

Н.Г. Виговська, д.е.н., проф.
О.Л. Стеблянко, здобувач

Житомирський державний технологічний університет

ОЦІНКА ЯКОСТІ ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ ДЕРЖАВНОГО ЗЕМЕЛЬНОГО АГЕНТСТВА УКРАЇНИ НА ОСНОВІ РИЗИК-ОРІЄНТОВАНОГО ПІДХОДУ

Визначено, що в сучасних умовах розвитку та реформування вітчизняної системи державного фінансового контролю на перший план виходить питання якості, що є складовою будь-якої наданої послуги або виробленого продукту.

В контексті нашого дослідження якість стосується оцінки діяльності підрозділу внутрішнього аудиту в системі Держземагентства, тобто ефективності його функціонування. Авторами розроблено науково-методичний підхід до оцінки якості внутрішнього аудиту в системі Державного земельного агентства України шляхом уточнення переліку оціночних критеріїв та імплементації моделі ризик-орієнтованого відбору підконтрольних суб'єктів, що дозволило визначити можливий ризик фінансових порушень та періодичність проведення перевірок органами Державної фінансової інспекції.

Визначено, що планові перевірки Держземагентства слід проводити не рідше одного разу на два роки. Застосування зазначеного вище підходу дозволить скоротити кількість фінансових порушень у бюджетних установах, покращити якість організації контрольної роботи відділом внутрішнього аудиту, підвищити відповідальність керівника за ефективне, законне та цільове використання коштів. Авторами було запропоновано форму звіту за результатами проведення оцінки якості внутрішнього аудиту в бюджетних установах і визначено, що для налагодження співпраці відділів внутрішнього аудиту з органами Державної фінансової інспекції необхідно дозволити останнім користуватися такими звітами для надання рекомендацій з удосконалення функціонування систем внутрішнього контролю в підконтрольних суб'єктах.

Ключові слова: внутрішній аудит; внутрішній контроль; ризик-орієнтований підхід; якість контролю; оцінка якості.

Постановка проблеми. Європейська модель державного внутрішнього фінансового контролю (далі – ДВФК), що була взята за основу реформування вітчизняного, передбачає функціонування внутрішнього контролю в установі на постійній основі як механізму попередження неякісного управління та зловживання бюджетними коштами.

Досвід Європи свідчить, що контрольні заходи повинні бути попереджувальними, що зніме питання про наявність порушень у досліджуваній сфері. Для цього і був уведений внутрішній аудит у державному секторі, адже це допомагає налагодити систему внутрішнього контролю установи та забезпечує прийняття правильних управлінських рішень, що нівелюють виникнення нетипових ризиків в установі.

Як зазначено в статті [10], враховуючи вітчизняний досвід, на сучасному етапі в Україні доцільно застосовувати помірно-децентралізовану модель, яка характерна для країн з перехідною економікою, що повинна поступово трансформуватися у децентралізовану модель до 2017 року. Цей період розрахований на реформування системи ДВФК в Україні (один з очікуваних результатів).

Таким чином, відповідно до помірно-централізованої моделі функціонування підрозділу внутрішнього аудиту, Бюджетний кодекс наголошує, що на основі ст. 111 Міністерство фінансів України (далі – МФУ) визначає основні організаційно-методичні засади та дає оцінку функціонуванню систем внутрішнього контролю і внутрішнього аудиту, а відповідно до ст. 113, Державна фінансова інспекція (далі – ДФІ) України здійснює контроль за станом внутрішнього контролю (ВК) та аудиту в розпорядників бюджетних коштів [1].

Аналіз останніх наукових досліджень. Проблемам державного фінансового контролю та внутрішнього контролю в бюджетних установах присвячено праці відомих вітчизняних вчених: І.В. Басанцова, М.Т. Білухи, В.П. Бондаря, Т.М. Боголіб, О.Д. Василика, М.Б. Гупаловської, Н.І. Дорощ, І.К. Дрозд, Є.В. Калюги, О.М. Петрука, Н.С. Прокопенко, В.П. Синчака, В.М. Федосова, М.Г. Чумаченка, І.Я. Чугунова, В.О. Шевчука та зарубіжних науковців: Р.Адамса, Х.Андерсона, Е.Арренса, Дж.Бейлі, М.Беккера, Л.ж.Поббека, В.Ф.Палія, Л.ж.Робертсона. Однак поряд з докладним дослідженням проблем мє © Н.Г. Виговська, О.Л. Стеблянко, 2015 у контролю, недостатньо вивченими залишаються питання оцінки якості внутрішнього аудиту в бюджетних установах.

Метою дослідження є обґрунтування науково-методичного підходу до оцінки якості внутрішнього аудиту в системі Держземагентства шляхом уточнення переліку оціночних критеріїв та імплементації моделі ризик-орієнтованого відбору підконтрольних суб'єктів.

Викладення основного матеріалу дослідження. Основними органами, які є відповідальними за впровадження європейської моделі державного внутрішнього фінансового контролю, є МФУ та ДФІ, повноваження яких закріплені у Концепції розвитку державного внутрішнього фінансового контролю [4] та у відповідному Плані заходів щодо реалізації положень Концепції розвитку ДВФК.

Варто зазначити, що дослідження взаємодії підрозділу внутрішнього аудиту з Державною фінансовою інспекцією України є актуальним питанням, оскільки ДФІ та її територіальні підрозділи регулюють внутрішній аудит у міністерствах та центральних органах виконавчої влади.

Відповідно до наданих повноважень, що закріплені у нормативно-правових актах, основними формами взаємодії підрозділу внутрішнього аудиту (ВА) та ДФІ є такі (табл. 1).

