

mation and communication system: a constructive approach]. *Visnyk ZhDTU*, no. 3 (57) (2011): 76-78.

Maliuha, N. M. *Kontsepsiia rozvytku bukhhalterskoho obliku v Ukraini teoretyko-metodolohichni osnovy* [The concept of accounting in Ukraine theoretical and methodological foundations]. Zhytomyr: ZhDTU, 2006.

Pushkar, M. S. *Stvorennia intelektualnoi systemy obliku* [Creating intelligent system of accounting]. Ternopil: Kart-Blansh, 2007.

Palii, V. F. "Aktualni pytannia teorii bukhhalterskoho obliku" [Current issues of accounting theory]. *Bukhhalterskyi oblik*, no. 3 (2005): 45-49.

Pylypenko, A. A., and Pylypenko, D. R. "Rozvytok oblikovoi paradyhmy v konteksti suchasnykh teorii menedzhmentu ta protsesiv poshyrennia innovatsiinykh znan" [The development of accounting paradigm in the context of current theories of management and dissemination of innovative knowledge processes]. <http://eztuir.ztu.edu.ua/1396/1/48.pdf>

Shyhun, M. M. "Paradyhmalnyi rozvytok systemy bukhhalterskoho obliku" [Paradigmatic development accounting system]. *Chasopys ekonomichnykh reform*, no. 3 (11) (2013): 134-139.

Shaikan, A. V. "Rozvytok bukhhalterskoho obliku iak instrumentarii stratehichnoho upravlinnia pidpriemstvom u konkurentnomu seredovyshtchi" [The development of accounting as a tool of strategic management in a competitive environment]. <http://npv.n-auditor.com.ua/ua/zmist-zhurnalu-npv-1/item/253-1-shajkan-a-v-rozvytok-bukhhalter-skogo-obliku-yak-instrumentariyu-strategichnogo-upravlinnya-pidpriemstvom-u-konkurentnomu-seredovishchi>

Sokolov, Ya. V. *Bukhgalterskiy uchët: ot istokov do nashikh dney* [Accounting: from the beginnings to the present day]. Moscow: Audit; YuNITI, 1996.

Yaremko, I. I. "Kontseptsii i paradyhmy bukhhalterskoho obliku iak systema naukovykh osnov teorii" [Concepts and paradigms of accounting as a system of scientific foundations of the theory]. <http://ena.lp.edu.ua:8080/bitstream/ntb/10012/1/38.pdf>

Zhuk, V. M. "Paradyhma bukhhalterskoho obliku ekonomiky harmoniinoho rozvytku" [The paradigm of accounting economy harmonious development]. *Zbirnyk naukovykh prats LNTU*, no. 6 (24) (2009): 171-182.

УДК 657.633:657.3

ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ОРГАНІЗАЦІЇ ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ В БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВАХ

© 2014 КАЛІНКІН Д. В.

УДК 657.633:657.3

Калінкін Д. В. Теоретичні засади організації внутрішнього аудиту в бюджетних установах

Метою статті є розкриття теоретичних засад організації внутрішнього аудиту в бюджетних установах. Проаналізовано підходи до визначення терміна «організація» та надано власне бачення поняття «організація внутрішнього аудиту», яке дозволяє розглядати організацію внутрішнього аудиту як частину системи більш високого порядку – системи державного фінансового контролю України. Розглянуто елементи системи організації внутрішнього аудиту бюджетних установ, до яких належать: суб'єкти та об'єкти, мета та принципи, рівні та етапи й забезпечення організації внутрішнього аудиту. Запропоновано схему організації внутрішнього аудиту на підставі системного підходу, в якій виділяються три етапи: планування внутрішнього аудиту; реалізація контрольних заходів у рамках проведення внутрішнього аудиту бюджетних установ і підбиття підсумків контрольної діяльності в рамках внутрішнього аудиту. Крім того, проаналізовано особливості та напрями адаптації зарубіжного досвіду організації внутрішнього аудиту в бюджетних установах до національного середовища.

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

Рис.: 5. **Табл.:** 1. **Бібл.:** 8.

