

of policyholders in the context of the new legislation]. *Ukraina finansova*. http://www.ufin.com.ua/analit_mat/strah_rynok/046.htm

[Legal Act of Ukraine] (1991). <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/1023-12>

[Legal Act of Ukraine] (1996). <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/85/96-вр>

[Legal Act of Ukraine] (2004). <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1961-158>

[Legal Act of Ukraine] (2001). <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/2664-14>

[Legal Act of Ukraine] (2009). <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/1026-2009-p>

[Legal Act of Ukraine] (2012). <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/867-2012-p>

[Legal Act of Ukraine] (2013). <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z2222-13>

Slobodian, O. "Pravovi zasady zakhystu prav spozhyvachiv finansovykh posluh" [Legal framework for the protection of the rights of consumers of financial services]. *Yurydychna Ukraina*, no. 11 (2013): 43-48.

Shevchuk, O., and Mentukh, N. "Zakhyst prav spozhyvachiv finansovykh posluh: dosvid Ukrainy ta Yevropeiskoho Soiuzu" [Protection of the rights of consumers of financial services: the experience of Ukraine and European Union]. *Naukovyi visnyk Khersonskoho derzhavnogo universytetu*. Vol. 2, no. 1 (2016): 58-62.

УДК 645.87

РЕКОМЕНДАЦІЇ ЩОДО УПОРЯДКУВАННЯ ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВ

© 2017 КАЛІНКІН Д. В.

УДК 645.87

Калінкін Д. В. Рекомендації щодо упорядкування внутрішнього аудиту бюджетних установ

Метою статті є розробка методичних рекомендацій щодо упорядкування внутрішнього аудиту бюджетних установ. Запропоновано врахувати розробку внутрішньої документації, що регулює порядок здійснення внутрішнього аудиту бюджетної установи; створення раціональної структури внутрішнього аудиту; визначення кола питань, що підлягають внутрішньому аудиту, тобто ефективне планування. Визначено, що вдосконалення упорядкування внутрішнього аудиту бюджетних установ в умовах реформування системи державного фінансового контролю доцільно проводити поетапно з урахуванням критичного аналізу умов функціонування бюджетної установи; моделювання організації внутрішнього аудиту; оптимального складу (чисельності) працівників, зайнятих внутрішнім аудитом; оцінки вартості внутрішнього аудиту, оцінки стану організації внутрішнього аудиту бюджетної установи; здійснення ряду заходів з оптимізації системи організації внутрішнього аудиту.

Ключові слова: внутрішній аудит, державний фінансовий контроль, упорядкування внутрішнього аудиту.

Рис.: 2. Бібл.: 8.

Калінкін Дмитро Володимирович – кандидат економічних наук, викладач кафедри контролю та аудиту, Харківський національний економічний університет ім. С. Кузнеця (пр. Науки, 9а, Харків, 61166, Україна)

УДК 645.87

UDC 645.87

Калінкін Д. В. Рекомендации по упорядочению внутреннего аудита бюджетных учреждений

Kalinkin D. V. The Recommendations on Harmonization of Internal Audit of the Budgetary Institutions

Целью статьи является разработка методических рекомендаций по упорядочению внутреннего аудита бюджетных учреждений. Предложено учесть разработку внутренней документации, регулирующей порядок осуществления внутреннего аудита бюджетного учреждения; создание рациональной структуры внутреннего аудита; определение круга вопросов, подлежащих внутреннему аудиту, то есть эффективное планирование. Определено, что совершенствование упорядочения внутреннего аудита бюджетных учреждений в условиях реформирования системы государственного финансового контроля целесообразно проводить поэтапно с учетом критического анализа условий функционирования бюджетного учреждения; моделирование организации внутреннего аудита; оптимального состава (численности) работников, занятых внутренним аудитом; оценки стоимости внутреннего аудита; оценки состояния организации внутреннего аудита бюджетного учреждения; осуществления ряда мероприятий по оптимизации системы организации внутреннего аудита.

