

О.Л. Стебляно, здобувач
Житомирський державний технологічний університет

МОДЕЛЬ ОРГАНІЗАЦІЇ ДЕРЖАВНОГО ВНУТРІШНЬОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ В СИСТЕМІ ДЕРЖЗЕМАГЕНТСТВА: АДАПТАЦІЯ ЗАКОРДОННОГО ДОСВІДУ

(Представлено д.е.н., проф. Виговською Н.Г.)

Досліджено питання модернізації державного внутрішнього фінансового контролю, проаналізовано можливість адаптації передового закордонного досвіду при формуванні вітчизняної контрольної моделі, обґрунтовано необхідність переходу від централізованого до децентралізованого внутрішнього фінансового контролю в бюджетних установах (на прикладі Держземагентства).

Ключові слова: внутрішній фінансовий контроль, моделі, бюджетні установи.

Постановка проблеми у загальному вигляді та її зв'язок із важливими науковими чи практичними завданнями. Активна модернізація державного фінансового контролю (ДФК) України почалась у 2002 р. в рамках підготовки Світовим банком та Міністерством економіки України за участю інших органів виконавчої влади проекту “Програмна системна позика – 2”. Як наслідок, українська держава взяла на себе зобов'язання здійснити реформування фінансового контролю відповідно до Європейського зразка. Потужну допомогу в реалізації запланованих реформ контрольним органам України (зокрема, Державній фінансовій інспекції) надає Королівство Нідерландів.

Оскільки вітчизняна система ДФК вважається трирівневою і містить: 1) зовнішній контроль; 2) внутрішній аудит; 3) внутрішній контроль, то програма співпраці спрямована на реформування системи саме внутрішнього державного контролю. Це пояснюється тим, що зовнішній контроль у державному фінансовому контролі України посідає значне місце і є найбільш розвинутим видом, що характеризується найвищим рівнем централізації та фіскальної спрямованості. На відміну від вітчизняної системи, в центр європейської контрольної системи покладено внутрішній аудит та внутрішній контроль як складові державного внутрішнього фінансового контролю (ДВФК), що дозволяє створити сприятливі умови для уникнення фінансових порушень у бюджетній сфері, підвищити ефективність використання бюджетних коштів та державного майна, відповідальність та підзвітність керівників підприємств, установ, організацій у системі державного управління. Нагальна потреба проведення реформи державного внутрішнього фінансового контролю в Україні та створення сучасної вітчизняної моделі державного фінансового контролю з використанням передового європейського досвіду обумовлює актуальність і важливість теми наукового дослідження.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Дослідженню проблем державного внутрішнього фінансового контролю присвячено праці вітчизняних вчених: М.Т. Білухи, О.Д. Василика, І.К. Дрозд, Є.В. Калюги, В.І. Кравченка, В.Ф. Максимової, І.Б. Стефанюка, Л.О. Сухаревої, В.М. Федосова, І.Я. Чугунова, В.О. Шевчука та інших. Незважаючи на значний доробок вчених, існує цілий ряд невирішених проблем у сфері контрольної діяльності бюджетних установ.

Метою статті є оцінка можливості адаптації передового закордонного досвіду при формуванні вітчизняної моделі державного внутрішнього фінансового контролю в Україні та обґрунтування необхідності переходу від централізованої до децентралізованої контрольної системи в бюджетних установах.

Викладення основного матеріалу дослідження. Основними передумовами реформування системи державного внутрішнього фінансового контролю в Україні на сучасному етапі розвитку ринкових відносин є такі: неефективність вітчизняних методів державного контролю (зокрема, ревізії), що мають фіскальний характер; необхідність переходу від ретроспективного до попереднього контролю; значне зростання кількості бюджетних правопорушень; необхідність проведення адміністративної реформи в напрямку децентралізації, що сприятиме збільшенню відповідальності керівників за управління бюджетними коштами; потреба адаптації вітчизняної системи державного внутрішнього фінансового контролю до вимог ЄС.