Калінкін Дмитро Володимирович – аспірант, кафедра контролю та аудиту, Харківський національний економічний університет ім. С. Кузнеця (пр. Леніна, 9а, Харків, 61166, Україна)

УДК 657.633:657.3

UDC 657.633:657.3

Калінкін Д. В. Теоретические основы организации внутреннего аудита в бюджетных учреждениях

Kalinkin D. V. Theoretical Bases of Organizing of the Internal Audit in the Budgetary Institutions

Целью статьи является раскрытие теоретических основ организации внутреннего аудита в бюджетных учреждениях. Проанализированы подходы к определению термина «организация» и представлено собственное видение понятия «организация внутреннего аудита», позволяющее рассматривать организацию внутреннего аудита как часть системы более высокого порядка – системы государственного финансового контроля Украины. Рассмотрены элементы системы организации внутреннего аудита бюджетных учреждений, к которым относятся: субъекты и объекты, цели и принципы, уровни и этапы и обеспечение организации внутреннего аудита. Предложена схема организации внутреннего аудита на основании системного подхода, в которой выделяются три этапа: планирование внутреннего аудита; реализация контрольных мероприятий в рамках проведения внутреннего аудита бюджетных учреждений и подведение итогов контрольной деятельности в рамках внутреннего аудита. Кроме того, проанализированы особенности и направления адаптации зарубежного опыта организации внутреннего аудита в бюджетных учреждениях к национальной среде.

The article is aimed at disclosure of the theoretical bases of the internal audit in the budgetary institutions. Approaches to the definition of the term «organizing» were analyzed and the author's own vision of the concept «organizing of the internal audit» was presented, allowing to consider the organizing of the internal audit as a part of the higher order system – the State financial control system of Ukraine. The elements of the organizing system of the internal audit in the budgetary institutions were reviewed, which are: subjects and objects, purposes and principles, levels and stages, as well as ensuring of organizing of the internal audit. The scheme of organizing of the internal audit on the basis of systematic approach was proposed in which three phases were allocated: internal audit planning; implementation of control measures in the framework of the internal audit in the budgetary institutions and summarizing of the control activities' results in the framework of the internal audit. In addition, peculiarities and directions of adaptation of the foreign experience as to the internal audit in the budgetary institutions towards the national environment were analyzed.

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

Key words: internal audit, State financial control, organizing of the internal audit. **Рис.:** 5. **Табл.:** 1. **Библ.:** 8.

Рис.: 5. **Табл.:** 1. **Библ.:** 8.

Калінкін Дмитрій Владимирович – аспірант, кафедра контролю і аудиту, Харківський національний економічний університет ім. С. Кузнеця (пр. Леніна, 9а, Харків, 61166, Україна)

Kalinkin Dmitry V. – Postgraduate Student, Department of Control and Audit, Kharkiv National Economic University named after S. Kuznets (pr. Lenina, 9a, Kharkiv, 61166, Ukraine)

У сучасних умовах господарювання, коли спостерігається стаłe зростання кількості платних послуг, які можуть надаватися окремими бюджетними установами залежно від галузі провадження їх діяльності, збільшується необхідність в організації внутрішнього аудиту бюджетних установ. Така тенденція підтверджується й порядком реформування системи державного фінансового контролю, напрям якого законодавчо закріплений Концепцією розвитку Державного внутрішнього фінансового контролю [2]. Так, згідно з цією Концепцією передбачається перегляд такого переліку суб'єктів, як Державна фінансова інспекція та Рахункова Палата України, а також встановлюється обов'язкова організація внутрішнього аудиту бюджетних установ.

В Україні науковим і практичними проблемами реформування системи державного фінансового контролю приділяється багато уваги збоку вчених. Так, значний науковий внесок у розвиток теоретичних питань державного контролю та аудиту зробили Н. І. Дорош [5], Сухарева Л. О. [7] та інші. Дослідженню раціонального використання бюджетних коштів присвятили свої праці О. Т. Бровко [3], В. П. Пантелєєв [6]. Питанню оцінки якості внутрішнього аудиту приділена увага такими авторами: Ян ван Тайнен, Андрєєв П. П. [8], О. О. Чечуліна О. О., Манфред ван Кастерен. Проте, не зважаючи на значні здобутки вчених у галузі державного фінансового контролю, й досі залишається багато невирішених питань, які пов'язані з організацією внутрішнього аудиту, що й визначає актуальність обраної теми дослідження.