The article is aimed at developing methodical recommendations on harmonization of internal audit of the budgetary institutions. It is suggested to take into consideration development of internal documentation regulating the order of implementation of internal audit of a budgetary institution; creation of a rational structure of internal audit; determination of the range of issues related to internal audit, i.e. effective planning. It has been determined that improvement of harmonization of internal audit of the budgetary institutions in the context of reforming the State financial control system is advisable to be conducted stepwise, with the critical analysis of the conditions of functioning of a budgetary institution; modeling of organization of internal audit; optimum composition (number) of employees occupied with internal audit; assessing the value of internal audit; evaluation of the status of organization of internal audit of a budgetary institution; implementation of a number of activities to optimize the system of organization of internal audit.

Ключевые слова: внутренний аудит, государственный финансовый контроль, составление внутреннего аудита.

Keywords: internal audit, the State financial control, preparation of internal audit.

Рис.: 2. Библ.: 8.

Fig.: 2. Bibl.: 8.

Калінкін Дмитрій Владимирович – кандидат економічних наук, преподаватель кафедры контроля и аудита, Харьковский национальный экономический университет им. С. Кузнеця (пр. Науки, 9а, Харьков, 61166, Украина)

Kalinkin Dmitry V. – PhD (Economics), Lecturer, Department of Control and Audit, Simon Kuznets Kharkiv National University of Economics (9a Nauky Ave., Kharkiv, 61166, Ukraine)

У сучасних умовах реформування системи державного фінансового контролю упровадження внутрішнього аудиту, передусім на рівні бюджетних установ, здатне забезпечити законність, доцільність, обґрунтованість та ефективно використання державних фінансових ресурсів на кожній стадії їх перерозподілу.

Однак упровадження внутрішнього аудиту в діяльність вітчизняних бюджетних установ в умовах реформування системи державного фінансового контролю зіштовхується із суттєвими перешкодами, серед яких доцільно виокремити недостатнє сприйняття значення внутрішнього аудиту керівниками бюджетних установ

для ефективного використання фінансових ресурсів, недостатню розробленість теоретичного підґрунтя та методичного забезпечення внутрішнього аудиту для обґрунтування практичної реалізації заходів із реформування системи державного фінансового контролю.

Розкриття проблеми внутрішнього аудиту бюджетних установ в умовах реформування системи державного фінансового контролю досліджується в наукових працях таких українських учених, як: Г. М. Азаренкова [1], Т. А. Бутинець [2], Н. Г. Виговська [3], Ю. В. Нескородев [4], Ю. Б. Слободяник [6], І. Ю. Чумакова [7], О. А. Шевчук [8] та ін.

Відаючи належне науковим розробкам провідних вітчизняних і зарубіжних учених стосовно внутрішнього аудиту бюджетних установ в умовах реформування системи державного фінансового контролю, слід зазначити, що питання, пов'язані з розробленням відповідного методичного забезпечення, є недостатньо повно розробленими, що зумовило актуальність обраної теми.

Метою статті є обґрунтування методичних рекомендацій щодо упорядкування внутрішнього аудиту бюджетних установ.

Основні напрями реформування системи державного фінансового контролю України, що полягають в адаптуванні вітчизняної моделі функціонування системи державного фінансового контролю до її європейського аналога, законодавчо закріплені, перш за все, в Концепції розвитку Державного внутрішнього фінансового контролю та Стратегії розвитку управління державними фінансами. Ці документи регламентують питання необхідності організації внутрішнього аудиту бюджетних установ, обов'язковість якої встановлена також зазначеною Концепцією, Бюджетним кодексом та Постановою КМУ № 1001 [5]. При цьому організація внутрішнього аудиту бюджетних установ передбачає створення підрозділів внутрішнього аудиту на всіх рівнях розпорядників бюджетних коштів, а діяльність таких підрозділів повинна здійснюватись узгоджено та паралельно.

