

УДК 645.87

ВНУТРІШНІЙ АУДИТ БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВ (ПОРІВНЯЛЬНИЙ АСПЕКТ ІЗ ДЕРЖАВНИМ ФІНАНСОВИМ АУДИТОМ)

Д.В. Калінкін

Харківський національний економічний університет, Харків, Україна

Калінкін Д.В. Внутрішній аудит бюджетних установ (порівняльний аспект із державним фінансовим аудитом).

Розглянуто та проаналізовано теоретичні підходи до визначення сутності внутрішнього аудиту. Узагальнено погляди на розкриття змістовного наповнення дефініції «державний фінансовий аудит». Проаналізовані визначення об'єднано в підходи. Зроблено порівняльний аналіз внутрішнього аудиту та державного фінансового аудиту в Україні. Надано обґрунтовані висновки щодо відмінностей між внутрішнім аудитом та державним фінансовим аудитом.

Ключові слова: внутрішній аудит, державний фінансовий аудит, бюджетна установа, державна фінансова інспекція, державний фінансовий контроль

Kalinkin D.V. Внутренний аудит бюджетных учреждений (сравнительный аспект с государственным финансовым аудитом).

Рассмотрены и проанализированы теоретические подходы к определению сущности внутреннего аудита. Обобщены взгляды на раскрытие содержательного наполнения дефиниции «государственный финансовый аудит». Проанализированные определения объединены в подходы. Сделан сравнительный анализ внутреннего аудита и государственного финансового аудита в Украине. Предоставлены обоснованные выводы относительно различий между внутренним аудитом и государственным финансовым аудитом.

Ключевые слова: внутренний аудит, государственный финансовый аудит, бюджетное учреждение, государственная финансовая инспекция, государственный финансовый контроль

Kalinkin D.V. Internal audit budgetary institutions (comparative analysis with public financial audit).

Considered and analyzed theoretical approaches to determining the nature of internal audit. Generalized view of the disclosure of the content of the definition of «public financial audit». Analyzed to determine the combined approach. The comparative analysis of internal auditing and public financial audit in Ukraine. Courtesy reasonable conclusions about differences between internal auditing and public financial audit.

Keywords: internal audit, state financial audit, budgetary institutions, state financial inspection, state financial control

Розвиток системи державного фінансового контролю передбачав в собі виникнення нових форм державного фінансового контролю, саме цими формами виступають державний фінансовий аудит і внутрішній аудит. В умовах реформування державного фінансового контролю виникає ряд актуальних питань пов'язаних з теорією та практикою внутрішнього аудиту та державного фінансового аудиту. Але відсутність в достатньому обсязі інформації щодо розмежування окреслених форм державного фінансового контролю – внутрішнього аудиту та державного фінансового аудиту створює невизначеність у певного кола фахівців з даного питання та сприяє певній теоретичній плутанині в цій сфері.

Аналіз останніх досліджень і публікацій

В Україні науковими і практичними проблемами реформування системи державного фінансового контролю займається ряд вчених: Бровка 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.

Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми

Все ж таки, не дивлячись на достатню кількість праць, питання внутрішнього аудиту та державного фінансового аудиту є новими для України, а отже до кінця не опрацьованими, як в теоретичному так і в практичному аспектах.

Метою даної статті є порівняльний аспект державного фінансового аудиту та внутрішнього аудиту бюджетних установ в умовах реформування системи державного фінансового контролю в Україні.

Для вирішення поставленої мети, автором було виокремлено першочергові завдання:

- узагальнення і аналіз підходів до визначення сутності внутрішнього аудиту;
- узагальнення, аналіз підходів до визначення сутності державного фінансового аудиту;
- порівняння внутрішнього аудиту та державного фінансового аудиту.

Виклад основного матеріалу дослідження

До сьогодні залишається не розкритим зміст таких термінів, як «внутрішній аудит» та «державний фінансовий аудит», особливо цікавим є взаємозв'язок цих двох форм державного фінансового контролю. Така зацікавленість перш за все

обґрунтована реформуванням системи контролю в бюджетній сфері, наявністю змін у принципах та методах його здійснення. Сучасні визначення поняття «внутрішній аудит» наведені в таблиці 1.