Метою статті є розкриття теоретичних засад організації внутрішнього аудиту в бюджетних установах.

У результаті проведеного дослідження встановлено, що організація внутрішнього аудиту в бюджетних установах передбачає створення підрозділів на всіх рівнях розпорядників бюджетних коштів, а діяльність таких підрозділів повинна здійснюватись узгоджено та паралельно. Водночас, узгодження діяльності окреслених підрозділів є основним завданням такої складової державного внутрішнього фінансового контролю, як гармонізація [2]. З огляду на це можна зробити висновок про

необхідність застосування при організації внутрішнього аудиту в бюджетних установах саме системного підходу.

Необхідно зазначити, що дослідження робіт учених-системників дозволяє висунути твердження, що організація внутрішнього аудиту бюджетних установ передбачає створення окремих підсистем, діяльність яких повинна бути спрямована на досягнення глобальної мети та підпорядковуватись єдиним принципам тощо.

З урахуванням мети даного дослідження необхідно в межах даного підрозділу визначитись із поняттям «організація» та її елементами.

Аналіз підходів до визначення поняття «організація» наведено в *табл. 1*.

Усі наведені й розглянуті визначення й приклади прояву організації дозволяють уявити все розмаїття її аспектів. Вони тісно взаємопов'язані й створюють своєрідний організаційний цикл, який дозволяє стверджувати, що організаційна діяльність завжди спрямована на упорядкування й поєднання в часі та просторі всіх необхідних складових і забезпечення проявів синергетичного ефекту (перевищення якостей організації над сумою якостей її складових).

Отже, організація внутрішнього аудиту бюджетних установ у загальному вигляді передбачає сукупність процесів, що ведуть до утворення досконалих взаємозв'язків між частинами цілого. У даному аспекті під цілим розуміється система внутрішнього аудиту, яка водночас виступає підсистемою системи державного фінансового контролю в Україні.

У загальному вигляді системний підхід до організації внутрішнього аудиту бюджетних установ можна зобразити таким чином (*рис. 1*).

У цьому сенсі доцільно визначитись із елементами системи організації внутрішнього аудиту бюджетних установ. Так, суб'єктом здійснення внутрішнього аудиту бюджетних установ виступає відділ внутрішнього аудиту, який утворюється в результаті реорганізації Державної фінансової інспекції.

Таблиця 1

Аналіз підходів до визначення поняття «організація»

Автор	Визначення	Ключова ознака визначення
М. І. Небава, О. Г. Ратушняк [1, с. 34]	Організація – це «інституціоналізована група осіб, які взаємодіють за допомогою матеріальних, економічних, правових і інших умов для досягнення поставлених цілей»	Група осіб
М. Акофф, Ф. Емері [1, с. 35]	Організація – «соціальна група людей, в якій існує функціональний розподіл праці, спрямований на досягнення загальної мети»	Група людей
П. Пітере, Р. Уотермен [3]	Організація – це «розумна система свідомо скоординованих видів діяльності, яка не має зайвих елементів»	Розумна система
Б. М. Андрушків і О. Є. Кузьмін [6, с. 46]	Під терміном «організація» розуміють «групу людей, діяльність яких координується (свідомо чи спонтанно) для досягнення певної мети, а організації із статусом юридичної особи називають підприємствами або фірмами»	Група людей
Л. І. Нечаюк, Н. О. Телеш [6, с. 54]	Організація – це «група людей різної чисельності й кваліфікації, діяльність яких координується для досягнення однієї або кількох цілей»	Група людей