Для визначення упорядкування внутрішнього аудиту бюджетних установ в умовах реформування системи державного фінансового контролю автором пропонується застосовувати системний підхід. Це дозволить представити організацію внутрішнього аудиту бюджетної установи, з одного боку, як самостійну систему, що складається з частин, кожна з яких має свої власні цілі, або як частину тієї або іншої системи більш високого порядку, а саме: системи державного фінансового контролю.

Крім того, при упорядкуванні внутрішнього аудиту в бюджетній установі доцільно передбачити такі етапи:

1) критичний аналіз та порівняння розмірів витрачення бюджетних коштів з плановими показниками, визначення напрямів та ефективності їх використання за цільовим призначенням та бюджетними програмами; визначення зон підвищеного ризику та тих сегментів діяльності, де існує загроза фінансових порушень і зловживань;

2) визначення факторів, що впливають на стан внутрішнього аудиту бюджетної установи та розробка

заходів, що створюють умови для посилення позитивного впливу цих факторів, покращують стан та підвищують якість внутрішнього аудиту бюджетної установи;

3) аналіз ефективності функціонування існуючої структури управління бюджетною установою, розробка положень про підрозділи бюджетної установи (у тому числі про відділ внутрішнього аудиту при його наявності в бюджетній установі), план документації та документообігу, штатний розклад, посадові інструкції із зазначенням прав, обов'язків та відповідальності кожної структурної одиниці;

4) розробка формальних типових прийомів і способів внутрішнього контролю за використанням бюджетних коштів, які дозволяють упорядкувати взаємовідносини працівників, ефективно управляти фінансовими ресурсами бюджетної установи, оцінювати рівень інформації для прийняття управлінських рішень з підвищення бюджетної дисципліни;

5) організація спеціалізованого підрозділу внутрішнього аудиту або впровадження окремих обов'язків внутрішніх аудиторів відповідним робітникам;

6) визначення шляхів удосконалення внутрішнього аудиту з урахуванням безперервно змінюваних внутрішніх та зовнішніх факторів впливу та умов функціонування.

Такий розгляд забезпечить цілісність внутрішнього аудиту як системи та дасть можливість створити таку модель його організації, в якій може бути досягнутий ефективний комунікаційний зв'язок і створена система необхідних інформаційних потоків з раціональним розміщенням джерел і користувачів інформації, застосуванням сучасних технологій її одержання та передачі. Окрім того, це дозволить здійснити чітку координацію діяльності всіх ланок системи внутрішнього аудиту як на регіональному, так і на макрорівні.

Однак перш, ніж запропонувати рекомендації щодо впорядкування внутрішнього аудиту в бюджетних установах, автором пропонується окреслити певні недоліки його функціонування, які були визначені під час оцінки стану та якості внутрішнього аудиту на досліджуваних бюджетних установах.

Так, проблемні питання розвитку внутрішнього аудиту бюджетних установ в умовах реформування системи державного фінансового контролю можна поділити на дві групи:

1) *проблемні питання організаційного характеру*, рішення яких знаходиться в повноваженнях керівників бюджетних установ. Вони пов'язані з визначенням доцільності створення окремого структурного підрозділу внутрішнього аудиту, визначенням чисельності осіб, які будуть займатися внутрішнім аудитом, їх організаційними та функціональними повноваженнями, розробкою заходів для підвищення якості внутрішнього аудиту;

2) *проблемні питання функціонального характеру* підрозділів внутрішнього аудиту чи посадових осіб – внутрішніх аудиторів. Ці питання виникають через низьку кваліфікацію внутрішніх аудиторів та пов'язані з недоліками в плануванні внутрішнього аудиту, з нерозу-

мінням методології внутрішнього аудиту, з відсутністю механізму реалізації результатів внутрішнього аудиту.