Таблиця 1. Сучасні погляди визначення поняття «внутрішній аудит»

Джерело	Визначення поняття
Т.О. Бровко [1]	Внутрішній аудит – це знаряддя управління, що постачає адміністративне й технічне керівництво підприємства результатами виконаного аналізу з питань налагодження ефективної виробничої та ринкової діяльності.
Бутинець Ф.Ф., Бардаш СВ., Малюга Н.М. [7]	Внутрішній аудит – невід’ємна частина загальної системи управління. Створюється на середніх і великих підприємствах, виконує контрольні функції залежно від мети і завдань, покладених на внутрішніх аудиторів підприємства
Н.І. Верхоглядова [2]	Внутрішній аудит – діяльність аудиторської служби, створеної самим підприємством.
Н.І. Дорош [3].	Внутрішній аудит як незалежне об’єктивне підтвердження та консультування розроблено для підвищення ефективності та покращання діяльності підприємства
Розпорядження КМУ «Про схвалення Концепції розвитку державного внутрішнього фінансового контролю» [8]	Внутрішній аудит – форма контролю, що забезпечує функціонально незалежну оцінку діяльності органів державного сектору та дає впевненість Кабінету Міністрів України, Мінфіну, іншим зацікавленим центральним органам виконавчої влади, керівництву органів державного сектору в тому, що система державного управління функціонує у спосіб, який максимально знижує ризик шахрайства, марнотратства, допущення помилок чи нерентабельності.
Майданевич П.Н., Волошина Е.И. [4]	Внутрішній аудит – функція, яка дає незалежні, об’єктивні гарантії та консультації, спрямовані на вдосконалення господарської діяльності підприємства, тобто контроль і аналіз фінансової звітності.
В.П. Пантелєєв [5]	Внутрішній аудит – це аудит, який здійснюється співробітниками суб’єкта господарювання.
Адамс Р.[10]	Контроль, який здійснюється шляхом перевірки та оцінки адекватності і ефективності інших видів контролю
Андреев В.Д. [11]	Система контролю, яка організована на суб’єкті господарювання в інтересах його власників (або керівництва) та яка регламентована внутрішніми документами. Внутрішній аудит являє собою незалежну компетентну оцінку фінансово-господарської та управлінської діяльності, що здійснюється в самій організації, заснована на системному науково-обґрунтованому процесі об’єктивному зборі, аналізі і оцінці свідчень про економічні заходи та події з метою встановлення критеріїв ефективності роботи, прогнозу майбутнього розвитку, розробки рекомендацій та порад (с.30)
Бурцев В.В.[12, с. 212]	Організована внутрішніми документами організації діяльність з контролю ланок управління та різних аспектів функціонування організації, яка здійснюється представниками спеціального контрольного органу в межах допомоги органам управління організації (загальним зборам учасників господарського товариства, спілки або членів виробничого кооперативу, наглядовій раді, раді директорів, виконавчому органу
МСА 610 "Розгляд роботи внутрішнього аудиту"[13]	Термін «внутрішній аудит» означає оцінювальну діяльність служби, створеної суб’єктам господарювання. До функцій внутрішнього аудиту входять, зокрема, перевірка, оцінювання та моніторинг відповідності й функціонування систем бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю. Внутрішній аудит є підрозділом суб’єкта господарювання. Незалежно від ступеня самостійності та об’єктивності внутрішнього аудиту він не може досягнути такого ступеня незалежності, якого вимагають від зовнішнього аудитора при висловленні ним думки щодо фінансових звітів. Зовнішній аудитор несе особливу відповідальність за висловлену аудиторську думку, і ця відповідальність не зменшується при будь-якому використанні внутрішнього аудиту. Всі судження, що стосуються аудиту фінансових звітів, формуються зовнішнім аудитором.
Методичні рекомендації щодо проведення внутрішнього аудиту фінансових установ, затверджені розпорядженням Держкомісії з регулювання ринків фінансових послуг від 27.09.2005р. №4660[14]	Внутрішній аудит – незалежна експертна діяльність служби внутрішнього аудиту фінансової установи, яка полягає в проведенні перевірок та здійсненні оцінки, як правило, таких елементів: системи внутрішнього контролю фінансової установи; фінансової та господарської інформації; економічності та продуктивності фінансової установи; дотримання законів, нормативних актів та інших зовнішніх вимог.