Сьогодні Україна знаходиться на першому щаблі впровадження європейської моделі ДВФК. Водночас за останні два роки наша країна досить суттєво просунулася у сфері законодавчого та методологічного регулювання вітчизняної системи ДВФК. Саме тому сьогодні сміливо можна говорити про наявність цілісної нормативно-правової бази, яка на державному рівні регулює запровадження та функціонування ДВФК у вітчизняних органах державного та комунального сектора [1, С. 94].

Основним законодавчим актом, який став основою реформування вітчизняної системи ДВФК є Бюджетний кодекс. В основу ст. 26 Бюджетного Кодексу України покладено засади зародження внутрішнього контролю та аудиту в Україні у державному секторі. Одна з основних інновацій

Бюджетного кодексу – це використання європейських норм для створення власної моделі державного внутрішнього фінансового контролю.

Головною умовою реформування вітчизняної системи ДВФК є чітке розмежування понять “внутрішній контроль” та “внутрішній аудит”. Сьогодні вітчизняне законодавство розмежує ці два поняття. Зокрема, Бюджетний кодекс України від 08.07.2010 № 2456-VI та Концепція розвитку державного фінансового контролю надають таке визначення внутрішнього контролю – це комплекс заходів, що застосовується керівником для забезпечення дотримання законності та ефективності використання бюджетних коштів, досягнення результатів відповідно до поставленої мети, завдань, планів і вимог щодо діяльності бюджетної установи та її підвідомчих установ. Відповідно внутрішній аудит – це діяльність підрозділу внутрішнього аудиту в бюджетній установі, спрямована на удосконалення системи управління, запобігання фактам незаконного, неефективного та нерезультативного використання бюджетних коштів, виникненню помилок чи інших недоліків у діяльності бюджетної установи та підвідомчих їй бюджетних установ, поліпшення внутрішнього контролю [2; 3]. В представлених документах вперше у вітчизняному законодавстві дано визначення внутрішнього контролю та його системи, внутрішнього аудиту та його централізованого та децентралізованого різновидів, попереднього та подальшого контролю [4, С. 14].

Європейський досвід показує, що організація внутрішнього фінансового контролю відбувається на основі централізованої і децентралізованої моделі. Вважаємо, що дослідження європейських моделей контролю дозволить нам запропонувати модель організації ДВФК, яка буде прийнятною для України. Характеристику європейських моделей організації внутрішнього фінансового контролю представлено за допомогою таблиці 1.

Таблиця 1

Характеристика європейських моделей організації державного внутрішнього фінансового контролю

№ з/п	Назва моделі та країни, в яких вона застосовується	Сутність моделі	Переваги	Недоліки
1	2	3	4	5
1	Латинська (Наполеонівська) модель або Середземноморський підхід (Бельгія, Франція, Греція, Португалія, Іспанія)	Функція контролю централізована та реалізується окремим міністерством, центральним органом виконавчої влади або під спостереженням або координацією такого	1) всебічний супровід внутрішніх аудиторів з боку координаційно – методологічного центру, забезпечення їх постійного професійного розвитку	1) незабезпечення принципу підзвітності керівника установи, розподіл відповідальності між керівником та координаційним центром; 2) низька ефективність внаслідок слабкої прозорості, оскільки потік інформації є обмеженим і несвоєчасним, що знижує ефективність внутрішнього аудиту; 2) негативне ставлення до діяльності внутрішніх аудиторів з боку працівників досліджуваних ними сфер; 3) не відповідає міжнародним стандартам з питань аудиту

Закінчення табл. 1

1	2	3	4	5
2	Північноєвропейська (Скандинавська) модель (Нідерланди)	Керівництво несе відповідальність за прийняті фінансові рішення та управлінські результати, а тому потребує удосконалення та розробки системи внутрішнього контролю	1) забезпечення принципу підзвітності керівника установи, керівник є відповідальним за організацію внутрішнього аудиту; 2) високий рівень ефективності через взаємодію між керівником установи та внутрішнім	1) відсутність супроводу діяльності внутрішнього аудиту координаційним центром; 2) відсутність контролю за діяльністю аудитора, присутній вплив керівників міністерств