Таблиця 1

Форми взаємодії підрозділу внутрішнього аудиту та Держфінінспекції

№ з/п	Форма взаємодії	Зміст форми	Результат взаємодії
1	Нормативно-правове та методологічне забезпечення	Форма взаємодії спрямована на розробку ДФІ нормативних документів у сфері державного внутрішнього фінансового контролю, проведення інформаційно-роз'яснювальної роботи для методологічного забезпечення внутрішнього аудиту	Визначення нових засад організації державного внутрішнього фінансового контролю; запровадження єдиних підходів та процедур внутрішнього контролю і внутрішнього аудиту
2	Міжгалузєва координація підрозділів ВА	Форма взаємодії спрямована на координацію за напрямками: розробка планів роботи підрозділів ВА, аналіз звітності за результатами діяльності підрозділів, контроль за станом ВА шляхом проведення зовнішньої оцінки якості такого аудиту	Створення методологічного забезпечення внутрішнього аудиту та ефективного функціонування його служб; визначення пріоритетів розвитку внутрішнього аудиту
3	Підготовка кваліфікованих кадрів підрозділів ВА	Форма спрямована на забезпечення потреби державних та комунальних органів влади фахівцями у сфері внутрішнього аудиту, знаннями внутрішніх аудиторів з організації системи ВК	Підвищення рівня обізнаності керівників та працівників з питань управління державними фінансами; підвищення рівня фахової підготовки внутрішніх аудиторів органів державного і комунального сектору

Слід зазначити, що взаємодія підрозділу внутрішнього аудиту з Держфінінспекцією або її територіальними підрозділами повинна бути закріплена у внутрішніх документах з організації ВА: положеннях, наказах, внутрішніх інструкціях, планах аудиту, внутрішніх стандартах аудиту.

В сучасних умовах розвитку та реформування вітчизняної системи фінансового контролю на перший план виходить питання якості, що є складовою будь-якої наданої послуги або виробленого продукту. В контексті нашого дослідження якість стосується оцінки діяльності підрозділу внутрішнього аудиту в системі Держземагентства, тобто ефективності його функціонування.

Сучасна ефективна система внутрішнього контролю здатна без будь-яких втручань попереджувати значну кількість порушень, що було продемонстровано Держземагентством під час проведення контрольних заходів.

Якість внутрішнього аудиту залежить від багатьох факторів:

- кваліфікованих кадрів у сфері внутрішнього аудиту, яких в Україні недостатньо;
- етичних норм, що повинні бути прописані в установі;
- наявності відповідального керівництва, яке своїм прикладом має проявляти лідерські якості;
- професійного ставлення до власної роботи, тобто бажання працювати та бути корисним для своєї країни;
- взаємовідносин між вищими органами та підконтрольними суб'єктами;
- моніторингу своєї виконаної роботи, доведення справи до логічного завершення.

Ці основні фактори впливають не лише на якість аудиту, але й на систему управління в цілому. Досить обгрунтовану модель оцінки якості системи внутрішнього контролю було представлено

О.О. Дорошенком [3]. Автор наголошує, що модель оцінки системи внутрішнього контролю бюджетної установи побудована відповідно до Міжнародних стандартів аудиту та повинна мати такий вигляд (рис. 1).

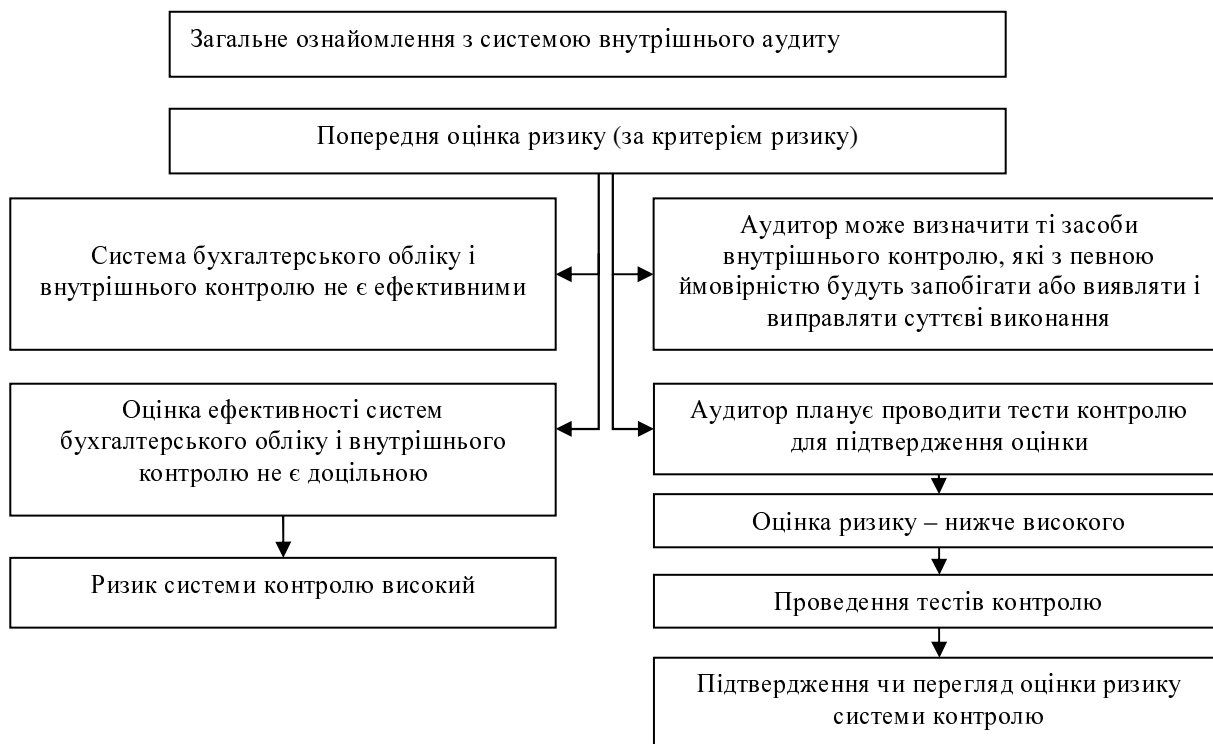


Рис. 1. Модель оцінки якості системи внутрішнього контролю бюджетної установи відповідно до Міжнародних стандартів аудиту [3]

Наведена модель оцінки системи ВК побудована на основі контрольних дій аудитора. Як впливає з рисунка 1, в першу чергу аудитор повинен ознайомитися із діючою системою внутрішнього контролю, чітко розподіливши обов'язки та повноваження між структурними підрозділами та посадовими особами установи. Наступним етапом є оцінка ризиків. Ризики, що є характерними для бюджетних установ, можна поділити на три групи: системні ризики, організаційні ризики, функціональні ризики, але слід зазначити, що перелік ризиків не є вичерпним.