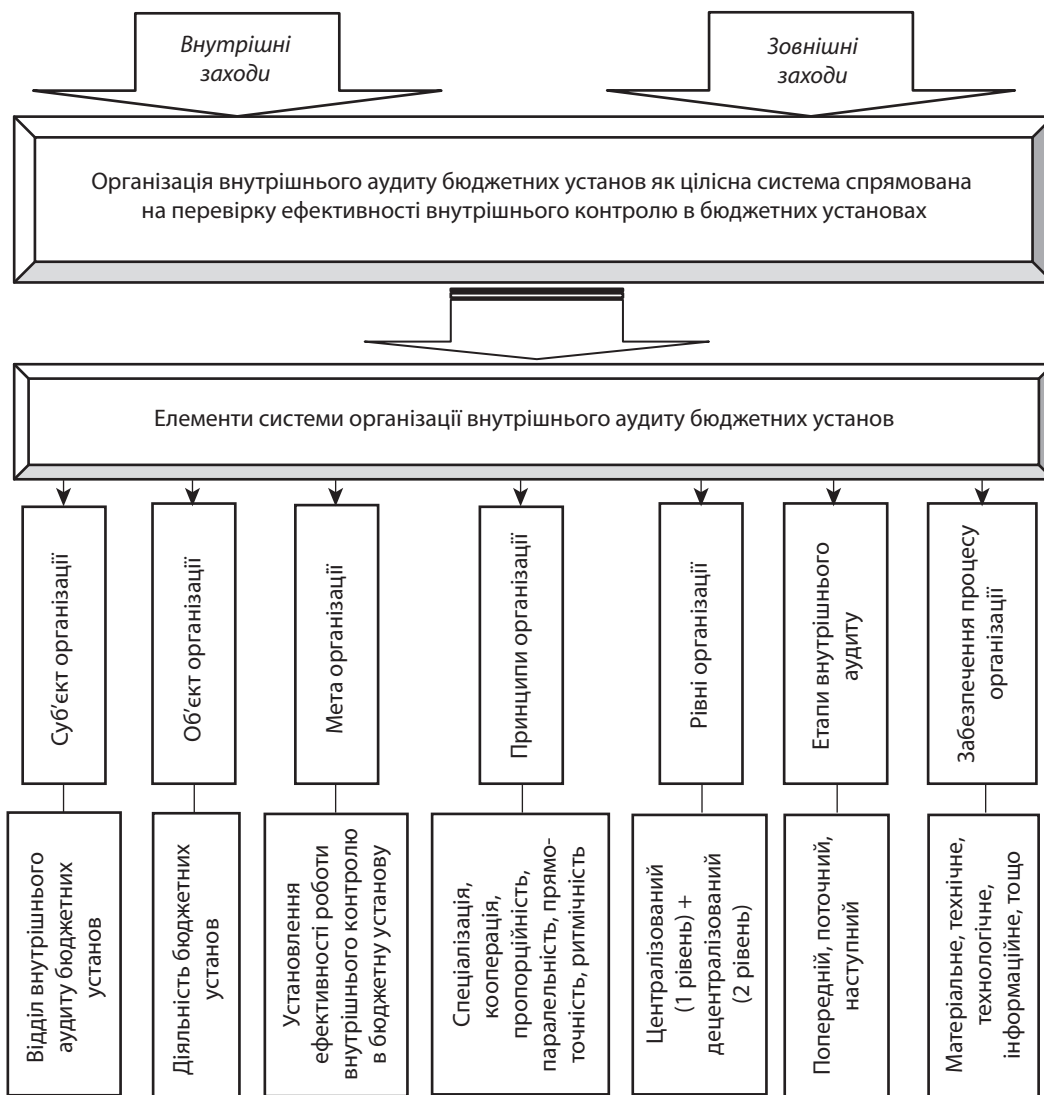


Рис. 1. Системний підхід до організації внутрішнього аудиту (загальний вигляд)

Об'єктом здійснення внутрішнього аудиту є стан організації та ефективність функціонування внутрішнього контролю в бюджетних установах.

