

Оцінка стану внутрішнього аудиту бюджетної установи

Кожушко О.В., Калінкін Д.В.

Вступ. В умовах недостатнього фінансування бюджетних установ зростає роль внутрішнього аудиту державних фінансів, оскільки потрібно здійснювати постійний контроль за цільовим ефективним та законним використанням бюджетних коштів. Крім цього, необхідність впровадження внутрішнього аудиту в бюджетних установах обумовлюється тим, що сьогодні спостерігається тенденція зростання різних видів платних послуг і робіт, які виконують бюджетні установи залежно від профілю своєї діяльності.

Варто зазначити, що в умовах становлення внутрішнього аудиту в державному секторі виникає ряд проблемних питань пов'язаних з теорією та практикою оцінки його якості та стану.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. В Україні науковими і практичними проблемами реформування системи державного фінансового контролю загалом займається ряд вчених: Бровко О.Т. [1], Верхоглядова Н.І. [2], Дорош Н.І. [3], Майданевич П.Н. [4], Пантелєєв В.П. [5], Сухарева Л.О. [6] та інші. Питанню оцінки якості внутрішнього аудиту приділена увага такми аутора як: Ян ван Тайнен, Андрєєв П.П. [7], О.О. Чечуліна О.О., Манфред ван Кастерен. Проте питання оцінки стану внутрішнього аудиту зазначенні автори розглядали фрагментарно, тому вони потребують подальшого ґрунтового дослідження, що й обумовлює актуальність обраної теми.

Постановка завдання. Метою дослідження є розробка системи показників оцінки стану внутрішнього аудиту бюджетної установи.

Результати дослідження. Для розробки системи показників оцінки стану внутрішнього аудиту бюджетної установи, на думку аутора, перш за все, слід дослідити результати проведеної органами Державної фінансової інспекції

(ДФІ) оцінки ефективності та якості функціонування відділів внутрішнього аудиту у деяких міністерствах та центральних органах виконавчої влади (ЦОВВ), де створені відділи внутрішнього аудиту, відповідно до 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, затверджений постановою Кабінету Міністрів України від 28 вересня 2011 року № 1001 [8]. Результати такого дослідження наведені в табл. 1.

Аналізуючи табл. 1 варто зауважити наступне:

1) У міністерстві юстиції України, Міністерстві культури України, в Державному агентстві автомобільних доріг України, в системі Державної міграційної служби України та системі Державного агентства лісових ресурсів України функція внутрішнього аудиту перебуває, в Антимонопольному комітеті України та в Міністерстві економічного розвитку і торгівлі України функція внутрішнього аудиту перебуває на стадії розвитку [8]. Впродовж 2012-2013 рр. зазначені міністерства та відомства не в повному обсязі забезпечили виконання завдань, передбачених постановою № 1001 [7].

2) В Міністерстві культури України виконання функції з внутрішнього аудиту покладено на самостійний Відділ, проте він підпорядкований заступнику Міністра – керівнику апарату, чим недотримано вимоги п. 9 постанови № 1001 [8], відповідно до якого керівник Відділу повинен підпорядковуватися безпосередньо Міністру. Крім того, з огляду на кількість підконтрольних об'єктів чисельність відділу внутрішнього аудиту потребує збільшення [8]. До того ж повноті реалізації функції з внутрішнього аудиту не сприяє постійна неукомплектованість відділу та завантаження його працівників діяльністю, яка не входить до переліку завдань і функцій внутрішнього аудиту, визначеного у постанові № 1001 [7].

3) В системі Державної міграційної служби України відсутня координація діяльності головних спеціалістів із внутрішнього аудиту територіальних органів міграційної служби.

Поряд з цим установлено порушення законодавства, які негативно позначалися на результатах діяльності підрозділів внутрішнього аудиту в системі міграційної служби – при призначенні на посади деякі внутрішні аудитори не мали відповідної освіти (економічної або юридичної) та/або стажу роботи на державній службі за фахом (не менш як три роки); не здійснювалось систематичне підвищення кваліфікації внутрішніх аудиторів, їх навчання; не проводились внутрішні оцінки якості, не складались та не затверджувались програми забезпечення і підвищення якості внутрішнього аудиту [8].