Відповідно до наказу [5], в установі класифіковані за категоріями та видами: зовнішні ризики – це події, які є зовнішніми по відношенню до Держземагентства України та ймовірність виникнення яких не пов'язана з виконанням його структурними підрозділами процесів та операцій; внутрішні ризики – це події, ймовірність виникнення яких безпосередньо пов'язана з виконанням структурними підрозділами і працівниками Держземагентства України відповідних процесів та операцій.

Класифікація ризиків у розрізі категорій, що наведена в таблиці 2, дозволяє зобразити зв'язок між ризиками.

Таблиця 2

Характеристика ризиків Держземагентства за основними категоріями

№ з/п	Ризики в розрізі категорій	Сутність
1	Законодавчі	Ризики, ступінь виникнення яких пов'язаний із відсутністю, юридичною колізією або нечіткою регламентацією виконання операцій у нормативно-правових актах, законодавчими змінами
2	Операційно-технологічні	Ризики, ступінь виникнення яких пов'язаний із порушенням визначеного порядку виконання операцій, а саме термінів та формату подання документів, розподілу повноважень з виконання операції
3	Програмно-технологічні	Ризики, ступінь виникнення яких пов'язаний із відсутністю програмного забезпечення або змін до нього відповідно до нормативно-правової бази, неналежною роботою або відсутністю необхідних технічних засобів

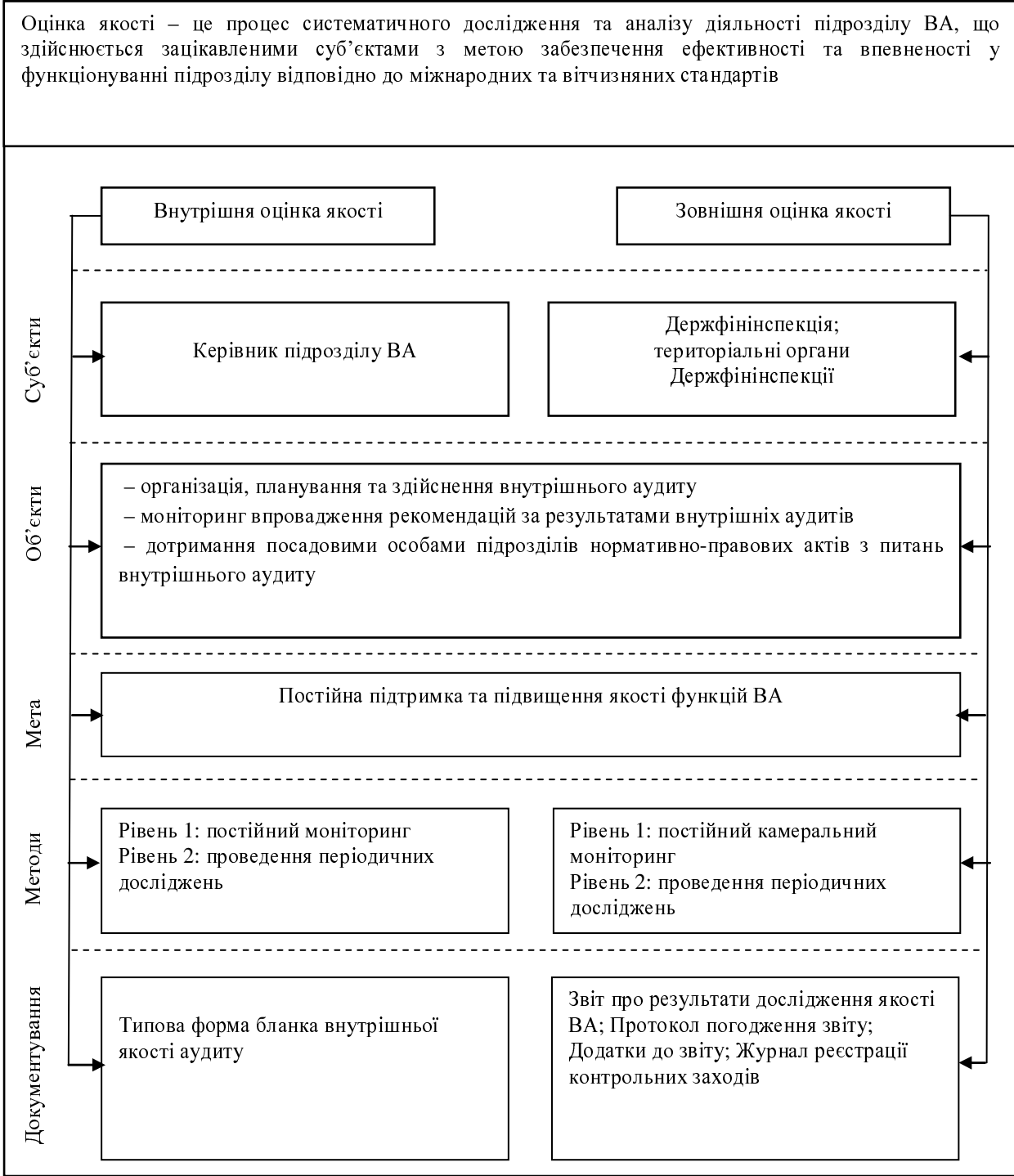
4	Кадрові	Ризики, ступінь виникнення яких пов'язаний із неналежною професійною підготовкою працівників, недотриманням посадових інструкцій
5	Фінансово-господарські	Ризики, ступінь виникнення яких пов'язаний із фінансовим станом, неналежним ресурсним та матеріальним забезпеченням

Після ідентифікації ризиків проводиться оцінка якості системи внутрішнього аудиту в установі. На підставі Порядку утворення структурних підрозділів внутрішнього аудиту, що затверджений Постановою КМУ № 1001 [6], а також Стандартів внутрішнього аудиту [7], в Україні проводиться внутрішня і зовнішня оцінка якості внутрішнього аудиту.