Варто зазначити, що зазначені проблемні питання внутрішнього аудиту бюджетних установ в умовах реформування системи державного фінансового контролю в першу чергу пов'язані з незрозумінням посадових осіб – внутрішніх аудиторів ролі та ключових принципів ризикоорієнтованого планування такої діяльності та аудиторської складової такої діяльності, що дозволило б виявити причини фінансових порушень та розробити заходи щодо їх оперативного усунення, а головне – попередити їх.

Зважаючи на всі перелічені недоліки в розвитку внутрішнього аудиту бюджетних установ, при розробці рекомендацій щодо його організації пропонується врахувати такі заходи:

1) розробка внутрішньої документації, що регулює порядок здійснення внутрішнього аудиту бюджетної установи;

2) створення раціональної структури внутрішнього аудиту;

3) визначення кола питань, що підлягають внутрішньому аудиту, тобто ефективне планування.

Усі вищезазначені заходи повинні знаходити своє відображення при складанні робочих та звітних документів внутрішнього аудиту бюджетної установи та прийнятті управлінських рішень щодо його вдосконалення (рис. 1).

Більше того, на ступінь впровадження зазначених заходів у діяльність бюджетних установ необхідно звертати увагу й органам Державної аудиторської служби України при перевірці ефективності організацій внутрішнього аудиту, оцінюванні його стану та якості, а також Міністерству фінансів при здійсненні поточного контролю фінансових ресурсів, спрямованих на впровадження внутрішнього аудиту бюджетних установ в умовах реформування системи державного фінансового контролю. Також варто зауважити, що запропоновані рекомендації можуть бути використані й центральними органами виконавчої влади, міністерствами та відомствами при вдосконаленні їх внутрішнього аудиту.

З точки зору системного підходу при впорядкуванні внутрішнього аудиту на досліджуваних бюджетних установах, а також у цілому в центральних органах виконавчої влади важливою є проблема неналежного інформаційного забезпечення контрольної діяльності, оскільки саме воно є входом до системи при її функціонуванні.

Водночас доцільно зазначити, що, на думку автора, об'єднання загальних і специфічних методів організації внутрішнього аудиту слід реалізовувати на практиці у вигляді Положення про відділ внутрішнього аудиту та/чи Положення про контрольну діяльність. У цих документах якому потрібно визначити:

- ✦ форму організації та тип організації структури апарату внутрішнього аудиту бюджетної установи;
- ✦ форму ведення внутрішнього аудиту бюджетної установи;

- ✦ організацію та ступінь деталізації внутрішнього аудиту при застосуванні комп'ютерних інформаційних систем;
- ✦ формування систем захисту конфіденційної інформації в системі внутрішнього аудиту бюджетної установи;
- ✦ метод моніторингу надійності, ефективності, якості внутрішнього аудиту бюджетної установи.

Розробка таких документів можлива в умовах наявності даних про механізми виникнення, рух та обробку інформації, а також направленість та інтенсивність документообігу в бюджетній установі.

На думку автора, доцільно не створювати відділ, а розподілити контрольні функції між підрозділами і працівниками, що дозволить:

- ✦ здійснювати оперативний контроль за всіма фактами діяльності підприємства;
- ✦ на основі накопичених даних обробляти та аналізувати наявну інформацію про контрольні заходи, що проводяться на підприємстві, з метою вчасного прийняття управлінських рішень;
- ✦ надавати оперативні та зведені дані про стан об'єктів внутрішньогосподарського контролю зацікавленим особам.

Усе це буде сприяти підвищенню ефективності внутрішнього аудиту бюджетної установи.

Особливого значення набувають питання раціональної побудови апарату внутрішнього аудиту та оптимального застосування його організаційних форм. Проте, практична реалізація цих заходів можлива лише за умов визначення послідовності їх впровадження.

У результаті узагальнення існуючих розробок автором визначено шість етапів удосконалення впорядкування внутрішнього аудиту бюджетної установи в умовах реформування системи державного фінансового контролю.