			аудитором, забезпечення своєчасного надходження інформації; 3) внутрішній аудитор є працівником установи, тому є взаєморозуміння з особами, яких він контролює	
--	--	--	---	--

Як свідчать дані таблиці 1, в Україні на сучасному етапі домінує Середземноморський підхід, оскільки контроль занадто централізований. Роль координаційно-методологічного центру у державному внутрішньому фінансовому контролі відіграє ДФІ, однак сьогодні відбувається перехід до децентралізованої моделі, про що свідчать реформаційні процеси в контрольній діяльності держави. Зокрема, головним надбанням у реформуванні вітчизняної системи ДВФК стали Концепція розвитку державного внутрішнього фінансового контролю в Україні та План заходів з її реалізації. Вважається, що саме в цих документах вперше було наведено понятійну базу ДВФК, яка була адаптована до вимог Європейського Союзу. В даній Концепції та Плані заходів проаналізовано основні завдання з реформування, окреслено стратегічні напрями та основні етапи розвитку внутрішнього контролю та аудиту [1, С. 81–82]. План заходів реалізації Концепції розписаний на чітко визначені етапи, які включають три основні напрями:

- нормативно-правове та методологічне забезпечення ДВФК;
- підготовка кадрів та інформаційне забезпечення;
- організаційно-структурні зміни, утворення служб внутрішнього аудиту в ЦОВВ.

Реалізація першого виділеного напрямку ДВФК почалась з прийняття Постанови № 1001 “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 органів виконавчої влади”, зобов’язує утворити та забезпечити функціонування структурних підрозділів внутрішнього аудиту в межах граничної чисельності працівників міністерств, інших центральних органів виконавчої влади, їх територіальних органів, реорганізувавши контрольні-ревізійні підрозділи [5].

Більш детальним інструктивним базисом внутрішнього контролю стали розроблені на виконання вимог Постанови № 1001 Стандарти внутрішнього аудиту, мета яких – визначення єдиних підходів та механізмів дослідження управлінських систем і процесів всередині ЦОВВ, підготовка аудиторських висновків, оцінки якості внутрішнього аудиту, створення основ для удосконалення внутрішнього аудиту та Кодекс етики працівників підрозділу внутрішнього аудиту [6]. Кодекс стосується лише працівників підрозділу внутрішнього аудиту, визначає повноваження та відповідальність аудиторів, основні нормативно – правові акти, яким керується у своїй діяльності внутрішній аудитор. Затверджені морально – етичні принципи професійної діяльності є основою професіонального державного службовця.

Нормативно-правове забезпечення ДВФК в Україні та його характеристика наведено в таблиці 2.

Наявність представленого в таблиці 2 нормативно-правового та методологічного забезпечення державного внутрішнього фінансового контролю підтверджує спрямованість реформ в напрямку переходу від централізованої моделі до децентралізованої.

Одним з напрямів запровадження Концепції розвитку ДВФК в Україні є проведення організаційно-структурних змін. Для того, щоб установа ефективно діяла в рамках нормативно – правового поля, потрібно правильно організувати її роботу, таку як: організація внутрішнього контролю та аудиту з метою налагодження постійної системи внутрішнього контролю; забезпечення досягнення результатів відповідно до зазначених цілей; запобіганням фактам незаконного, неефективного та нерезультативного використання коштів бюджету та попередження помилок чи усунення недоліків у роботі структурних підрозділів установи.

Дослідимо стан організації ДВФК на прикладі Держземагентства. Як свідчить статистика, стан організації контрольні-ревізійної роботи в Держземагентстві на сучасному етапі є незадовільним. Зокрема, незважаючи на неодноразові зауваження і рекомендації Державної фінансової інспекції, до цього часу існує невідповідність організаційно-правових документів, що регламентують діяльність відділу внутрішнього аудиту (колишнього контрольні-ревізійного підрозділу) Держземагентства нормативно-правовим актам з питань контрольні-ревізійної роботи вищого рівня.