Пропонуємо розглянути науково-методичний підхід до внутрішньої та зовнішньої оцінок якості, що побудовані з урахуванням вітчизняних Стандартів внутрішнього аудиту (рис. 2). Внутрішня оцінка якості проводиться керівником відділу внутрішнього аудиту з метою підвищення ефективності виконання працівниками підрозділу своїх функціональних обов'язків, а також забезпечення дотримання вимог вітчизняних нормативно-правових актів та внутрішніх регламентів.

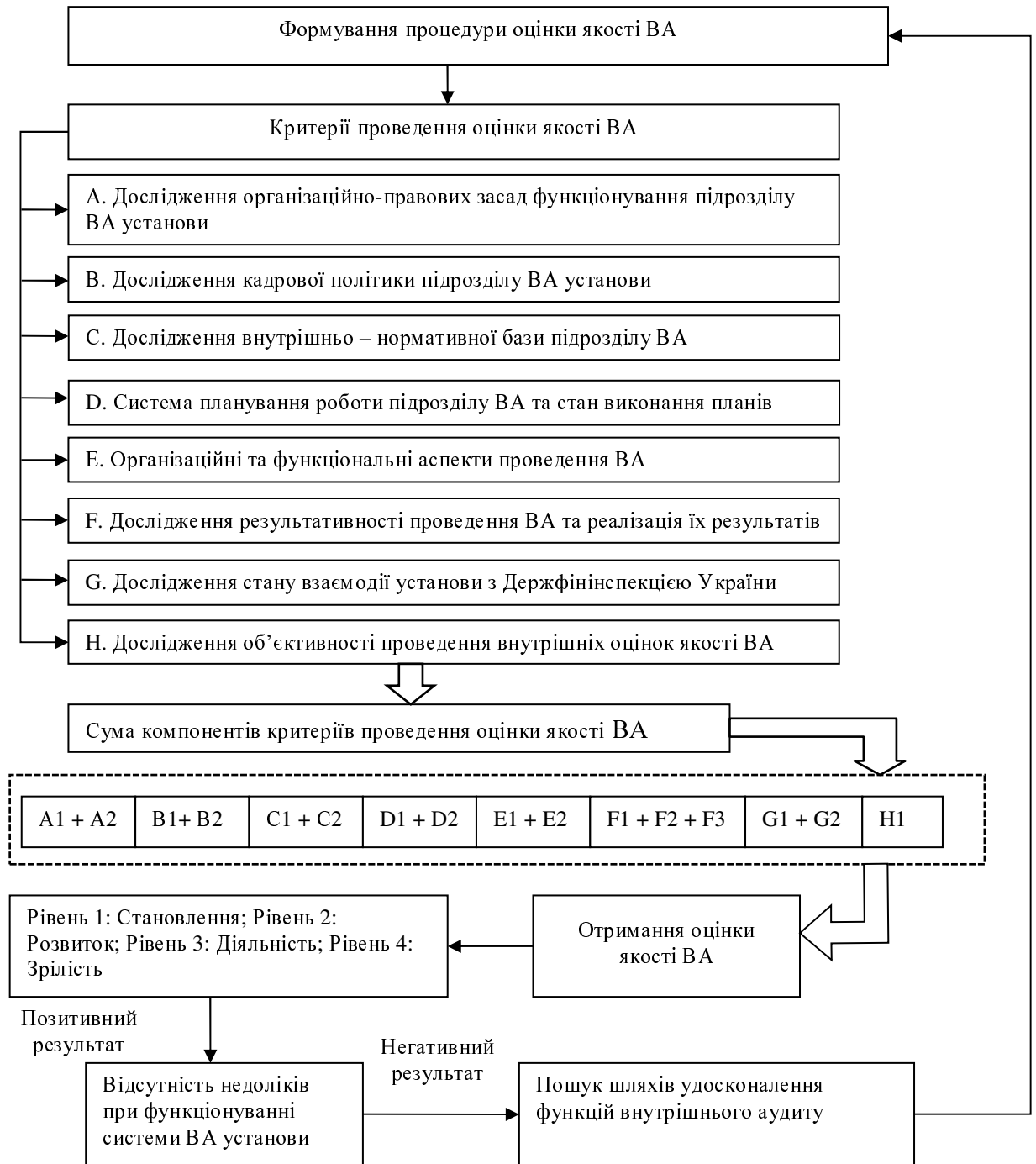
Якщо внутрішня оцінка якості проведена на високому рівні, це надає підстави стверджувати, що зовнішня оцінка з боку Держфінінспекції є формальністю. Але вся процедура проведення внутрішньої оцінки має детально відобразитись у внутрішніх документах установи (з визначенням періодичності оцінки, строків проведення, відповідальних осіб, результатів оцінки та сформованих рекомендацій за отриманими результатами). В майбутньому такий відповідальний підхід до внутрішньої оцінки з боку внутрішнього аудитора забезпечить формування в Держземагентстві децентралізованої моделі організації внутрішнього аудиту [8, 9].