Перший етап полягає у проведенні критичного аналізу, вивченні поточних цілей функціонування, стратегічних напрямів діяльності й розвитку установи. При цьому, слід враховувати основні вимоги до організації ефективно функціонуючого внутрішнього аудиту.

Другий етап удосконалення впорядкування внутрішнього аудиту бюджетних установ передбачає розробку його концептуальних засад. Схематично змістовну структуру упорядкування внутрішнього аудиту бюджетних установ представлено на рис. 2.

Третій етап включає визначення оптимального складу (чисельності) працівників, зайнятих внутрішнім аудитом. Чим чіткіша, повніша та інтегрованіша ця структура, тим вища й ефективність контролю та раціональніший розподіл грошових ресурсів, спрямованих на підвищення його ефективності.

На *четвертому етапі* необхідно зробити оцінку вартості внутрішнього аудиту. При цьому слід мати на увазі, що витрати на впровадження і підтримання системи внутрішнього аудиту в бюджетній установі – це сукупність початкових витрат на її створення і поточних витрат протягом усього терміну її функціонування.

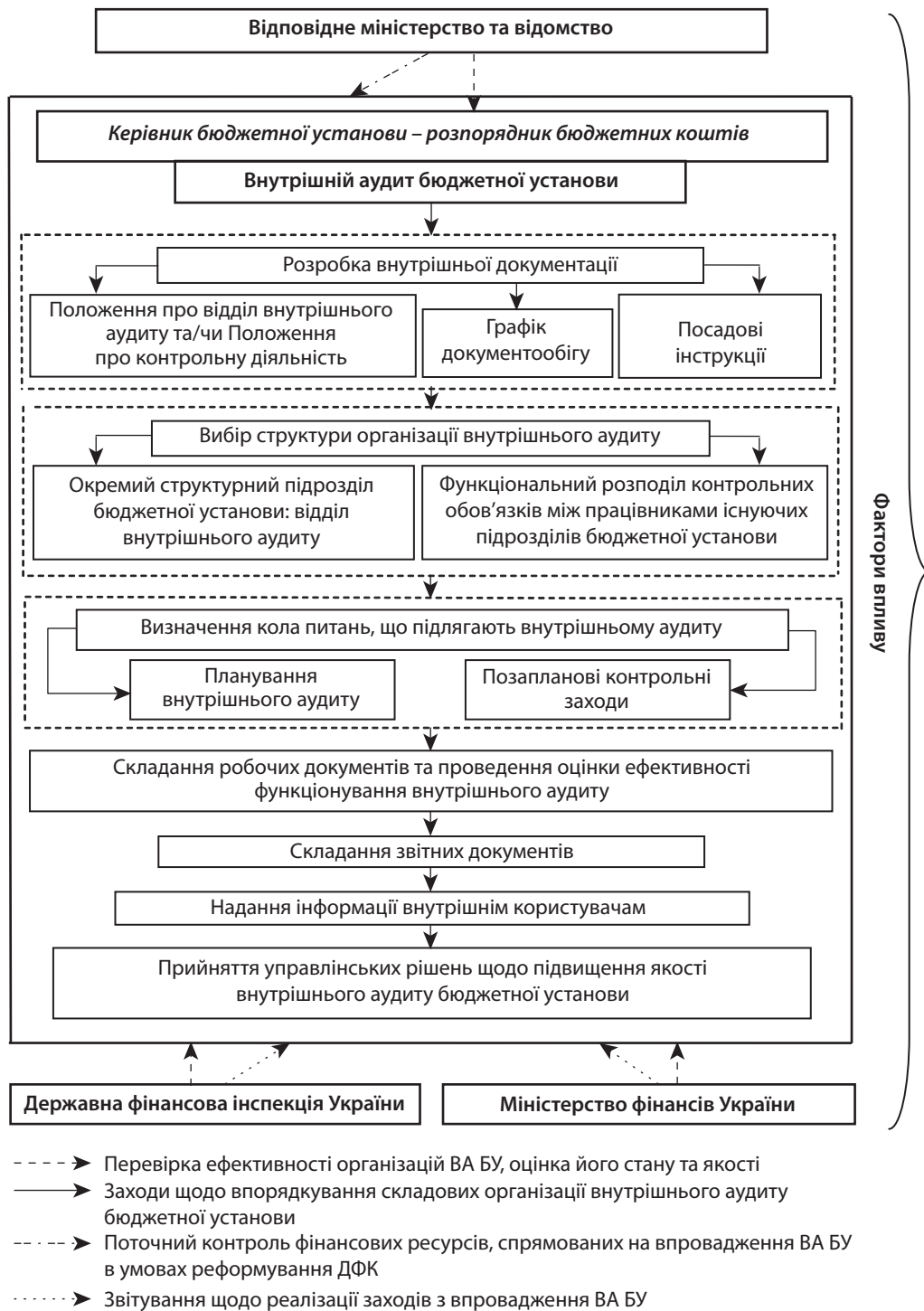


Рис. 1. Основні заходи щодо впорядкування складових організації внутрішнього аудиту бюджетної установи на різних рівнях його забезпечення