4) В системі Державного агентства лісових ресурсів України, встановлена недостатня чисельність внутрішніх аудиторів як на рівні центрального апарату, так і в територіальних органах, та постійна некомплектованість відділу внутрішнього аудиту не сприяють реалізації функції внутрішнього аудиту [8]. Окремі внутрішні аудитори територіальних підрозділів призначені на посади з освітою та/або кваліфікацією, яка не відповідає вимогам, визначеним Порядком № 1001 [7].

5) В Державному агентстві автомобільних доріг України штатна чисельність відділу внутрішнього аудиту є недостатньою. Окрім того, у підрозділі не забезпечено функціональної незалежності діяльності з внутрішнього аудиту, оскільки на Відділ покладено обов'язки щодо здійснення заходів із протидії та запобігання корупційним правопорушенням. Також чинна кадрова політика не спрямована на підтримку стабільного кадрового складу та підвищення кваліфікації персоналу [8].

6) До основних негативних моментів розвитку внутрішнього аудиту в досліджуваних міністерствах та відомствах належать наступні:

відсутність аудиторської складової проведених контрольних заходів. Внутрішні аудити здійснювались лише у спосіб, аналогічний ревізіям та перевіркам фінансово-господарської діяльності, та обмежувалися викладенням описової інформації;

при проведенні внутрішніх аудитів не завжди визначались причини системних порушень та механізми їх попередження і недопущення у подальшій

діяльності. Крім того, рекомендації не містять чітких алгоритмів їх реалізації та очікуваного результату з удосконалення діяльності об'єкт аудиту;

в у всіх міністерствах та відомствах проводився аудит ефективності, тоді як лише його застосування в змозі відобразити реальний стан внутрішнього контролю при виконанні бюджетних програм.

Проведений та узагальнений в табл. 1 аналіз результатів оцінки ДФІ ефективності та якості внутрішнього аудиту в окремих міністерствах та ЦОВВ дозволяє розробити систему показників оцінки стану внутрішнього аудиту бюджетної установи.

Необхідно зауважити, що під оцінкою стану внутрішнього аудиту бюджетної установи автор розуміє результат визначення та аналізу якісних та кількісних характеристик об'єкту оцінювання. Оцінка стану внутрішнього аудиту бюджетної установи передбачає розрахунок комплексу показників, оскільки сам процес внутрішнього аудиту припускає реалізацію величезної кількості функцій, якість виконання яких досить складно оцінити.

Автором пропонуються такі складові системи показників оцінки стану внутрішнього аудиту бюджетної установи:

1) кадрова складова, яка характеризує результати діяльності внутрішніх аудиторів в бюджетній установі з позиції людської діяльності, а саме показує штатну чисельність внутрішніх аудиторів, їх завантаженість, та кваліфікаційні якості;

2) результативна складова, що визначає підсумкові показники діяльності внутрішніх аудиторів в бюджетній установі, а саме: кількість виявлених внутрішніми аудиторами та відшкодованих порушень, кількість рекомендацій внутрішніх аудиторів, що були впровадженні в бюджетній установі після їх надання;

3) організаційна складова, що розкриває загальні моменти при проведенні внутрішнього аудиту в бюджетній установі, а саме: відповідність кількості проведених внутрішніх аудитів запланованим, терміни їх проведення.