Стосовно мети здійснення внутрішнього аудиту в бюджетних установах слід відмітити підвищення ефективності використання фінансових ресурсів бюджетних установ. Принципи організації внутрішнього аудиту бюджетних установ – це сукупність норм і правил, дотримання яких під час організації внутрішнього аудиту дозволить зробити процес такої організації найбільш раціональним та ефективним. Принципи організації внутрішнього аудиту бюджетних установ наведено на *рис. 2*.

Що стосується рівнів організації внутрішнього аудиту бюджетних установ, то слід вказати в цьому сенсі лише два рівні, що зображено на *рис. 3*.

До того ж, до елементів системи організації внутрішнього аудиту належать етапи внутрішнього аудиту [6, с. 87]:

- 1) планування внутрішнього аудиту;
- 2) реалізація контрольних заходів у рамках проведення внутрішнього аудиту бюджетних установ. На цьому етапі проводиться контроль організації внутрішнього контролю в бюджетних установах. Здійснюються

перевірки ефективності внутрішнього контролю. Завершується цей етап оформленням результатів внутрішнього аудиту бюджетних установ;

3) підбиття підсумків контрольної діяльності в рамках внутрішнього аудиту. На цьому етапі проводиться контроль за ходом виконання рекомендацій по результатах внутрішнього аудиту, підбиваються середньострокові та річні підсумки внутрішнього аудиту.

Нарешті останнім елементом системи організації внутрішнього аудиту бюджетних установ є забезпечення процесу відповідної організації, до якого слід віднести: законодавче забезпечення, кадрове, методичне, інформаційне, технічне, матеріальне, технологічне, інформаційне.

Вагоме місце серед окресленого забезпечення займає саме методичне забезпечення. Такий висновок ґрунтується на тому, що саме від його якості залежить ефективність процесу організації внутрішнього аудиту бюджетних установ. Отже, з урахуванням зазначеного можна зобразити системний підхід до організації внутрішнього аудиту бюджетних установ (*рис. 4*).

Однак необхідним при такому системному підході є врахування зарубіжного досвіду системи організації внутрішнього аудиту.



Рис. 2. Принципи організації внутрішнього аудиту бюджетних установ

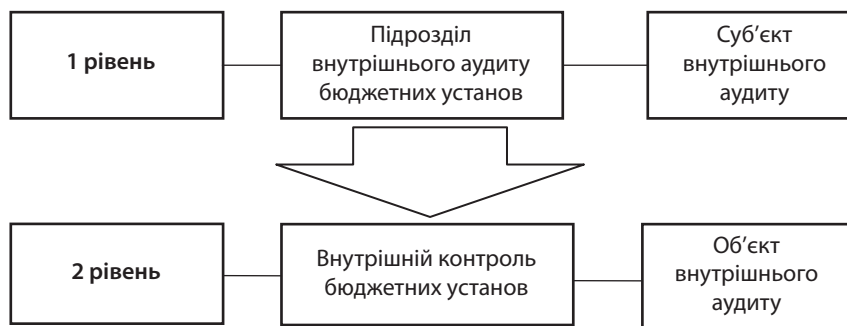


Рис. 3. Рівні організації внутрішнього аудиту бюджетних установ

На сьогодні в Україні відбуваються стрімкі процеси вивчення та запровадження міжнародного досвіду практично в усі сфери суспільного життя. Не є винятком і національна система державного фінансового контролю.

У результаті проведеного дослідження встановлено, що деякі країни роблять акцент на грошових і кількісних критеріях, які підлягають фінансуванню ЄС, про що, наприклад, свідчить досвід Македонії.

Досвід Бельгії говорить про те, що аудиторські комітети забезпечують якість і незалежність внутрішнього аудиту в системі органів виконавчої влади, узгодження стандартів і методів аудиту.

Особливістю Нідерландів є те, що статуси членів департаментів внутрішнього аудиту призначаються від імені держави.

Щодо чисельності внутрішніх аудиторів, то вона визначається кожним керівником (міністром) самостійно відповідно до особливостей діяльності, функцій та значущості підконтрольних суб'єктів.

