутрішнього аудиту, кадровий склад укомплектований наступним чином: всього співробітників контролю по міністерствах 66 осіб, з яких за базовою освітою: бухгалтерів - 19 осіб, економістів - 29, фінансистів - 9, юристів - 6, правознавців - 2, інженер-технік – 1 [2].

Процес навчання внутрішніх аудиторів у Хорватії складається з п'яти модулів, серед яких є: внутрішній аудит у системі внутрішнього контролю, фінансовий аудит, проведення семінару - симуляції тощо. Тривалість навчання складає п'ять тижнів. Цікавим є те, що при прийнятті на навчання не існує жорсткої умови щодо наявності знань чи певного досвіду роботи у сфері внутрішнього аудиту.

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

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 зі 100 питань, за якою і здійснювалося тестування.

В Словенії курс навчання триває 2 роки. Матеріал для навчання 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.

Цікавим є досвід отримання професійного ступеня з внутрішнього аудиту «Дипломований внутрішній аудитор» («Certified Internal Auditor» або CIA), що розроблений і адмініструється Інститутом внутрішніх аудиторів (The Institute of Internal Auditors, IIA), заснованому в 1941 р. в США.

С 1974 року, коли іспит був проведений в перший раз, звання CIA отримало близько 47 тис. професіоналів по всьому світу.

Перша частина іспиту «Роль внутрішнього аудиту в процесах управління ризиками, контролю та корпоративного управління» присвячена знанню Професійних стандартів внутрішнього аудиту; визначенню понять внутрішнього аудиту, внутрішнього контролю, управління ризиками, корпоративного управління; ролі та завданню внутрішнього аудиту; питань визначення пріоритетів діяльності внутрішнього аудиту, а також планування і підготовки аудиторських завдань.

Друга частина «Проведення аудиторських завдань» присвячена питанням методології проведення внутрішнього аудиту та інших аудиторських завдань; питань аудиторського інструментарію; загальних питань на тему шахрайства.

Третя частина «Бізнес-аналіз та інформаційні технології» включає в себе наступні розділи: бізнес-процеси; фінанси та фінансовий облік; управлінський облік; законодавче регулювання; інформаційні технології.

Четверта частина "Навички управління бізнесом» включає розділи: стратегічне планування; глобальне середовище бізнесу; організаційний розвиток; управлінські навички; навички ведення переговорів. У залік четвертої частини іспиту («екстерном») можуть бути прийняті інші визнані сертифікації в області аудиту та управління (наприклад, ACCA, CPA, CMA, CIMA), а також сертифікати з спеціалізованим іспитів Інституту внутрішніх аудиторів:

- CGAP - дипломований аудитор державних організацій;
- CCSA - дипломований фахівець по самооцінці контролю;
- CFSA - дипломований аудитор фінансових організацій.

Професійні організації бухгалтерів-аудиторів створені в багатьох країнах. Зокрема, у Великобританії утворений Інститут присяжних бухгалтерів Англії і Уельсу, в США існують інститути дипломованих та

недипломованих бухгалтерів (бухгалтерів-аудиторів), в Німеччині діє Палата аудиторів та Інститут аудиторів. У 60-х роках була утворена дослідницька група експертів з бухгалтерського обліку Європейського економічного співтовариства, яка готує рекомендації для всіх країн, що входять в це співтовариство.

Іншою системою підготовки кадрів для потреб державного контролю є створення профільних вищих навчальних закладів.

При цьому як свідчить світовий досвід, приймаючи на роботу нових працівників, надають перевагу кандидатам зі стажем попередньої роботи.

Разом з тим, у цих умовах гостро постає проблема організації практичного стажування майбутнього аудитора, так як в приватних фірмах вирішити її практично неможливо.

У Франції в якості умов для реєстрації незалежних ревізорів - фізичних осіб - там передбачено досягнення 25-річного віку, наявність гарантій щодо морального обличчя, диплома про вищу освіту (що дає другий рівень навчання), не менше 2-річного досвіду роботи (стажування) в якості ревізора або бухгалтера, а також успішна здача професійного іспиту.