Необхідно зазначити, що на думку автора до показників, які визначають

кадрову складову стану внутрішнього аудиту бюджетної установи слід віднести:

1) показник достатності кадрового забезпечення внутрішнього аудиту, який пропонується автором визначатися за наступною формулою (1):

$$k_{\text{дост.кадр.забезпеч.}} = \frac{K_{\text{об.контр.}}}{K_{\text{ВА}}}, \quad (1)$$

де $k_{\text{дост.кадр.забезпеч.}}$ - достатність кадрового забезпечення внутрішнього аудиту;

$K_{\text{ВА}}$ - кількість внутрішніх аудиторів, чи осіб, на яких покладено обов'язки внутрішніх аудиторів в бюджетній установі;

$K_{\text{об.контр.}}$ - кількість об'єктів контролю в бюджетній установі;

Цей показник визначає, яка кількість об'єктів контролю в бюджетній установі приходить на одного внутрішнього аудитора. Бажано, щоб значення цього показника спрямовувалося до 1, що дозволило б внутрішньому аудитору більш ефективно та якісно перевіряти об'єкти контролю

2) показник завантаженості внутрішнього аудитора, який пропонується визначатися за формулою (2):

$$k_{\text{завантаж.ВА}} = \frac{K_{\text{перев.об.контр.}}}{K_{\text{об.контр.}}}, \quad (2)$$

де $K_{\text{завантаж.ВА}}$ - завантаженість внутрішнього аудитора;

$K_{\text{перев.об.контр.}}$ - кількість об'єктів контролю, яка була перевірена внутрішніми аудиторами;

$K_{\text{об.контр.}}$ - кількість об'єктів контролю в бюджетній установі;

Наведений показник дозволяє говорити про своєчасність виконання контрольних процедур внутрішніми аудиторами, чи особами, на яких покладено обов'язки внутрішніх аудиторів. Від чого й залежатиме загальна

кількість перевірених об'єктів контролю бюджетної установи.

3) коефіцієнт розвитку внутрішніх аудиторів, який розраховується за формулою (3):

$$k_{\text{розитку.ВА}} = \frac{K_{\text{навч.ВА}}}{K_{\text{ВА}}}, \quad (3)$$

де $k_{\text{розитку.ВА}}$ - коефіцієнт розвитку внутрішнього аудитора;

$K_{\text{ВА}}$ – кількість внутрішніх аудиторів, чи осіб, на яких покладено обов'язки внутрішніх аудиторів в бюджетній установі;

$K_{\text{навч. ВА}}$ – внутрішніх аудиторів, чи осіб, на яких покладено обов'язки внутрішніх аудиторів в бюджетній установі, які пройшли навчання чи підвищення кваліфікації.

Зазначений показник говорить про готовність керівників бюджетних установ покращувати ефективність та якість внутрішнього аудиту за рахунок підвищення кваліфікації свій співробітників.

Стан внутрішнього аудиту в його результативній частині, на думку автора, можна оцінити за наступними показниками:

1) коефіцієнт відшкодування порушень, який пропонується розраховувати за формулою (4):

$$k_{\text{відшкодуванн. поруш.}} = \frac{C_{\text{відшкодуванн. поруш.}}}{C_{\text{. поруш}}}, \quad (4)$$

де $k_{\text{відшкод. поруш}}$ - коефіцієнт відшкодування порушень;

$C_{\text{відшкод. поруш.}}$ – сума, відшкодованих бюджетною установою порушень;

$C_{\text{поруш}}$ – загальна сума порушень в бюджетній установі, виявлена внутрішнім аудитором;

Цей показник визначає частку відшкодованих бюджетною установою коштів у загальній сумі виявлених внутрішніми аудиторами порушень.

2) коефіцієнт упровадження аудиторських рекомендацій, що автором пропонується розраховувати за наступною формулою (5):

$$k_{\text{упр. реком.}} = \frac{K_{\text{упр. реком. ВА}}}{K_{\text{реком.}}}, \quad (5)$$

де $k_{\text{упр. реком.}}$ - коефіцієнт упровадження аудиторських рекомендацій;

$K_{\text{упр. реком. ВА}}$ – кількість рекомендацій внутрішніх аудиторів, чи осіб, на яких покладено обов'язки внутрішніх аудиторів, що були упроваджені в бюджетній установі;

$K_{\text{реком.}}$ – загальна кількість рекомендацій в бюджетній установі, що були надані внутрішніми аудиторами;

Наведений показник показую частку врахованих та упроваджених рекомендацій внутрішнього аудитора, але й говорить про ступінь довіри керівництва бюджетної установи результатам проведеного внутрішнього аудиту.