Протягом 2011 р. територіальними органами та центральним апаратом Держземагентства України було проведено 363 контрольних заходи, в тому числі 274 планових та 89 позапланових, з них безпосередньо центральним апаратом – 9 планових та 14 позапланових перевірок.

Загальна сума порушень фінансово-бюджетної дисципліни за результатами проведених перевірок в системі Держземагентства України протягом 2011 р. склала 20,7 млн. грн., з яких:

– сума фінансових порушень, що призвели до втрат фінансових і матеріальних ресурсів, становить 3,6 млн. грн.;

– розмір порушень фінансово-бюджетної дисципліни, що не призвели до втрат фінансових і матеріальних ресурсів, склав 17,2 млн. грн.

Із зазначеної суми порушень фінансово-бюджетної дисципліни спеціалістами центрального апарату було виявлено порушень на загальну суму 16,2 млн. грн. [7].

Зважаючи на широкий спектр порушень і недоліків, виявлених у системі Держземагентства, удосконалення контрольно-ревізійної роботи з адаптацією європейського досвіду є необхідним. Тому поставимо за мету дослідити можливість впровадження децентралізованої європейської моделі у систему Держземагентства. Реформування вітчизняної системи ДВФК у бюджетних установах в обов'язковому порядку відбувається на основі європейської практики, яка ґрунтується на відповідальності керівника, тобто відповідно до Бюджетного Кодексу України керівник несе персональну відповідальність за функціонування належної системи внутрішнього контролю та здійснення внутрішнього аудиту у своїй установі.

Таблиця 2

Нормативно-правове забезпечення державного внутрішнього фінансового контролю в Україні

№ з/п	Нормативний акт	Основні положення щодо державного внутрішнього фінансового контролю
1	2	3
1	Бюджетний кодекс	Новою редакцією Бюджетного кодексу від 08.07.2010 року № 2456-VI, а саме 26 статтею чітко визначено обов'язковість запровадження внутрішнього аудиту у розпорядників бюджетних коштів. Відповідно до даної статті розпорядники коштів мають організувати внутрішній аудит та забезпечувати його здійснення у власних закладах та підвідомчих бюджетних установах, з врахуванням вимог Кабінету Міністрів України

Закінчення табл. 2

1	2	3
2	Концепція розвитку ДВФК	Концепція передбачає вирішення питань організації та функціонування державного внутрішнього фінансового контролю в системі органів державного і комунального сектора
3	Кодекс етики внутрішніх аудиторів	Кодифікований акт, в якому зафіксовано систему моральних і професійних цінностей та правил поведінки працівників підрозділу внутрішнього аудиту, або посадових осіб, на яких покладено повноваження щодо здійснення внутрішнього аудиту
4	Стандарти внутрішнього аудиту	Стандарти розроблені з метою визначення єдиних підходів до організації та проведення внутрішнього аудиту, підготовки аудиторських звітів, висновків та рекомендацій у міністерствах та інших центральних органах виконавчої влади, їх територіальних органах та бюджетних установах, які належать до сфери управління міністерств, інших центральних органів виконавчої влади, оцінки якості такого аудиту. Стандарти застосовуються структурними підрозділами внутрішнього аудиту, утвореними в бюджетних установах
5	Лист Про реорганізацію контрольно-ревізійних підрозділів та створення підрозділів внутрішнього аудиту	Внутрішній документ Держфінінспекції, який призначений виконати положення ст. 26 БКУ, Концепції розвитку державного внутрішнього фінансового контролю та Плану заходів з її реалізації – відбувається реорганізація контрольно – ревізійних підрозділів у підрозділи внутрішнього аудиту
6	План заходів щодо реалізації положень Концепції розвитку ДВФК	Затверджено Кабінетом Міністрів України з метою реалізації Концепції розвитку державного внутрішнього фінансового контролю на період до 2017 року. План заходів складається з трьох етапів: I-й етап (IV кв. 2008 – 2011 роки) включає в себе