Національна компанія ревізорів, будучи за статусом незалежною, заснована при міністерстві юстиції, а рішення про реєстрацію незалежних ревізорів приймаються не власне компанією, а спеціальними комісіями за участю державних чиновників на національному рівні. Державна підлеглість в цих умовах дозволяє організовувати стажування майбутніх фахівців.

В Україні набір працівників на роботу в органи Держаудитслужби здійснюється як на основі особистих пропозицій працівників, які бажають змінити місце роботи, так і запрошень керівників різними способами.

На кінець 2017 року штатна чисельність працівників апарату Держаудитслужби становила 504 особи, облікова – 410 осіб. Станом на 31 грудня 2017 року укомплектовано 402 посади, або 79,8 % від загальної чисельності. Відсоток вакансій контрольно-ревізійного апарату становив 23,1 % або 84 посади. Штатна чисельність працівників міжрегіональних територіальних органів Держаудитслужби становила 2680 осіб. Станом на 31 грудня 2017 року укомплектовано 2309 посад або 86,2 % від загальної чисельності. Відсоток вакансій контрольно-ревізійного апарату був на рівні 14,6 % (296 посад) [3].

На сьогодні 50,4 % (або 1278) працівників територіальних підрозділів Держаудитслужби, – це досвідчені фахівці, які мають стаж служби в органах державного фінансового контролю понад 10 років, але цього не достатньо.

Враховуючи, що вищі навчальні заклади спеціалістів для потреб органів УФК не готували і на роботу приймалися фахівці, які мали лише певний досвід неконтрольної роботи, така схема вирішення кадрових питань не є ефективною.

З наведених показників на рис. 1 рівень забезпечення потреби органів Держаудитслужби у навчаннях залишається вкрай низьким, хоч і зроблені перші зрушення в цьому плані: у вересні 2017 року затверджено Стратегію постійного професійного розвитку працівників Держаудитслужби на 2017-2020 роки, яка затверджена наказом Держаудитслужби від 21.09.2017 № 199 [4].

Висновки. Вивчення міжнародної практики організації системи професійної освіти з державного внутрішнього контролю і аудиту свідчать про можливість використання з цією метою чотирьох основних систем:

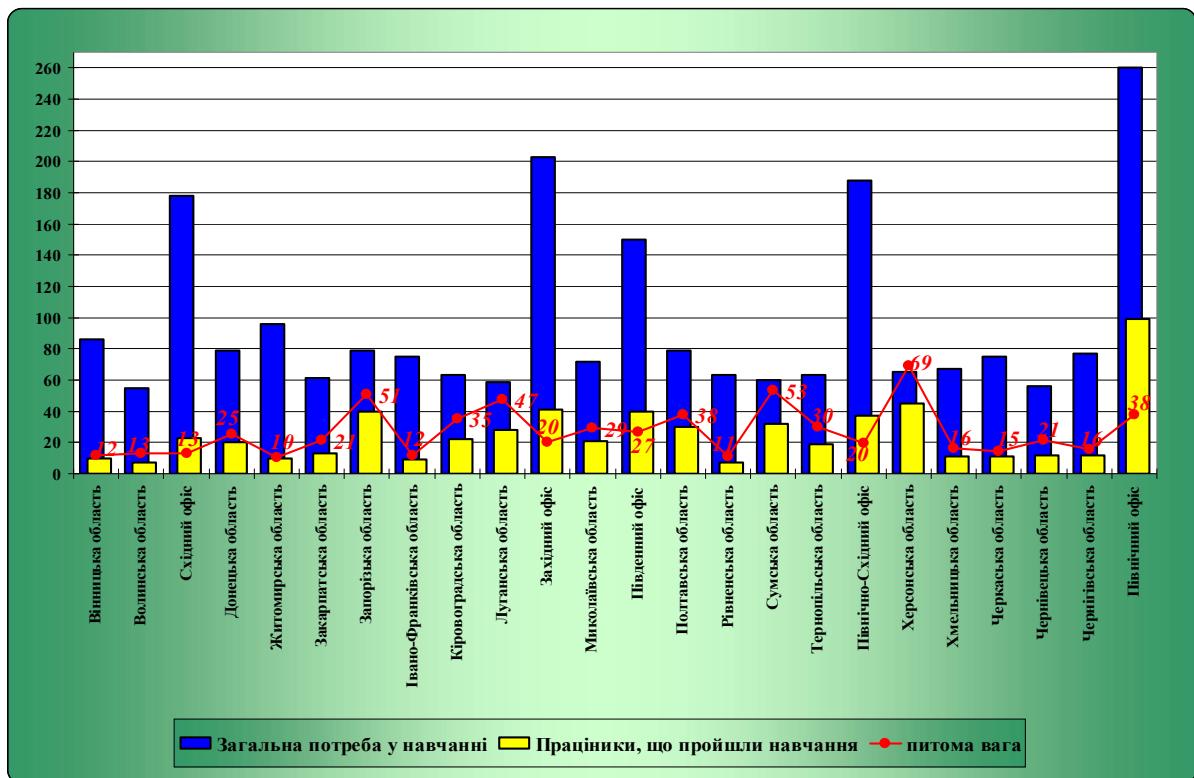


Рис.1. Динаміка потреби працівників органів УФК у професійній освіті за 2017 рік

Примітка: складено автором на основі матеріалів Держаудитслужби за 2017 рік

1. Організація навчання безпосередньо під час роботи (іншими словами система підвищення кваліфікації), висуваючи вимоги до освітнього рівня кандидата на посаду. Зазначена система з одного боку є гнучкою за тематичними напрямками підготовки та більш дешевою з точки зору запровадження. Водночас вона має обмежене застосування (сертифікат не визнається іншими країнами та приватним сектором) і може розглядатися як початковий етап впровадження системи освіти.

2. Приєднання до програми «Дипломований внутрішній аудитор» («Certified Internal Auditor» або CIA), що розроблений і адмініструється Інститутом внутрішніх аудиторів (The Institute of Internal Auditors, IIA).

3. Підготовка контролерів/аудиторів у вищих навчальних закладах.

4. Запровадження багаторівневої підготовки фахівців вищої кваліфікації з окремої спеціальності – державний аудитор.

Також пропонуємо, в Україні запровадити таку систему підготовки урядових контролерів/аудиторів, яка б передбачала наявність у статі Держаудитслужби такої найнижчої посади як помічник аудитора і заповнення її за конкурсом при наявності відповідної підготовки у вищому навчальному закладі. Заняття посади державного аудитора зробити можливим лише за наявності п'ятирічного стажу роботи на посаді помічник аудитора та успішного оцінювання незалежною комісією на предмет освоєння програми «Дипломований внутрішній аудитор».

Література:

1. PricewaterhouseCoopers, «PwC» / [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.pwc.com/gx/en.html>.
2. Годовой отчет о реализации системы внутреннего аудита государственных органов и учреждений Кыргызской Республики за 2009 год / [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.minfin.kg.
3. Публічний звіт Державної аудиторської служби за 2017 рік [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://dkrs.kmu.gov.ua/kru/doccatalog/document?id=137772>
4. Наказ Державної аудиторської служби «Стратегію постійного професійного розвитку працівників Державної аудиторської служби на 2017-2020 роки» №199 від 21.09.2017 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/article/133774;jsessionid=F7AE9FD7800EFEF0CA6679376DCB1A4C.app1>

References:

1. PricewaterhouseCoopers, «PwC» / [Elektronnyi resurs]. – Rezhym dostupu: <http://www.pwc.com/gx/en.html>. [in English]
2. Hodovoi otchet o realizatsyyi systemy vnutrenneho audyta hosudarstvennykh orhanov y uchrezhdeniyi Kyrgyzskoi Respublyky za 2009 hod / [Elektronnyi resurs]. – Rezhym dostupu: www.minfin.kg.
3. Publichnyi zvit Derzhavnoi audytorskoï sluzhby za 2017 rik [Elektronnyi resurs]. – Rezhym dostupu: <http://dkrs.kmu.gov.ua/kru/doccatalog/document?id=137772> [in Ukrainian]
4. Nakaz Derzhavnoi audytorskoï sluzhby «Stratehiiu postiinoho profesiinoho rozvytku pratsivnykiv Derzhavnoi audytorskoï sluzhby na 2017-2020 roky» №199 vid 21.09.2017 [Elektronnyi resurs]. – Rezhym dostupu: <http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/article/133774;jsessionid=F7AE9FD7800EFEF0CA6679376DCB1A4C.app1> [in Ukrainian]