П'ятий етап включає в себе оцінку стану організації внутрішнього аудиту бюджетної установи. При цьому варто зазначити, що оцінка включає в себе три категорії: дієвість – здатність діяти, бути активною; результативність – здатність давати прийнятний результат, підсумок своєї дії; ефективність – здатність бути дієвою та результативною.

Таким чином, поняття «ефективність» узагальнює в собі дієвість і результативність. Оцінка ефективності внутрішнього аудиту – це узагальнення окремих показників дієвості й результативності у сукупність. Оцінка

дієвості й результативності поглиблює представлення про окремі сторони внутрішнього аудиту бюджетних установ.

Останній, шостий етап передбачає здійснення ряду заходів з оптимізації системи упорядкування внутрішнього аудиту. Варто зазначити, що для досліджуваних бюджетних установ можна визначити результативність заходів щодо покращення впорядкування внутрішнього аудиту.

Проте, на думку автора, виходячи з логіки системного підходу, оцінку елементів системи внутрішнього

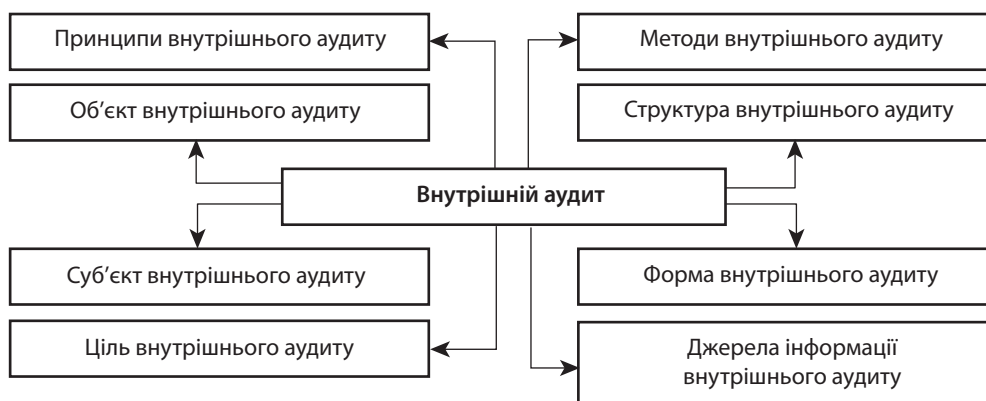


Рис. 2. Змістова структура упорядкування внутрішнього аудиту

Джерело: авторська розробка.

аудиту слід проводити після оцінки ефективності впровадження системи в цілому, оскільки це дозволить підтвердити доцільність змін у процесі внутрішнього аудиту та визначить характер і зміст таких змін в управлінні бюджетною установою.