		розробку нормативно-правового та методологічного забезпечення, підготовку кадрів та інформаційне забезпечення; II-й етап (2012 – 2016 рр.) включає в себе розробку нормативно-методологічного забезпечення, проведення організаційно – структурних змін, створення кадрового та інформаційно-технічного забезпечення; III-й етап (2017 рік) підбиття підсумків двох етапів реформування системи державного внутрішнього фінансового контролю
7	Постанова № 1001	Передбачає затвердження Порядку 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
8	Порядок № 1001	Цей Порядок визначає механізм утворення структурних підрозділів внутрішнього аудиту та проведення в міністерствах, інших центральних органах виконавчої влади, їх територіальних органах та бюджетних установах, які належать до сфери управління міністерств, інших центральних органів виконавчої влади такого аудиту

Адаптувавши окремі елементи децентралізованої європейської моделі внутрішнього контролю (COSO – ERM) до організації контролю у Держземагентстві, визначимо такі її компоненти:

- внутрішнє середовище;
- формування цілей;
- опис процесів;
- ідентифікація та оцінка ризиків;
- способи реагування на ризики, управління ними;
- механізм контролю (контрольні заходи);
- організація інформаційного та комунікаційного обміну;
- здійснення моніторингу системи внутрішнього контролю та відслідковування результатів реалізації контрольних заходів [1].

Перший компонент моделі – внутрішнє середовище контролю. Тобто, цей компонент фактично є системою управління, яка спрямована на реалізацію підрозділами Держземагентства встановлених завдань. Розпочинаючи діяльність із налагодження в організації системи ВК, першим кроком є оцінювання існуючого внутрішнього середовища, що надає змогу визначити ризикові сфери та запропонувати способи управління ними. Даний компонент передбачає, що система внутрішнього контролю має бути описана у внутрішніх документах: інструкції, технологічні регламенти, технологічні карти, які повинні бути затверджені керівником установи. Внутрішні технологічні регламенти мають містити: опис процесів та операцій, які здійснюються в рамках виконання відповідної функції; схема документообігу за відповідною функцією; перелік нормативно – правових актів та програмно технічних комплексів.

Побудова ефективної системи внутрішнього контролю в Держземагентстві покладена на керівника, який, в свою чергу, має забезпечити розробку загальних організаційно – правових засад внутрішнього контролю щодо організації надійної та дієвої системи такого контролю. В якості основного організаційно-правового внутрішнього документу в установі повинна стати Інструкція з внутрішнього контролю, розроблена на основі Методичних рекомендацій з організації внутрішнього контролю розпорядниками бюджетних коштів у своїх закладах та у підвідомчих бюджетних установах, затверджених наказом Міністерства фінансів України від 14.09.2012 № 995 [1].

Основні вимоги до Інструкції із внутрішнього контролю є такими: 1) відповідність Європейським стандартам та побудова на основі моделі COSO – моделі міжнародної структури внутрішнього контролю; 2) адаптація до вітчизняного законодавства, в першу чергу, до ст. 26 БКУ, Концепції розвитку державного внутрішнього фінансового контролю за період до 2017 року, Плану заходів щодо реалізації положень Концепції розвитку державного внутрішнього фінансового контролю на період до 2017 року та інших нормативно – правових актів України; 3) гнучкість.

Сформовані вимоги означають, що Інструкція повинна бути інструментом попередження порушень та налагодження ефективного управління в організації.

Опис основних елементів внутрішнього середовища контрольної системи в організації представлено в таблиці 3.