3) коефіцієнт невиявлення внутрішнім аудитором порушень, що пропонується визначати за формулою (6):

$$k_{\text{невияв. поруш.}} = \frac{K_{\text{поруш. знайд. ВА.}}}{K_{\text{поруш. знайд. ДФІ}}}, \quad (6)$$

де $k_{\text{невияв. поруш.}}$ - коефіцієнт невиявлення внутрішнім аудитором порушень;

$K_{\text{поруш. знайд. ВА}}$ – кількість порушень в бюджетній установі, знайдених внутрішнім аудитором чи особою, на яку покладено обов'язки внутрішнього аудитора;

$K_{\text{поруш. знайд. ДФІ}}$ – кількість порушень в бюджетній установі, виявлена працівниками ДФІ після проведення внутрішнього аудиту.

Даний показник визначає не тільки частину невиявлених внутрішнім аудитором порушень бюджетного законодавства, але й свідчить про рівень освіти, досвід та кваліфікацію внутрішнього аудитора, чи особи, яка виконує його функціональні обов'язки.

Організаційна складова системи показників, що характеризують стан внутрішнього аудиту бюджетної установи, на думку автора, включає в себе такі показники:

1) коефіцієнт виконання плану внутрішнього аудиту, що пропонується розраховувати по формулі (7):

$$k_{\text{викон. плану ва}} = \frac{K_{\text{провед. ва}}}{K_{\text{заплан. ва}}}, \quad (7)$$

де $k_{\text{викон. плану ва}}$ - коефіцієнт виконання плану внутрішнього аудиту;

$K_{\text{провед. ва}}$ - кількість проведених внутрішніх аудитів в бюджетній установі;

$K_{\text{заплан. ва}}$ - кількість запланованих внутрішніх аудитів в бюджетній установі;

Наведений показник демонструє відповідність кількості проведених внутрішніх аудиторів запланованим.

2) коефіцієнт дотримання строків проведення внутрішнього аудиту, що автором пропонується розраховувати за наступною формулою (8):

$$k_{\text{дотрим. стр. пров.}} = \frac{K_{\text{днів. факт.}}}{K_{\text{днів. план}}}, \quad (8)$$

де $k_{\text{дотрим. стр. пров.}}$ - коефіцієнт дотримання строків проведення внутрішнього аудиту в бюджетній установі;

$K_{\text{днів. факт.}}$ - фактична кількість днів, потрачена на проведення внутрішнього аудиту в бюджетній установі;

$K_{\text{днів. план.}}$ - запланована кількість днів на проведення внутрішнього аудиту.

Цей показник визначає рівень виконавчої дисципліни внутрішніх аудиторів чи осіб, на які покладено їх обов'язки, а крім того характеризує системи менеджменту в бюджетній установі у питаннях планування та

організації контрольних робіт та процедур.

Слід звернути увагу, що наведені показники характеризують стан внутрішнього аудиту бюджетної установи з позиції ефективності його проведення та не врахують його якості, про яку мова більш детально буде йти в наступному розділі роботи.

Після обґрунтування системи показників оцінки стану внутрішнього аудиту, на думку автора, доцільно провести їх розрахунки на прикладі конкретних бюджетних установ. Для цього автором обрані 12 бюджетних установ в Харківському регіоні, де є відділ внутрішнього аудиту чи функціональні обов'язки по проведенню внутрішнього аудиту розподілені між посадовими особами, а саме: КЗОЗ «Харківська міська багатопрофільна лікарня № 18»; КЗОЗ «Обласна дитяча клінічна лікарня»; Дорожня клінічна лікарня ст. Харків; Управління Пенсійного фонду України в Зміївському районі; Управління Державного казначейства у Фрунзенському районі м. Харкова; Зідківська селищна рада зміївського району Харківської області; Державна адміністрація Нововодолазького району Харківської області; Державний лікувально-профілактичний заклад «Центральна клінічна лікарня Укрзалізниці»; Харківська обласна психіатрична лікарня №3; КЗОЗ "Обласна клінічна лікарня – Центр екстреної медичної допомоги та медицини катастроф»; Спеціальна загальноосвітня школа - інтернат для дітей зі зниженим слухом м. Харкова; Мерэф'янська міська рада.