Однією з міжнародних організацій, яка сприяє накопиченню такого досвіду та співпраці країн, є INTOSAI. Результати своєї роботи INTOSAI оприлюднює у щоквартальних публікаціях Міжнародного журналу з державного аудиту (*The International Journal of Government Auditing*) і на офіційному сайті в Інтернеті. Регіональні робочі групи INTOSAI проводять професійну підтримку аудиту в державному секторі шляхом обміну досвідом, а також розробкою професійних стандартів, науково-методичних рекомендацій, методологій та інших матеріалів у сфері державного фінансового й адміністративного аудитів.

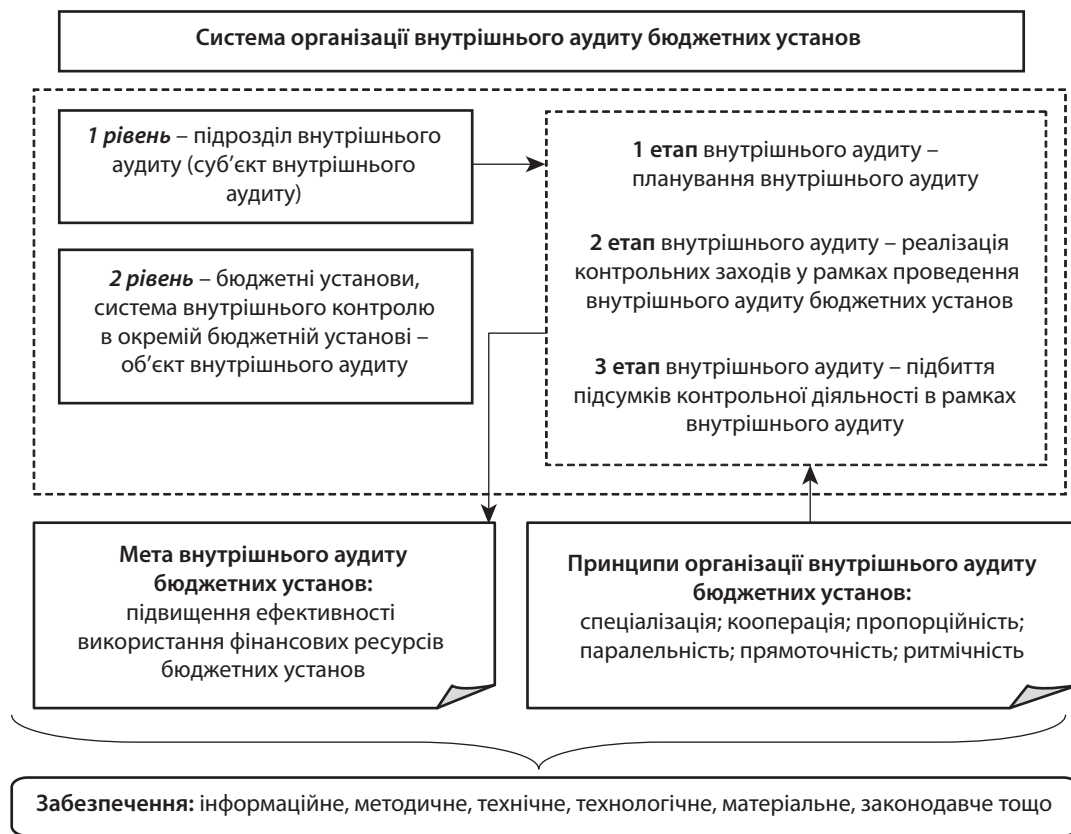


Рис. 4. Системний підхід до організації внутрішнього аудиту бюджетних установ (запропоновано автором)

Ретельний аналіз узагальнених особливостей дозволив розробити й обґрунтувати напрями адаптації зарубіжного досвіду організації внутрішнього аудиту бюджетних установ до національного середовища (рис. 5).

Таким чином, певні особливості організації внутрішнього аудиту в бюджетних установах можуть бути адаптовані до специфіки української системи державного фінансового контролю з метою підвищення ефективності реалізації Концепції розвитку державного внутрішнього фінансового контролю [2].