Таблиця 3

Опис основних елементів внутрішнього середовища

№ з/п	Основні елементи внутрішнього середовища	Склад елементів внутрішнього середовища, які потрібно аналізувати
1	2	3
1	Організаційна структура	Наявність мети, функцій, завдань організації; затверджена структура організації; розподіл повноважень і відповідальності; внутрішні Положення про структурні підрозділи, посадові інструкції; внутрішні регламенти проведення процедур, операцій
2	Принципи та правила управління персоналом	Наявність внутрішніх документів, що регулюють питання роботи із персоналом; методи відбору персоналу – навчання, оцінка, заохочення, кар'єрний ріст; процедура добору кадрів

Закінчення табл. 3

1	2	3
3	Етичні норми	Наявність внутрішніх документів щодо етики (Кодекс етики); відношення щодо дотримання вимог таких документів; професійна компетентність персоналу
4	Якість наявних процедур ВК	Наявність інструкції з внутрішнього контролю; якість таких документів; заходи і види контролю, що виконуються; слабкі і сильні сторони заходів контролю та їх перспективи подальшого розвитку
5	Відношення керівництва до ризику	Наявність внутрішніх документів щодо визначення, управління, періодичності та перегляду ризиків; розгляд меж ризиків; стан оновлення системи ризиків та заходів реагування на них

Система ВК не може бути ефективною без чітко визначених цілей діяльності організації. Перед проведенням оцінки ризиків та визначення відповідних заходів контролю керівництво повинно чітко визначити цілі організації, які повинні бути зрозумілими та легко вимірюваними.

Цілком зрозуміло, що цілі формуються на різних рівнях і це сприяє створенню ефективної системи реагування та управління ризиками. Логічним завершенням дослідження загального виду ієрархії цілей Держземагентства є визначення та надання характеристики цим цілям (табл. 4). Встановлені цілі у системі Держземагентства сприяють ефективному управлінню та оцінці ризиків, а також удосконаленню системи управління.

Таблиця 4

Ієрархія цілей Держземагентства

№ з/п	Мета	Характеристика мети
1	Мета діяльності	Мета діяльності Держземагентства полягає у реалізації земельної реформи та державної політики у сфері регулювання земельних відносин, використання, відтворення, охорони та проведення моніторингу земель, ведення Державного земельного кадастру
2	Стратегічні цілі	Основними стратегічними цілями (напрямами) діяльності Державного агентства земельних ресурсів України є: – створення передумов для повноцінного функціонування ринку землі; – створення системи державного земельного кадастру та гарантування прав на землю; – стратегічне планування використання земель та землеустрій; – визначення та нормативно-правове забезпечення стратегічних напрямів розвитку земельних відносин
3	Операційні цілі	Відображають середовище, в якому функціонує установа, напрямками діяльності Держземагентства є: геодезія та картографія, ліцензування та картографія, експертиза, ринок земель, грошова оцінка земель, землеустрій та охорона земель, адміністративні послуги, міжнародна діяльність, реформування земельних відносин, кадастр і реєстрація, законотворча діяльність, розпорядження с/г землями державної власності
4	Цілі	Основною ціллю звітування установи завжди буде не тільки донесення

	звітування	доступною мовою основних засад роботи Держземагентства, а й зворотний зв'язок
5	Цілі відповідності	Держземагентство України у своїй діяльності керується Конституцією та законами України, актами Президента України та Кабінету Міністрів України, наказами Міністерства аграрної політики та продовольства України, іншими актами законодавства України, дорученнями Президента України та Міністра

Наступний компонент моделі – ідентифікація ризиків проводять з метою виявлення найбільш ризикових сфер діяльності, яка проводиться керівником кожного структурного підрозділу або відповідальною особою. Для правильної ідентифікації ризиків потрібно правильно визначити види ризиків, які виникають. Це означає, що установа має врахувати всі ризики, тобто забезпечити всебічний підхід до їх визначення. Система внутрішнього контролю повинна постійно оновлюватися, з метою виявлення нових негативних впливів від ризиків [1].

Після ідентифікації ризику потрібно оцінити його вплив, тобто відбувається визначення пріоритетів в управлінні найбільш важливими питаннями, що потребують посиленого контролю.

Визначивши рівень ризику в установі, керівництво вирішує, як саме і у якій формі реагувати на ризики. При цьому керівництво повинно враховувати наступні факти:

- оцінку ймовірності та впливу ризику;
- витрати, пов'язані з реагуванням на ризик;
- чи не створює відповідь на ризик додаткових ризиків.