Стандарти внутрішнього аудиту вказують на те, що для ефективного забезпечення та підвищення якості функцій внутрішнього аудиту рекомендується проводити такі оцінки не рідше одного разу на рік, відповідальність за які несе керівник установи [7]. Вважаємо, що періодичність такої оцінки під час використання змішаної моделі внутрішнього контролю в Держземагентстві має бути двічі на рік.



* Джерело: власна розробка

Рис. 2. Науково-методичний підхід до проведення оцінки якості внутрішнього аудиту органами зовнішнього і внутрішнього контролю



Джерело: власна розробка

Рис. 3. Алгоритм проведення оцінки внутрішньої та зовнішньої якості внутрішнього аудиту

Таблиця 3

Уточнені критерії внутрішньої та зовнішньої оцінок якості функцій внутрішнього аудиту в системі Держземагентства

№ з/п	Основний критерій оцінки	Зміст (адаптований до системи Держземагентства)
1	2	3
А. Дослідження організаційно-правових засад функціонування підрозділу ВА установи		
1	A1. Взаємозв'язок керівника підрозділу внутрішнього аудиту з керівником установи	1. Чи підпорядкований підрозділ ВА безпосередньо керівнику Держземагентства? 2. Чи своєчасно отримується інформація керівником підрозділу ВА? 3. Чи затверджуються плани роботи підрозділу ВА керівником Держземагентства? 4. Чи запроваджуються в Держземагентстві аудиторські рекомендації?
2	A2. Структура та чисельність підрозділу внутрішнього аудиту, його незалежність	1. Чи в змозі наявна чисельність підрозділу ВА в Держземагентстві забезпечити ефективність реалізації функцій ВА? 2. Чи є підрозділ ВА самостійним підрозділом Держземагентства? 3. Чи завантажений підрозділ ВА непритаманними йому функціями?
В. Дослідження кадрової політики підрозділу ВА установи		
3	B1. Оцінка внутрішнього середовища установи на предмет дотримання вимог Кодексу етики працівників підрозділу внутрішнього аудиту	1. Чи наявні у документах відділу внутрішнього аудиту вимоги дотримання Кодексу етики внутрішніми аудиторами? 2. Чи знайомий персонал ВА з положеннями Кодексу? 3. Чи дотримуються внутрішні аудитори Кодексу етики при виконанні своїх обов'язків?
4	B2. Рівень розвитку підрозділу, стабільність кадрової політики, стан укомплектування підрозділів, відповідність персоналу кваліфікованим вимогам	1. Чи відповідає досвід роботи, освіта працівників підрозділу ВА посадовим інструкціям? 3. Чи ефективно та пропорційно кадрові ресурси залучаються до виконання аудиторських завдань?
С. Дослідження внутрішньо-нормативної бази підрозділу ВА		
5	C1. Оцінка внутрішньої нормативно-правової бази щодо визначення стратегії розвитку підрозділу внутрішнього аудиту	1. Чи затверджується програма оцінки якості ВА Держземагентством? 2. Чи є план навчання персоналу, наскільки повно він враховує реальні потреби персоналу? 3. Чи проводяться внутрішні оцінки якості функцій ВА?
6	C2. Оцінка внутрішньої нормативно-правової бази, що регламентує діяльність підрозділу внутрішнього аудиту	1. Чи затверджено Положення про підрозділ ВА? 2. Чи розкрито у внутрішніх документах всі основні аспекти діяльності відділу ВА Держземагентства? 3. Чи прописаний у внутрішніх документах порядок планування аудитів в системі Держземагентства?
Д. Система планування роботи підрозділу ВА та стан виконання планів		
7	D1. Порядок формування та затвердження планів, внесення змін до них	1. Чи є в наявності плани роботи підрозділу внутрішнього аудиту? 2. Чи дотримується підрозділ ВА вимог нормативно-правових актів та внутрішніх документів?
8	D2. Стан виконання планів	1. Чи забезпечується виконання планів аудиту? 2. Чи носять факти невиконання планів системний характер? 3. Чи існують факти недотримання термінів проведення ВА?
<i>Закінчення табл. 3</i>		
1	2	3
Е. Організаційні та функціональні аспекти проведення ВА		
9	E1. Дотримання вимог нормативно-правових актів у частині організації внутрішніх	1. Чи дотримуються нормативно-правових актів та внутрішніх документів? 2. Чи складаються та затверджуються програми ВА?

	аудитів	
10	Е2. Ефективність аудиторських дій	1. Чи підтверджують матеріали внутрішніх аудитів фактичне дослідження всіх програмних питань? 2. Чи завжди в аудиторських звітах правильно кваліфікуються задокументовані порушення, недоліки?
F. Дослідження ефективності проведення ВА та реалізація їх результатів		
11	F1. Аналіз ефективності проведення внутрішніх аудитів та реалізація їх результатів	1. Чи звітує підрозділ ВА керівнику Держземагентства? 2. Чи мають місце факти недостовірності, викривлення звітних даних, їх невідповідності зі звітами?
12	F2. Реалізація результатів внутрішніх аудитів	1. Чи існують внутрішні документи, що регламентують порядок реалізації результатів ВА? 2. Чи завжди керівник Держземагентства підтримує усі надані рекомендації?
13	F3. Стан моніторингу впровадження аудиторських рекомендацій за результатами внутрішніх аудитів	1. Чи існують затверджені внутрішні документи, що регламентують форму та процедуру відстеження аудиторських рекомендацій? 2. Чи здійснюється аналіз досягнення очікуваних результатів впровадження аудиторських рекомендацій?
G. Дослідження стану взаємодії установи з Держфінінспекцією України		
14	G1. Стан усунення недоліків, виявлених органами ДФІ під час попередньої оцінки якості ВА, та врахування наданих рекомендацій	1. Чи затверджуються керівництвом Держземагентства плани з реалізації рекомендацій? 2. Чи виконуються рекомендації ДФІ та чи відстежується їх виконання?
15	G2. Стан взаємодії підконтрольного суб'єкта з органами ДФІ в частині реалізації функцій ВА	1. Чи своєчасно погоджуються з органами ДФІ плани проведення ВА в Держземагентстві? 2. Чи завжди та своєчасно подаються піврічні звіти до органів ДФІ? 3. Чи беруть працівники підрозділу ВА участь у навчаннях, семінарах, організованих ДФІ?
H. Дослідження об'єктивності проведення внутрішніх оцінок якості ВА		
16	H1. Співвіднесення результатів зовнішньої оцінки з попередніми результатами внутрішніх оцінок, проведених упродовж періоду дослідження	1. Чи були встановлені за результатами дослідження факти відхилень при зіставленні внутрішньої та зовнішньої оцінок якості внутрішнього аудиту?