ВИСНОВКИ

Таким чином, у статті розглянуто елементи системи організації внутрішнього аудиту бюджетних установ, запропоновано схему організації внутрішнього аудиту на підставі системного підходу. Крім того, проаналізовано особливості та напрями адаптації зарубіжного досвіду організації внутрішнього аудиту в бюджетних установах до національного середовища. Поряд із цим доцільно зазначити про необхідність розробки методичного забезпечення внутрішнього аудиту бюджетних установ в Україні. ■

ЛІТЕРАТУРА

1. Андрушкін Б. М. Основи менеджмента / Б. М. Андрушкін, О. Э. Кузьмін. – Львов : Мир, 2000. – 352 с.
2. Концепція розвитку державного внутрішнього фінансового контролю на період до 2017 року : Розпорядження Кабінету Міністрів України від 24.05.2005 р. № 158-р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.dkrs.gov.ua>

3. Бровко О. Т. Організаційні аспекти та інформаційне забезпечення внутрішнього аудиту товарних запасів / О. Т. Бровко // Вісник ЖДТУ. Серія : Економічні науки. – 2010. – № 3 (53). – С. 48 – 50.

4. Верхоглядова Н. І. Розвиток внутрішнього аудиту / Н. І. Верхоглядова // Економіка і регіон. – 2009. – № 1 (20). – С. 136 – 139.

5. Дорош Н. І. Сутність і призначення внутрішнього аудиту / Н. І. Дорош // Вісник ЖДТУ. Серія : Економічні науки. – 2006. – № 1 (35). – С. 41 – 46.

6. Пантелеєв В. П. Внутрішньогосподарський контроль: методологія та організація : монографія / В. П. Пантелеєв. – К. : Інформ-аналіт. агентство, 2008. – 489 с.

7. Сухарева Л. О. Аудит ефективності використання бюджетних коштів: протиріччя формування понятійного апарату / Л. О. Сухарева, Т. В. Федченко // Фінанси України. – 2006. – № 8. – С. 125 – 131.

8. Методичний посібник / П. П. Андреев, Ян Ван Тайнен, О. О. Чечуліна, Манфред ван Кастерен та ін. – К. : Кафедра, 2012. – 70 с.

Науковий керівник – Дікань Л. В., кандидат економічних наук, професор, завідувач кафедри контролю і аудиту ХНЕУ ім. С. Кузнеця

REFERENCES

- Andrushkin, B. M., and Kuzmin, O. E. *Osnovy menedzhmenta* [Fundamentals of Management]. Lvov: Mir, 2000.
- Andriev, P. P. et al. *Metodychnyi posibnyk* [Toolkit]. Kyiv: Kafedra, 2012.
- Brovko, O. T. "Orhanizatsiini aspekty ta informatsiine zabezpechennia vnutrishnyoho audytu tovarnykh zapasiv" [Organizational aspects and information support internal audit inventory]. *Visnyk ZhDTU. Serii "Ekonomiczni nauky"*, no. 3 (53) (2010): 48-50.