Іноді виникають такі ситуації, коли ризики повинні бути зменшеними, тобто установа мусить запровадити та підтримувати ефективні заходи внутрішнього контролю, які допоможуть зменшити або прийняти певний рівень ризику. Процес управління ризиками розглядається як складова частина управління установою та є процесом, що здійснюється як керівником, так і співробітниками, яке направлено на забезпечення досягнення мети установи.

Механізм контролю – це сукупність управлінських дій, які здійснюються суб'єктами внутрішнього контролю для впливу на ризик та досягнення визначених цілей. Вважається, що заходи повинні реалізовуватися в установі в обов'язковому порядку, тобто вони повинні бути дієвими на всіх рівнях управління. Також установа має визначити для себе відповідне коло правил і процедур, після чого визначається ефективність заходів контролю, які є лише компонентами внутрішнього контролю, тому їх потрібно поєднувати із іншими компонентами системи внутрішнього контролю.

Сьомий компонент моделі COSO – ERM є інформаційне та комунікаційне забезпечення – це процес по збору, документуванню, передачі інформації, яка організовується для надання керівництву Держземагентства інформації, необхідної для прийняття управлінських рішень з удосконалення внутрішнього контролю. Відобразимо вимоги до інформації в таблиці 2.

Відобразимо вимоги керівництва до інформації системі Держземагентства в таблиці 5.

Таблиця 5

Вимоги керівництва до якісної інформації в системі Держземагентства*

№ з/п	Вимоги до інформації	Питання на які відповідає	Сутність
1	Доцільна	Чи є наявна інформація необхідною?	Інформація повинна відповідати тій меті, задля якої вона підготовлена, тобто вона повинна допомагати у вирішенні конкретних управлінських задач
2	Своєчасна	Чи є вона тоді, коли необхідна?	Інформація зберігає свою актуальність на той момент, коли стає доступною для її використання у процесі контролю
3	Актуальна	Чи є це остання інформація?	Формування інформації у визначені терміни, що забезпечує її оперативність, своєчасність і корисність
4	Чітка	Чи є вона правильною та достатньо деталізованою?	Інформація не повинна містити нічого зайвого і концентрувати увагу її користувача на несуттєвих відомостях або таких, що не належать до справи
5	Доступна	Чи можуть учасники процесу її легко отримати?	Полягає в тому, що авторизований користувач може використовувати інформацію відповідно до правил, встановлених політикою безпеки, не очікуючи довше заданого (прийняттого) інтервалу часу

*Узагальнено на основі [8; 1; 9]

Необхідна інформація визначається, фіксується і передається в такій формі і в такі терміни, які дозволяють співробітникам ефективно виконувати їх обов'язки. Ефективний обмін інформацією в межах організації передбачає рух інформації по вертикалі і по горизонталі. Процес цілкового документування представляє собою систему звітів, які містять операційну, фінансову, нефінансову та іншу інформацію,

яка необхідна для контролю. Документування повинно повністю охоплювати процес внутрішнього контролю, і у будь-який момент бути готовим до перевірки.

Восьмий компонент - здійснення моніторингу – є одним з найважливіших, який передбачає проведення оцінки якості внутрішнього контролю, що передбачає надання рекомендацій та пропозицій для усунення можливих недоліків внутрішнього контролю. За допомогою моніторингу мають встановлюватися недоліки системи ВК установи, які повинні бути доведені до вищого керівництва для прийняття коригуючих дій. У зв'язку з постійною зміною обставин, пов'язаних із впливом внутрішніх та зовнішніх чинників, змінюються цілі установи та ризики, тому це сприяє проведенню постійного моніторингу ефективності внутрішнього контролю.