Аналіз проведених розрахунків наведених показників оцінки стану внутрішнього аудиту бюджетної установи, дозволяє зазначити, що за період 2011-2013 роки спостерігаються позитивні зміни у показнику кадрового забезпечення внутрішнього аудиту. Так, майже на всіх досліджуваних бюджетних установах кількість об'єктів контролю яка приходить на одного аудитора зменшилася більше ніж в 2 рази. Це говорить про більш раціональний розподіл навантаження на внутрішніх аудиторів, що дозволить підвищити якість та ефективність проведеної перевірки. При цьому позитивним моментом також є й поступове збільшення завантаженості внутрішніх аудиторів, чи осіб на які покладено їх функціональні обов'язки, що, в свою чергу говорить про

раціональне використання ними робочого часу та професійне використання необхідних контрольних процедур.

Однак, на думку автора, слід звернути увагу, на недостатню увагу з боку керівництва бюджетною установою до проблеми підвищення кваліфікації внутрішніх аудиторів, чи осіб, на які покладено їх обов'язки. Так, у 2012 та 2013 році підвищення кваліфікації проходили всі внутрішні аудитори на 6 з 12 досліджуваних бюджетних установ, в той час коли підвищення рівня освіти цієї категорії працівників проголошується чи не основним завданням при реформуванні системи державного фінансового контролю. Таке недбале ставлення до свої співробітників з боку керівництва бюджетних установ призводить до того, що в свої перевірки внутрішні аудитори знаходять менше ніж 50% помилок від тих, що потім виявляють працівники контрольно-ревізійних органів.

В той же час, необхідно звернути увагу, що виявлені внутрішніми аудиторами помилки майже у повному обсязі відшкодовують в досліджуваних бюджетних установах, а запропоновані рекомендації поступово впроваджуються в їх діяльність. Ще одним позитивним моментом, що також характеризує стан внутрішнього аудиту бюджетних установ є те, що майже завжди за період 2011-2013 рр. виконувалися плани проведення внутрішніх аудитів за їх кількістю та строками.

Висновки. В результаті проведеного дослідження, можна зробити висновок, що впровадження внутрішнього аудиту в бюджетні установи сприятиме ефективному та раціональному використанню отриманих асигнувань із бюджету, а також попередженню фактів незаконного та нецільового використання бюджетних коштів.

Для оцінки стану внутрішнього аудиту, авторами обґрунтована та проаналізована система показників оцінки стану внутрішнього аудиту бюджетних установ, яка враховує три складові: кадрову, організаційну та результативну.

Напрями подальших досліджень. В подальшому вбачається доцільним

розробити методичний підхід до оцінки стану внутрішнього аудиту бюджетної установи, в основу якого будуть покладені зазначені показники такої оцінки.

Список використаних джерел

1. 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.

2. Верхоглядова Н.І. Розвиток внутрішнього аудиту / Н.І. Верхоглядова, І.В. Олініченко // Економіка і регіон. – 2009. – № 1(20). – С. 136-139.

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

4. Аудит [Текст] : учебное пособие / Ж.А. Богданова [и др.] ; ред. П.Н. Майданевич, Е.И. Волошина. – Симферополь : Феникс, 2008. – 700 с.

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

6. 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.

7. Методичний посібник. - Ян ван Тайнен, П.П. Андрєєв, О.О. Чечуліна, Манфред ван Кастерен та ін. – К.: Кафедра, 2012. – 70 с

8. Постанова КМУ від 28 вересня 2011 р. N 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 центральних органів виконавчої влади». [Електронний ресурс]: Офіційний сайт Державної фінансової інспекції України. – Режим доступу: <http://www.dkrs.gov.ua>.