Продовження табл. 1

<p>Положення про організацію бухгалтерського обліку і звітності виконання державного та місцевого бюджетів. Державне казначейство України, затверджено наказом від 28.11.2000 р. № 119[15]</p>	<p>Внутрішній аудит – це незалежний підрозділ, який не бере участі у виконанні операцій, а періодично здійснює перевірки та оцінює: адекватність і ефективність системи внутрішнього контролю; повноту, своєчасність і достовірність фінансової та іншої звітності, дотримання принципів і внутрішніх процедур обліку; відповідність регуляторним вимогам (п.3.3)</p>
<p>Принципи корпоративного управління. Затверджені рішенням Держкомісії з цінних паперів та фондового ринку від 11.12.2003 р. № 571[16]</p>	<p>Служба внутрішнього аудиту - постійно діючий структурний підрозділ товариства, який здійснює функції поточного контролю за його фінансово-господарською діяльністю. Назва умовна. Товариства необмежені у використанні інших назв цього структурного підрозділу (наприклад, контрольно-ревізійна служба) (п.5.1.)</p>

Як видно з табл. 1 існує багато різних трактувань даного поняття, тому доцільним вважається виокремлення підходів до визначення цього

поняття. Це є необхідним для проведення детального аналізу теоретичного підґрунтя.

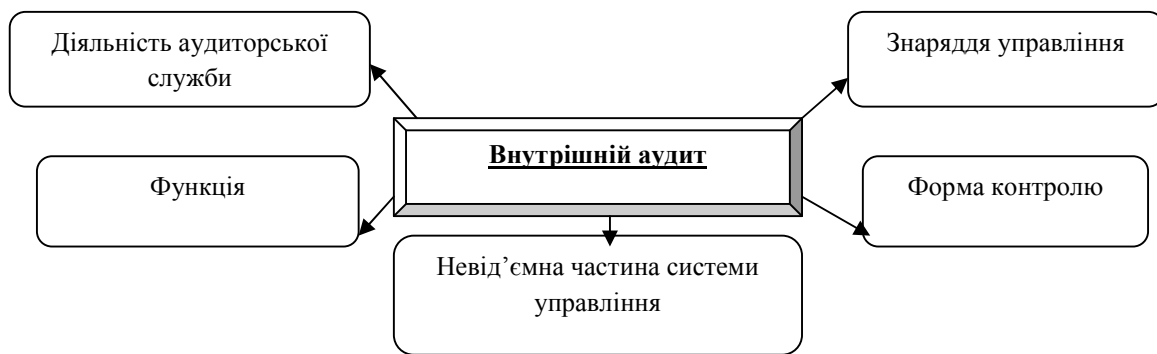


Рис. 1. Підходи до визначення поняття «внутрішній аудит» (узагальнено автором)

Таким чином, на думку автора поняття внутрішнього аудиту, яке запропоновано Концепцією є найбільш повним і сутнісним. До того ж саме це визначення враховує особливості реформування системи державного фінансового контро-

лю в Україні та відповідає особливостям функціонування бюджетних установ.

В свою чергу, визначення поняття державний фінансовий аудит наведені в таблиці 2.

Узагальнення наведених в таблиці 2 визначень представлено на рисунку 2.

Таблиця 2. Сучасні погляди визначення поняття «державний внутрішній аудит»

Джерело	Визначення
<p>Закон «Про державну контрольно-ревізійну службу в Україні» [17]</p>	<p>державний фінансовий аудит є різновидом державного фінансового контролю і полягає у перевірці та аналізі органом державного фінансового контролю фактичного стану справ щодо законного та ефективного використання державних чи комунальних коштів і майна, інших активів держави, правильності ведення бухгалтерського обліку і достовірності фінансової звітності, функціонування системи внутрішнього контролю. Результати державного фінансового аудиту та їх оцінка викладаються у звіті.</p>
<p>Піхоцький В.Ф. [18]</p>	<p>державний фінансовий аудит – одна із найважливіших функцій державного управління, спрямована на виявлення відхилень від прийнятих стандартів законності, доцільності й ефективності управління фінансовими ресурсами та іншою державною власністю, а за наявності таких відхилень - на своєчасне вжиття відповідних коригувальних і запобіжних заходів. Від ефективності державного фінансового аудиту залежить економічне, і, значною мірою, політичне благополуччя нації.</p>

Продовження табл. 2

Пивовар Ю.І. [19]	державний фінансовий аудит є не різновидом державного фінансового контролю, а його формою.
Порядок проведення органами контролюю-ревізійної служби державного фінансового аудиту діяльності бюджетних установ [20]	державний фінансовий аудит – це форма державного фінансового контролю, яка спрямована на запобігання фінансовим порушенням та забезпечення достовірності фінансової звітності.
Процун К. С. [21]	державний фінансовий аудит – це достатньо складна та дорога система взаємопов'язаних процедур, що охоплює значні часові рамки і вимагає, крім іншого, високої кваліфікації та професіоналізму аудиторів.