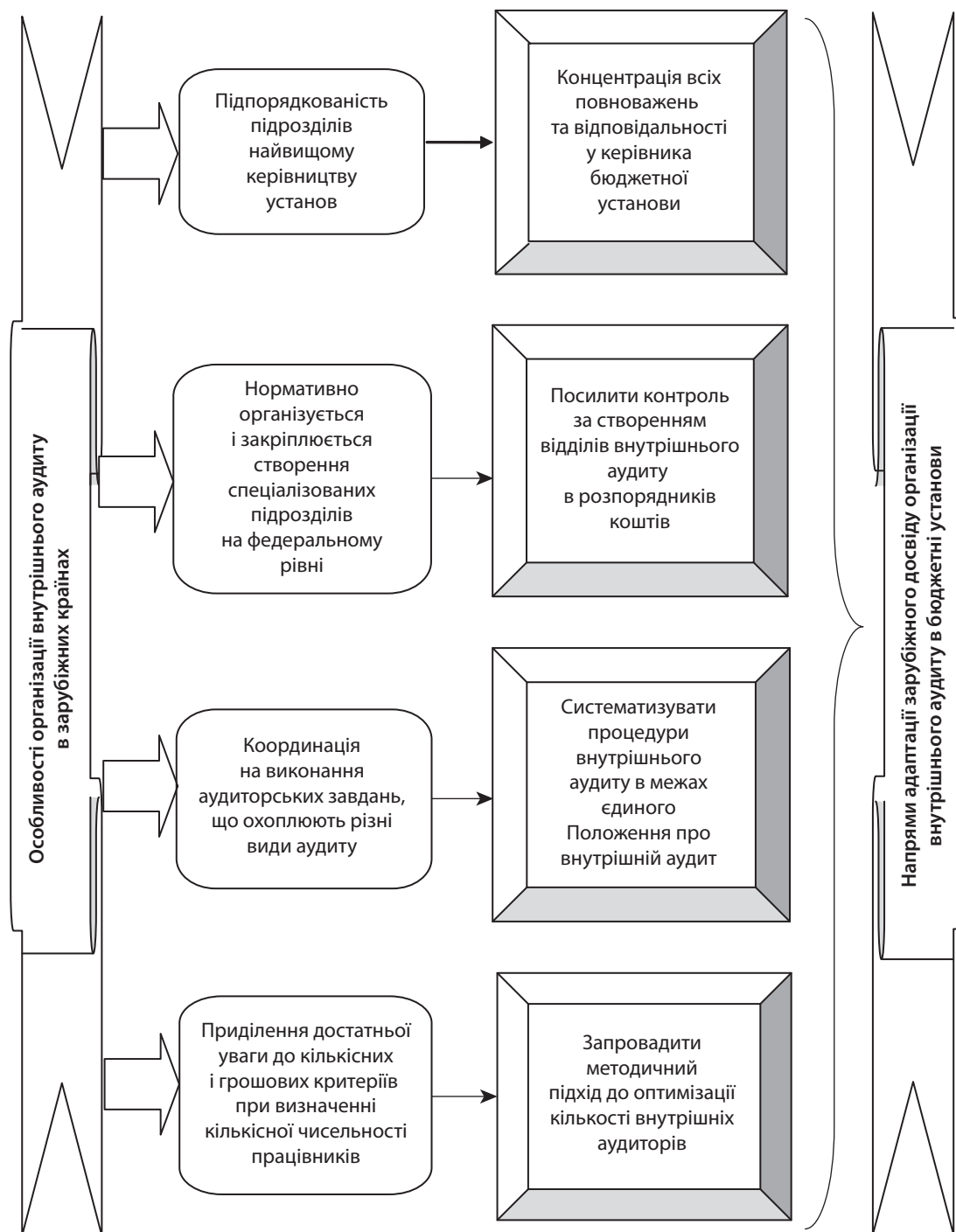


Рис. 5. Аналіз особливостей і напрями адаптації зарубіжного досвіду організації внутрішнього аудиту в бюджетних установах до національного середовища (запропоновано автором)

Dorosh, N. I. "Sutnist i pryznachennia vnutrishnyoho audytu" [Nature and purpose of internal audit]. *Visnyk ZhDTU. Seriya "Ekonomichni nauky"*, no. 1 (35) (2006): 41-46.

[Legal Act of Ukraine] (2005). <http://www.dkrs.gov.ua>

Panteleiev, V. P. *Vnutrishnyohospodarskyi kontrol: metodolohiia ta orhanizatsiia* [Internal control: methodology and organization]. Kyiv: Informatsiino-analitychne ahentstvo, 2008.

Sukhareva, L. O., and Fedchenko, T. V. "Audyty efektyvnosti vykorystannia biudzhetynykh koshtiv: protyrichchia formuvannia poniatiinoho aparatu" [Audit efficiency of budgetary funds, conflict of forming conceptual apparatus]. *Finansy Ukrainy*, no. 8 (2006): 125-131.

Verkhohliadova, N. I. "Rozvytok vnutrishnyoho audytu" [Development of internal audit]. *Ekonomika i rehion*, no. 1 (20) (2009): 136-139.