Згідно з вітчизняними Стандартами [7], визначено необхідність складання низки типових документів, що регламентують проведення внутрішніх оцінок, зокрема Порядку проведення щорічних внутрішніх оцінок якості, що має містити: перелік питань з оцінки якості, алгоритм проведення оцінки, відповідальних виконавців, безпосередньо систему оцінювання та порядок реалізації результатів внутрішньої оцінки якості.

На відміну від внутрішньої оцінки якості, зовнішня – здійснюється органом ДФІ з метою визначення відповідності діяльності з внутрішнього аудиту існуючим стандартам, іншим нормативним документам і надання пропозицій щодо підвищення якості внутрішнього аудиту в установі.

ДФІ здійснює контроль за станом внутрішнього аудиту в установі такими методами:

- 1) постійний камеральний моніторинг, метою якого є використання цієї інформації під час організації та проведення періодичних досліджень конкретного підконтрольного суб'єкта;
- 2) дослідження, що бувають двох видів: планові (не частіше одного разу на два роки) та позапланові (за рішенням керівника ДФІ за певного переліку підстав).

План проведення досліджень формується на основі оцінки якості внутрішнього аудиту, а саме оцінки ризиків, відповідно до Моделі ризик-орієнтовного відбору підконтрольних суб'єктів. Під час дослідження підконтрольного суб'єкта відбувається вивчення такого блоку питань: організаційно-правові засади функціонування ВА, кадрова політика підрозділу, внутрішня нормативно-правова база підрозділу, система планування роботи та стан виконання планів, організаційні та функціональні аспекти проведення ВА, результативність проведення ВА, стан взаємодії з Державною фінансовою інспекцією та об'єктивність проведення оцінок якості аудиту [7]. Алгоритм проведення внутрішньої та зовнішньої оцінки якості внутрішнього аудиту представлено на рисунку 3.

Наведений алгоритм є важливою складовою проведення оцінки внутрішньої та зовнішньої якості аудиту, що реалізується як керівником підрозділу внутрішнього аудиту, так і Держфінінспекцією під час

дослідження діяльності підрозділу внутрішнього аудиту. Критерії (А–Н) характеризують блок питань, що досліджуються керівником відділу внутрішнього аудиту (під час проведення внутрішньої оцінки) та органами Держфінінспекції (під час зовнішньої оцінки). Кожен із восьми критеріїв має блок підпитань, що описують стан внутрішнього аудиту в установі чи організації. В свою чергу, кожне питання оформлюється у формі анкети. Вважаємо за доцільне охарактеризувати блок питань, що вивчаються при проведенні оцінки якості внутрішнього аудиту бюджетних установ згідно з законодавством, та уточнити основні критерії оцінки, виходячи зі специфіки функціонування Держземагентства (табл. 3). Розглянуті критерії проведення внутрішньої та зовнішньої оцінок якості функцій внутрішнього аудиту, вказують на те, що процес ВА в системі Держземагентства є досить складним. Внутрішнє аудиторське дослідження потребує від працівників підрозділу високих фахових знань у системі державних фінансів, бюджетного законодавства, нормативно-правових актів України, психологічного стану працівників оцінюваного об'єкта. Кінцевим результатом є обробка отриманих даних з метою визначення рівня розвитку системи внутрішнього аудиту. На основі досліджень за кожним із критеріїв визначають рівень розвитку системи внутрішнього аудиту. Після закінчення проведення оцінки якості функцій внутрішнього аудиту необхідно оформити результати роботи у вигляді звіту. Результати внутрішньої оцінки системи внутрішнього аудиту та основні рекомендації щодо її удосконалення пропонуємо оформлювати у такому звіті (табл. 4).

Вважаємо, що для налагодження співпраці відділів внутрішнього аудиту з органами ДФІ потрібно надати можливість останнім користуватися такими звітами аудиту для надання рекомендацій з удосконалення функціонування систем внутрішнього контролю в підконтрольних суб'єктах. Тому в запропонованій формі одна з граф призначена для надання висновків про впровадження рекомендацій щодо удосконалення роботи установи органами ДФІ. Запропонована форма дозволить при здійсненні зовнішньої оцінки органами ДФІ орієнтуватись на одержані бюджетною організацією результати внутрішньої оцінки. Одержані результати внутрішньої оцінки функціонування внутрішнього аудиту в системі Держземагентства наводяться а таблицях 4 та 5.