Дослідивши можливість адаптації елементів децентралізованої моделі на прикладі системи Держземагентства, зробимо такий висновок. При застосуванні будь-якої із моделей потрібно оцінити специфіку державного управління та розвиток державних фінансів. В Україні поки що не створено належного правового і методологічного забезпечення функціонування служб децентралізованого внутрішнього аудиту в органах державного і комунального сектору, тому на початковому етапі запровадження внутрішнього аудиту у державному секторі економіки, вважаємо, що доцільним є запровадження помірно централізованого підходу. Європейські стандарти припускають функціонування такої моделі, навіть якщо вона суперечить ідеальній децентралізованій моделі. В Україні, як і в окремих країнах Східної Європи, переважає централізована модель державного внутрішнього фінансового контролю з елементами децентралізованої – в частині здійснення попереднього контролю. Це означає, що помірно централізований підхід є найбільш доречним для України. Вирішення основних економічних проблем у державних фінансах залежить від управлінських рішень влади, фінансового забезпечення, визначення та досягнення основних цілей та системи внутрішнього контролю, тому ефективна система аудиту має забезпечити реалізацію державної політики в сфері земельних відносин. Враховуючи рекомендації європейської спільноти, початковий етап ВА слід створити на основі помірно-централізованої моделі

Висновки. Дослідивши організацію державного фінансового контролю земельних відносин, ми дійшли висновків:

1. Реформування державного фінансового контролю відбувається на основі гармонізації складових ДВФК: внутрішнього контролю та аудиту відповідно до європейських стандартів, що дозволить створити сприятливі умови для уникнення фінансових порушень у бюджетній сфері, підвищити ефективність використання бюджетних коштів та державного майна.

2. Структура внутрішнього контролю в Держземагентстві повинна бути побудована з врахуванням вимог моделі COSO – ERM, яка направлена на надання рекомендацій керівнику щодо необхідності визначення переліку ризиків, що можуть впливати на досягнення стратегічних, тактичних та операційних цілей.

3. Досліджено, що в Україні не створено правового і методологічного забезпечення функціонування служб децентралізованого внутрішнього аудиту в органах державного і комунального сектору, тому на початковому етапі запровадження внутрішнього аудиту у державному секторі економіки, запропоновано запровадження помірно-централізованого підходу щодо розвитку підрозділів внутрішнього аудиту.

Список використаної літератури:

1. Державний внутрішній фінансовий контроль : України та європейський досвід : навч. посібник / Ян ванТайнен, П.П. Андреев, О.О. Чечуліна, М.Г. Тимохін та ін. — К. : Кафедра, 2011. — 120 с.

2. Бюджетний кодекс України від 21 червня 2001 р. із змінами та доповненнями згідно Закону України “Про внесення змін до Бюджетного кодексу” № 3172-VI (3172-17) від 05.04.2011.

3. Концепція розвитку державного внутрішнього фінансового контролю на період до 2017 року: розпорядження Кабінету Міністрів України від 24.05.2005 № 158-р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/158-2005-p>.

4. Бельчик С.В. Державний внутрішній фінансовий контроль в Україні розвиватиметься за нормами Європейського союзу / С.В. Бельчик, М.В. Бариніна-Закірова // Фінансовий контроль. – № 5 (28). – 2005. – С. 13–15

5. 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>.

6. Кодекс етики працівників підрозділу внутрішнього аудиту : Наказ Міністерства фінансів України 29.09.2011 № 1217 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z1195-11>.

7. Про діяльність Державного комітету із земельних ресурсів та підпорядкованих йому підприємствах, установах і організаціях [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/article/75226;jsessionid=171EF72753BEF98CD50DD34F5B1664EF>.

8. Внутрішній контроль та аудит у секторі державного управління України та європейський досвід / П.П. Андреев, О.О. Чечуліна, Ян ванн Тайнен, М.Г. Тимохін та ін. — К. : Кафедра, 2011. — 120 с.

9. Корпоративне управління : навч. посіб. / Т.Л. Мостенська, В.О. Новак, М.Г. Луцький, та ін. — К. : Каравела, 2008. — 384 с.

СТЕБЛЯНКО Олександр Леонідович – здобувач Житомирського державного технологічного університету.

Наукові інтереси:

– фінансовий контроль.

Стаття надійшла до редакції 25.06.2013