9. Внутрішній аудит у державному секторі [Електронний ресурс]: Офіційний сайт Державної фінансової інспекції України. – Режим доступу: <http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/article/101915>.

Анотації

Кожушко О.В., Калінкін Д.В.

Оцінка стану внутрішнього аудиту бюджетної установи.

Метою статті є розробка системи показників оцінки стану внутрішнього аудиту бюджетної установи.

Для розробки системи показників оцінки стану внутрішнього аудиту бюджетної установи проаналізовано та узагальнено результати проведеної органами Державної фінансової інспекції оцінки ефективності та якості функціонування відділів внутрішнього аудиту у деяких міністерствах та центральних органах виконавчої влади, де створені відділи внутрішнього аудиту.

Авторами виокремлено основні напрями оцінки стану внутрішнього аудиту бюджетної установи, які знайшли своє відображення в системі показників оцінки стану внутрішнього аудиту бюджетної установи, яка включає в себе: кадрову складову, що показує штатну чисельність внутрішніх аудиторів, їх завантаженість, та кваліфікаційні якості; результативну складову, що визначає кількість виявлених внутрішніми аудиторами та відшкодованих порушень, кількість рекомендацій внутрішніх аудиторів, що були впровадженні в бюджетній установі після їх надання та організаційну складову, що розкриває відповідність кількості проведених внутрішніх аудитів запланованим, терміни їх проведення.

Перспективами подальших досліджень у даному напрямі є розробка методичних підхід до оцінки стану внутрішнього аудиту бюджетної установи.

Ключові слова: внутрішній аудит, бюджетна установа стан внутрішнього аудиту, оцінка стану внутрішнього аудиту бюджетної установи

Кожушко О.В., Калинин Д.В.

Оценка состояния внутреннего аудита бюджетного учреждения.

Целью статьи является разработка системы показателей оценки состояния внутреннего аудита бюджетного учреждения.

Для разработки системы показателей оценки состояния внутреннего аудита бюджетного учреждения проанализированы и обобщены результаты проведенной органами Государственной финансовой инспекции оценки эффективности и качества функционирования отделов внутреннего аудита в некоторых министерствах и центральных органах исполнительной власти, где созданы отделы внутреннего аудита.

Авторами выделены основные направления оценки состояния внутреннего аудита бюджетного учреждения, которые нашли свое отражение в системе показателей оценки состояния внутреннего аудита бюджетного учреждения, которая включает в себя: кадровую составляющую, показывающий штатную численность внутренних аудиторов, их загруженность, и квалификационные качества; результативную составляющую, определяющий количество выявленных внутренними аудиторами и возмещенных нарушений, количество рекомендаций внутренних аудиторов, были внедрены в бюджетном учреждении после их предоставления и организационную составляющую, раскрывающий соответствие количества проведенных внутренних аудитов запланированным, сроки их проведения.

Перспективами дальнейших исследований в данном направлении является разработка методических подходов к оценке состояния внутреннего аудита бюджетного учреждения.

Ключевые слова: внутренний аудит, бюджетное учреждение состояние внутреннего аудита, оценка состояния внутреннего аудита бюджетного учреждения.

Відомості про авторів

Кожушко Ольга Вікторівна – кандидат економічних наук, викладач кафедри контролю і аудиту. тел: 702-04-05

Кілінкін Дмитро Володимирович – аспірант кафедри контролю і аудиту

Кожушко Ольга Викторовна - кандидат экономических наук,
преподаватель кафедры контроля и аудита. Olga_kozhushko_z@ukr.net

Тел 063-83-084-96

Кишинкин Дмитрий Владимирович - аспирант кафедры контроля и аудита

Офіційне написання англійською мовою:

Kozhushko Olga V.

Kilinkin Dmitry V.

Контактна особа – Кожушко Ольга Вікторівна

Наданий матеріал раніше не публікувався та в інші видання не надсилався.