Таблиця 4

Звіт за результатами оцінки функціонування системи внутрішнього аудиту в установі (організації)

Критерій внутрішньої оцінки	Результат дослідження	Практичні рекомендації щодо удосконалення організації внутрішнього аудиту	Очікувані результати	Строки виконання рекомендацій	Відповідальний	Відмітка про виконання	Відмітки органів ДФІ

Таблиця 5

Результати внутрішньої оцінки функції внутрішнього аудиту в системі Держземагентства

Критерій	Рівень			
	1. Становлення	2. Розвиток	3. Діяльність	4. Зрілість
А		+		
В		+		
С			+	
Д		+		
Е		+		
Ф			+	
Г		+		
Н		+		

Таким чином, ми констатуємо, що функція внутрішнього аудиту в системі Держземагентства відповідає 2-му рівню. Це означає, що створено певні організаційні умови для реалізації функції внутрішнього аудиту, зокрема утворено організаційно самостійний Відділ внутрішнього аудиту (далі – Відділ), керівник якого підпорядкований і підзвітний безпосередньо Голові Держземагентства. В цілому підрозділ внутрішнього аудиту не забезпечує у повному обсязі виконання завдань, передбачених Порядком 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,

що затверджений Постановою КМУ № 1001. На момент проведення дослідження діяльність підрозділу фактично орієнтована на подальше виявлення фінансових порушень на окремо обраних об'єктах аудиту та не впливає на стан фінансово-бюджетної дисципліни в галузі. Як наслідок, діяльність Відділу не враховувала ключових особливостей реалізації функції з внутрішнього аудиту, її принципових відмінностей від внутрішньої контрольно-ревізійної роботи. Проведені Відділом аудити були спрямовані лише на виявлення фактів фінансових порушень. При цьому під час них не аналізувалися причини здійснення таких порушень (навіть тих, що виявляються з року в рік у більшості суб'єктів) та не визначалися механізми їх попередження і недопущення надалі. Внутрішні документи з питань внутрішнього аудиту потребують доопрацювання з метою розкриття механізмів реалізації деяких аспектів цієї діяльності. Система планування також вимагає суттєвого вдосконалення, у тому числі запровадження системи оцінки ризиків при відборі об'єктів аудиту. Незважаючи на існуючі можливості, Відділ охоплює контролем близько 1/3 мережі підконтрольних об'єктів (без районної та в містах ланки). Існують недоліки у ревізійних діях та оформленні їх результатів. Довідки обтяжені описовою інформацією та значною кількістю таблиць довідкового характеру. У розділах довідок про стан усунення порушень і недоліків, виявлених попередніми перевірками у більшості випадків перелічуються лише проведені на об'єкті контролю контрольні заходи. Інформація щодо усунення порушень, виявлених цими контрольними заходами, відсутня. Зазначені недоліки вимагають розробки практичних рекомендацій щодо удосконалення організації внутрішнього аудиту в Держземагентстві. Згідно з бюджетним законодавством України, Державна фінансова інспекція зобов'язана проводити зовнішню оцінку якості функцій внутрішнього аудиту міністерств, ЦОВВ та бюджетних установ. Як зазначалося вище, нами запропоновано помірну модель системи державного внутрішнього контролю, однією зі складових якої є оцінка ризиків та управління ризиками. Тому при плануванні роботи ДФІ в частині проведення зовнішніх оцінок якості внутрішнього аудиту головним завданням є розробка дієвої моделі оцінки ризиків для відбору підконтрольних суб'єктів.

У межах моделі оцінки ризиків ступінь ризику визначався на основі трьох рівнів суттєвості: I рівень, якому присвоюється 3 бали; II рівень суттєвості, якому присвоюється 2 бали; III рівень, якому присвоюється 1 бал. Апробуємо існуючу модель для кількісної оцінки ризику в системі Держземагентства шляхом методу експертних оцінок. Результати оцінки нададуть можливість визначити періодичність перевірок Держземагентства органами ДФІ. Вважається, що це є резонансом для перевірки підрозділу внутрішнього аудиту органами ДФІ, під час якої буде враховуватися часовий фактор.

Враховуючи результати дослідження, загальну суму балів можна знайти за формулою (1), що була виведена спеціально для оцінки рівня ризику у бюджетних установах.

$$R \sum = (R_1 + R_2 + R_3 + R_4) \times 3 + (R_5 + \dots + R_{10}) \times 2 + (R_{11} + \dots + R_{15}) \times 1, \quad (1)$$

де $R \sum$ – сумарна оцінка кожного підконтрольного суб'єкта;

R_{1-15} – оцінка кожного ризику за шкалою від 1 до 3, перемножена на бал відповідного рівня суттєвості цього ризику.

$$R \sum = (2 + 3 + 3 + 2) \times 3 + (2 + 2 + 2 + 2 + 2 + 2) \times 2 + (1 + 1 + 2 + 2 + 1) \times 1 = 61 \text{ бал.}$$

Розрахувавши бальну оцінку загального рівня ризику для Держземагентства, отримаємо показник 61 бал (або 70 %). Для визначення періодичності перевірок діяльності підрозділів внутрішнього аудиту органами Державної фінансової інспекції визначено, що в першу чергу перевіркам підлягають об'єкти з найвищим отриманим балом. Водночас розрахуємо максимальний та мінімальний інтервал для даного показника.

Максимальна оцінка буде складати 87 балів:

$$R \sum = (3 + 3 + 3 + 3) \times 3 + (3 + 3 + 3 + 3 + 3 + 3) \times 2 + (3 + 3 + 3 + 3 + 3) \times 1 = 87 \text{ балів (або 100 \%)}.$$

Мінімальна оцінка буде складати 29 балів:

$$R \sum = (1 + 1 + 1 + 1) \times 3 + (1 + 1 + 1 + 1 + 1 + 1) \times 2 + (1 + 1 + 1 + 1 + 1) \times 1 = 29 \text{ балів (0 \%)}.$$

Квартиль складатиме: $(87 - 29)/4 = 14,5$ балів, або 25 %.

Це надає можливість виділити довірчий інтервал та запропонувати 4 рівні розвитку якості системи внутрішнього контролю. Застосування методу експертних оцінок та бального методу дозволило обґрунтувати таку періодичність проведення перевірок органами Державної фінансової інспекції (табл. 6). Відповідно, планове дослідження якості внутрішнього аудиту в системі Держземагентства слід проводити не рідше одного разу на два роки.