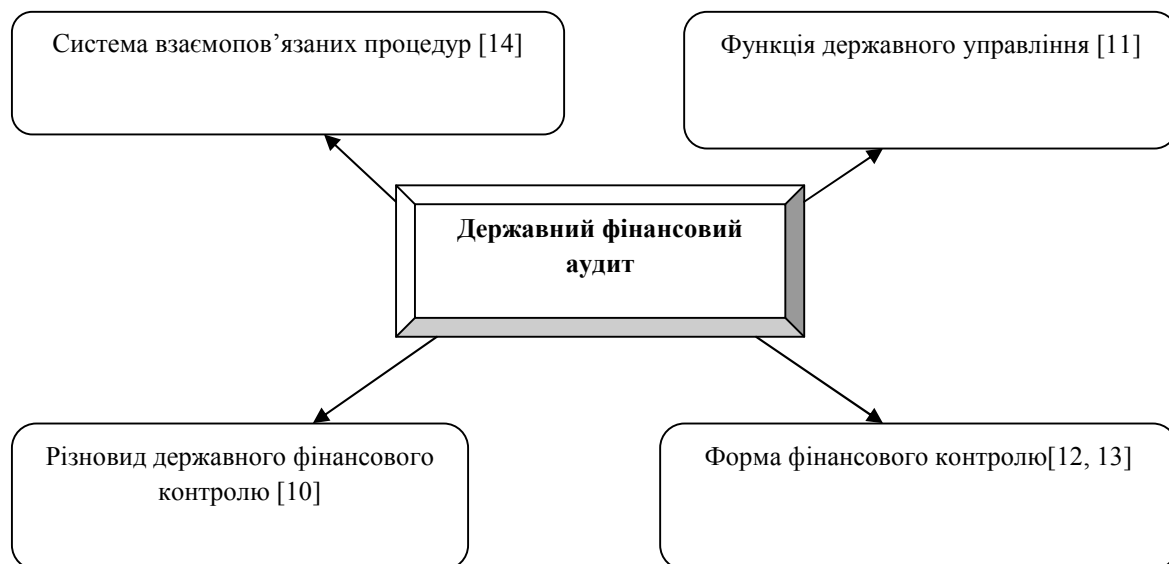


Рис. 2. Підходи до визначення поняття «державний фінансовий аудит» (узагальнено автором)

Найбільш доцільним є підхід який запропоновано Порядком проведення органами контролюю-ревізійної служби державного фінансового аудиту діяльності бюджетних установ [13], згідно того, що державний фінансовий аудит є новою формою державного фінансового контролю. Отже, державний фінансовий аудит – це форма державного фінансового контролю, яка спрямована на збільшення ефективності використання бюджетних коштів та на виявлення фінансових порушень і порушень законодавства, виявлення та покарання винних у порушеннях осіб.

Згідно з проведеного аналізу, можна зробити висновок стосовно цих двох інструментів державного фінансового контролю, які систематизовано в рис. 3.

Висновки

Згідно, з проведеного порівняльного аналізу цих двох форм державного фінансового контролю, можна зробити висновок, що державою здійснено

перехід від фіскальних форм контролю до профілактично-запобіжних, метою яких є нарешті не тільки покарання та пошук порушень, а підвищення ефективності діяльності бюджетних установ та користувачів державного та комунального майна.

Таким чином, автором вважається, що Україна стає на ланку допомоги бюджетним установам у ефективності діяльності і хоча це лише перша стадія реформування державного фінансового контролю, внутрішній аудит і державний фінансовий аудит відіграє досить вагомий роль в забезпеченості, розвитку та перебудові фінансової дисципліни в нашій державі.

Наукова новизна даного дослідження полягає в уточненні змісту порівняльних характеристик внутрішнього аудиту і державного фінансового аудиту в умовах реформування державного фінансового контролю.