Таким чином, при упорядкуванні внутрішнього аудиту бюджетних установ запропоновано врахувати такі заходи: розробка внутрішньої документації, що регулює порядок здійснення внутрішнього аудиту бюджетної установи; створення раціональної структури внутрішнього аудиту; визначення кола питань, що підлягають внутрішньому аудиту, тобто ефективне планування.

Визначено, що вдосконалення упорядкування внутрішнього аудиту бюджетних установ в умовах реформування системи державного фінансового контролю доцільно проводити поетапно з урахуванням: критичного аналізу умов функціонування бюджетної установи; моделювання організації внутрішнього аудиту; оптимального складу (чисельності) працівників, зайнятих внутрішнім аудитом; оцінки вартості внутрішнього аудиту; оцінки стану організації внутрішнього аудиту бюджетної установи; здійснення ряду заходів з оптимізації системи організації внутрішнього аудиту. ■

ЛІТЕРАТУРА

1. Азаренкова Г. М. Шляхи удосконалення державного фінансового контролю в Україні: окреслення та обґрунтування. *Бізнес Інформ*. 2013. № 12. С. 280–283.
2. Бутинець Т. А. Внутрішній контроль: сутність та зміст. *Вісник ЖДТУ*. Сер.: Економічні науки. 2008. № 2 (44). С. 31–42.
3. Виговська Н. В. Організація внутрішнього контролю та методологія запровадження: монографія. Київ: Поро, 2011. 176 с.
4. Нескородєв Ю. В. Методологічні аспекти розвитку внутрішнього контролю: монографія. К.: Фотос, 2012. 403 с.
5. Постанова Кабінету Міністрів України «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. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/1001-11>

6. Слободяник Ю. Б. Розвиток внутрішнього державного аудиту. *Актуальні проблеми економіки*. 2011. № 5 (119). С. 252–256.

7. Чумакова І. Ю. Внутрішній аудит в Україні: організаційні засади створення в центральних органах виконавчої влади. *Фінанси України*. 2011. № 10. С. 95–109.

8. Шевчук О. А. Державний фінансовий контроль: питання теорії та практики: монографія. Київ: УБС НБУ, 2013. 431 с.

REFERENCES

- Azarenkova, H. M. "Shliakhy udoskonalennia derzhavnoho finansovoho kontroliu v Ukraini: okreslennia ta obgruntuvannia" [Ways of improvement of state Finance control in Ukraine: definition and justification]. *Biznes Inform*, no. 12 (2013): 280-283.
- Butynets, T. A. "Vnutrishnii kontrol: sutnist ta zmist" [Internal control: essence and content]. *Visnyk ZhDTU*. Serii: Ekonomichni nauky, no. 2 (44) (2008): 31-42.
- Chumakova, I. Yu. "Vnutrishnii audyt v Ukraini: orhanizatsiini zasady stvorennia v tsentralnykh orhanakh vykonavchoi vlady" [Internal audit in Ukraine: the organizational basis for the creation of Central bodies of Executive power]. *Finansy Ukrainy*, no. 10 (2011): 95-109.
- [Legal Act of Ukraine] (2011). <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/1001-2011-p>
- Nieskorodiev, Yu. V. *Metodolohichni aspekty rozvytku vnutrishnyoho kontroliu* [Methodological aspects of development of internal control]. Kyiv: Fotos, 2012.
- Slobodianyuk, Yu. B. "Rozvytok vnutrishnyoho derzhavnoho audytu" [The development of the internal public audit]. *Aktualni problemy ekonomiky*, no. 5 (119) (2011): 252-256.
- Shevchuk, O. A. *Derzhavnyi finansovyi kontrol: pytannia teorii ta praktyky* [State financial control: problems of theory and practice]. Kyiv: UBS NBU, 2013.
- Vyhovska, N. V. *Orhanizatsiia vnutrishnyoho kontroliu ta metodolohiia zaprovadzhennia* [The internal control organization and methodology of implementation]. Kyiv: Poro, 2011.