Таблиця 6

Запропонована періодичність перевірок органами Державної фінансової інспекції підконтрольних об'єктів

Можливий ризик фінансових порушень, %	Запропонована періодичність перевірки органами ДФІ
0–25	Один раз на п'ять років
26–50	Один раз на три роки

51–75	Один раз на два роки
76–100	Один раз на рік

Джерело: власна розробка

Цілком зрозуміло, що отримана бальна оцінка рівня ризику Держземагентства (61 бал) знаходиться у зоні високого ризику. Відповідно, планове дослідження якості внутрішнього аудиту слід проводити не рідше одного разу на два роки. Слід зазначити, що міжнародний досвід з його періодичністю один раз на п'ять років в Україні є неприйнятним. Оскільки в Україні слабо розвинена система державного внутрішнього фінансового контролю, що не дозволяє створити умови для попередження фінансових порушень у системі Держземагентства.

Встановлено, що модель ризик-орієнтованого відбору підконтрольних суб'єктів, що була розроблена та адаптована до вітчизняних умов є актуальною і дієвою. На основі оцінок ризику, можливо визначити його вплив на установу, що є підставою для включення цієї установи до планових досліджень Держфінінспекції. Отже, система оцінки ризиків відповідно до моделі, яка запропонована ДФІ, спрямована на виявлення найбільш високих ризиків, де підконтрольний суб'єкт, що має релевантний рівень ризику, потрапляє під постійний нагляд з боку зовнішніх органів.

Висновки та перспективи подальших наукових досліджень. В статті було удосконалено науково-методичний підхід до оцінки якості внутрішнього аудиту в системі Держземагентства шляхом уточнення оціночних критеріїв та імплементації моделі ризик-орієнтованого відбору підконтрольних суб'єктів, що дозволило визначити можливий ризик фінансових порушень як 61 бал (або 70 %). Застосування методу експертних оцінок та бального методу дозволило розробити шкалу визначення періодичності перевірок органами Державної фінансової інспекції залежно від рівня ризику фінансових порушень. Визначено, що планове дослідження якості внутрішнього аудиту в Держземагентстві слід проводити не рідше одного разу на два роки.

Перспективи подальших наукових досліджень слід пов'язати з можливістю впровадження запропонованої моделі з урахуванням специфіки бюджетних установ.

Список використаної літератури:

1. Бюджетний Кодекс України від 21.06.2001 р. № 2542-III. – К. : Атіка, 2001. – 80 с.
2. Внутрішня та зовнішня оцінка якості функцій внутрішнього аудиту в органах державного сектору України / Ян ван Тайтен, П.П. Андреев, О.О. Чечуліна та ін. – К. : Кафедра, 2012. – 70 с.
3. *Дорошенко О.О.* Оцінка системи внутрішнього контролю бюджетної установи / *О.О. Дорошенко* [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.nbu.gov.ua/portal/natural/Npkntu_e/2009_16_1/stat_16_1/31.pdf.
4. Концепція розвитку державного внутрішнього фінансового контролю на період до 2017 р. : розпорядження Кабінету Міністрів України від 24.05.2005 № 158-р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/158-2005-p>.
5. Наказ Держземагентства від 07.06.2012 № 253 «Про затвердження Порядку управління ризиками у Державному агентстві земельних ресурсів України» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://land.gov.ua/za-typamy-normatyvno-pravovoho-aktu/nakazy/105224-nakaz-derzhzemahentstva-ukrainy-vid-07-06-2013-253-pro-zatverdzhennia-poriadku-upravlinnia-ryzykamy-uderzhavnomu-ahentstvi-zemelnykh-resursiv-ukrainy.html>.
6. Постанова «Деякі питання утворення структурних підрозділів внутрішнього аудиту та проведення такого аудиту в міністерствах, інших центральних органах виконавчої влади, їх територіальних органах та бюджетних установах, які належать до сфери управління міністерств, інших центральних органів виконавчої влади» ; від 28 вересня 2011 р. № 1001 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/1001-2011-p>.
7. Стандарти внутрішнього аудиту : Наказ Міністерства фінансів України від 04.10.2011 № 1247 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1219-11>.
8. *Стебляк О.Л.* Внутрішній контроль та аудит в системі Держземагентства / *О.Л. Стебляк, Ю.О. Собченко* // Розвиток економік Євросередині: макро- та макrorівні ; у 2 ч. : зб. матер. Міжнар. наук.-практ. конф. (29–30 бер. 2013 р.). – К. : ГО «Київський економічний науковий центр», 2013. – Ч. I. – С. 18–19.
9. *Стебляк О.Л.* Внутрішня та зовнішня оцінка якості функцій внутрішнього аудиту в системі Держземагентства / *О.Л. Стебляк, Ю.О. Собченко* // Проблеми та перспективи економічного розвитку. – у 2 ч. – зб. матер. Міжнар. наук.-практ. конф. (19–20 квітня 2013 р.). – Сімферополь : НО «Economics», 2013 – Ч. II. – С. 89–91.
10. *Стебляк О.Л.* Моделі організації державного внутрішнього фінансового контролю в системі Держземагентства: адаптація закордонного досвіду / *О.Л. Стебляк* // Вісник ЖДТУ. – 2013. – № 3. – С. 299–308.

ВИГОВСЬКА Наталія Георгіївна – доктор економічних наук, професор кафедри фінансів і кредиту Житомирського державного технологічного університету.

Наукові інтереси:

- фінансовий контроль і аудит;
- методологія контролю.

E-mail:vygng@ukr.net.

СТЕБЛЯНКО Олександр Леонідович – здобувач кафедри фінансів і кредиту Житомирського державного технологічного університету, заступник начальника управління Держземагентства у Житомирському районі Житомирської області.

Наукові інтереси:

- державний фінансовий контроль
- земельні відносини.

Стаття надійшла до редакції 09.01.2015.