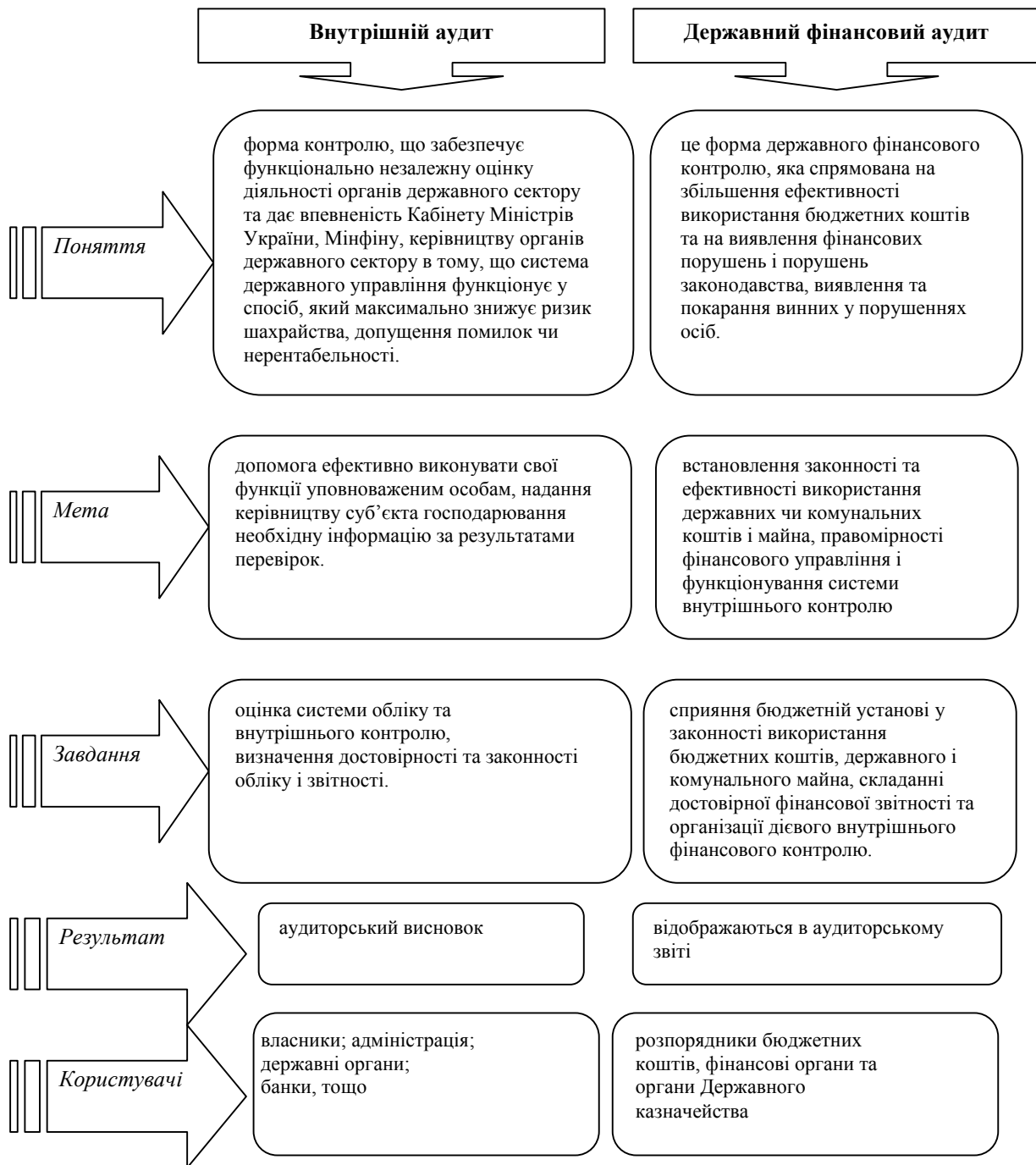


Рис. 3. Порівняльний аспект внутрішнього аудиту і державного фінансового аудиту (виокремлено автором)

В якості перспективи подальших досліджень слід вказати необхідність розробки механізму удосконалення інструментів внутрішнього аудиту і державного фінансового аудиту в Україні.

Список літератури:

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. Пантелеев В.П. Внутрішньогосподарський контроль : методологія та організація [Текст] : монографія / В.П. Пантелеев. – 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. Контроль і ревізія [Текст] : підручник / Ф.Ф. Бутинець [та ін.] ; за ред. Ф.Ф. Бутиця. – 4-те вид., допов. і переробл. – Житомир : Рута, 2006. – 560 с.
8. Про схвалення Концепції розвитку державного внутрішнього фінансового контролю на період до 2017 року [Електронний ресурс] // Офіційний сайт Державної фінансової інспекції України. Режим доступу: <http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/article/83412>
9. Бугаєнко В.Г. Діяльність бюджетної установи як об'єкта державного фінансового аудиту / В.Г. Бугаєнко // Актуальні проблеми економіки. – 2010. – № 7(109). – С. 230-236.
10. Адамс Р. Основы аудита [Текст] : монографія / Р. Адамс ; пер. Ю.А. Ариненко [и др.] ; ред. Я.В. Соколов. – М. : ЮНИТИ. Аудит, 1995. – 398 с.
11. Андреев В.Д. Внутренний аудит : учеб. пособие для вузов по специальностям «Финансы и кредит», «Бухгалтерский учет, анализ и аудит» / В.Д. Андреев. – М. : Финансы и статистика, 2003. – 462 с.
12. Бурцев В.В. Организация системы внутреннего контроля коммерческой организации [Текст] : монографія / В.В. Бурцев. – М. : Экзамен, 2000. – 320 с.
13. Міжнародний стандарт аудиту 610 «Розгляд роботи внутрішнього аудиту» // Міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та етики: видання 2004 року. Переклад з англійської мови. Нормативне виробничо-практичне видання / ред. Н.І. Гаєвська та ін.; пер.: О.В. Селезньов, О.Л. Ольховікова, О.В. Гик. – К.: Аудиторська палата України, 2004. – 1028 с.
14. Про затвердження Методичних рекомендацій щодо проведення внутрішнього аудиту фінансових установ [Електронний ресурс] // Державна комісія з регулювання ринків фінансових послуг України. Режим доступу: http://www.dfp.gov.ua/217.html?tx_ttnews%5Bpointer%5D=157&tx_ttnews%5Btt_news%5D=2349&tx_ttnews%5BbackPid%5D=63&cHash=1a72af1cc6
15. Про затвердження Положення про організацію бухгалтерського обліку і звітності про виконання державного та місцевих бюджетів в органах Державної казначейської служби України [Електронний ресурс] // Офіційний веб-портал «Верховна Рада України». Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z1915-13>
16. Про затвердження Принципів корпоративного управління [Електронний ресурс] // Національна комісія з цінних паперів та фондового ринку. Режим доступу: <http://www.nssmc.gov.ua/law/13308>
17. Про державну контрольно-ревізійну службу в Україні // Відомості Верховної Ради України (ВВР). – 1993. – № 13. – ст. 110.
18. Піхоцький В.Ф. Удосконалення і розвиток Державного фінансового контролю та аудиту за надходженням коштів Державного бюджету України та їх використанням / В.Ф. Піхоцький // Фінанси України. – 2007. – № 3. – С. 75-82.
19. Пивовар Ю.І. Нормативно-правове визначення поняття та видів державного фінансового / Ю.І. Пивовар // Право і суспільство. – 2008. – № 6. – С. 138-143.
20. Про затвердження Порядку проведення Державною фінансовою інспекцією, її територіальними органами державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм [Електронний ресурс] // Офіційний веб-портал «Верховна Рада України». Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/1017-2004-%D0%BF>
21. Процун К.С. Державний фінансовий аудит в Україні: елементи класифікації / К.С. Процун // Вісник ЖДТУ. Серія: Економічні науки. – 2012. – № 1(59), Ч. 2. – С. 280-282.

Надано до редакції 30.08.2013

Калінкін Дмитро Володимирович / Dmytro V. Kalinkin
hneu_audit09@mail.ru

Посилання на статтю / Reference a Journal Article:

Внутрішній аудит бюджетних установ (порівняльний аспект із державним фінансовим аудитом) [Електронний ресурс] / Д.В. Калінкін // Економіка: реалії часу. Науковий журнал. – 2013. – № 3 (8). – С. 91-96. – Режим доступу до журн.: <http://economics.opu.ua/files/archive/2013/n3.html>