

ОЦІНКА СТАНУ ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ БЮДЖЕТНОЇ УСТАНОВИ

© 2014 КОЖУШКО О. В., КАЛІНКІН Д. В.

УДК 657.6

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 в деяких міністерствах та центральних органах виконавчої влади, де створено 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, їхні завантаженість та кваліфікаційні якості; результативну складову, що визначає кількість виявлених внутрішніми аудиторами та відшкодованих порушень, кількість рекомендацій внутрішніх аудиторів, що були впроваджені в бюджетній установі після їх надання, та організаційну складову, що розкриває відповідність кількості проведених внутрішніх аудитів запланованим, терміни їх проведення. Перспективою подальших досліджень у даному напрямі є розробка методичного підходу до оцінки стану внутрішнього аудиту бюджетної установи.

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

Табл.: 1. **Формул.:** 8. **Бібл.:** 9.

Кожушко Ольга Вікторівна – кандидат економічних наук, викладач, кафедра контролю і аудиту, Харківський національний економічний університет ім. С. Кузнеця (пр. Леніна, 9а, Харків, 61166, Україна)

Email: Olga_kozhushko_z@ukr.net

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

УДК 657.6

UDC 657.6

Кожушко О. В., Калінкін Д. В. Оценка состояния внутреннего аудита бюджетного учреждения

Kozhushko O. V., Kalinkin D. V. Assessment of the Internal Audit of a Budget Institution

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, показывающую штатную численность внутренних аудиторов, их загруженность и квалификационные качества; результативную составляющую, определяющую количество выявленных внутренними аудиторами и возмещенных нарушений, количество рекомендаций внутренних аудиторов, которые были внедрены в бюджетном учреждении после их предоставления, и организационную составляющую, раскрывающую соответствие количества проведенных внутренних аудитов запланированным, сроки их проведения. Перспективой дальнейших исследований в данном направлении является разработка методического подхода к оценке состояния внутреннего аудита бюджетного учреждения.

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

Табл.: 1. **Формул.:** 8. **Библ.:** 9.

Кожушко Ольга Викторовна – кандидат экономических наук, преподаватель, кафедра контроля и аудита, Харьковский национальный экономический университет им. С. Кузнеця (пр. Ленина, 9а, Харьков, 61166, Украина)

Email: Olga_kozhushko_z@ukr.net

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

The purpose of this paper is to develop a system of indicators for assessing the state of the internal audit of a budget institution. To develop a system of indicators for assessing the state of the internal audit of budget institution the results of assessment of the effectiveness and quality of functioning of internal audit departments in some ministries and central bodies of executive power, where internal audit departments were established, were analyzed and summarized by the bodies of the State Financial Inspection. The authors have identified the main areas of internal audit assessment of the state budgetary institution, as reflected in the performance assessment of the internal audit of the budget institution, which includes: HR component, showing the number of staff of internal auditors, their work load and the quality of the qualification; productive component, which determines the number of identified internal auditors and redressed violations, the number of the recommendations of the internal auditors, which were introduced in the budget after the establishment of their provision, and organizational component, disclose the relevant amount of internal audit plan, the timing of the implementation. The prospect of further research in this direction is the development of a methodological approach to assess the state of the internal audit budget institution.

Keywords: internal audit, budgetary institution, the state of the internal audit, assessment of internal audit of budget institutions

Tabl.: 1. **Formulae:** 8. **Bibl.:** 9.

Kozhushko Olga V. – Candidate of Sciences (Economics), Lecturer, Department of Control and Audit, Kharkiv National University of Economics named after S. Kuznets (pr. Lenina, 9a, Kharkiv, 61166, Ukraine)

Email: Olga_kozhushko_z@ukr.net

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

Вступ. В умовах недостатнього фінансування бюджетних установ зростає роль внутрішнього аудиту державних фінансів, оскільки потрібно здійснювати постійний контроль за цільовим ефективним і законним використанням бюджетних коштів. Окрім цього, необхідність упровадження внутрішнього аудиту в бюджетних установах обумовлюється тим, що сьогодні спостерігається тенденція до 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 низка проблемних питань, пов'язаних із теорією та практикою оцінки його якості та стану.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. В Україні науковими і практичними проблемами реформування системи державного фінансового контролю загалом займається низка вчених: Бровко О. Т. [1], Верхоглядова Н. І. [2], Дорош Н. І. [3], Майданевич П. Н. [4], Пантелеев В. П. [5], Сухарева Л. О. [6] та інші. Питанню оцінки якості внутрішнього аудиту приділена увага такими авторами, як: Ян ван Тайнен, П. П. Андреев [7], О. О. Чечуліна, Манфред ван Кастерен. Проте питання оцінки стану внутрішнього аудиту зазначені автори розглядали фрагментарно, тому вони потребують подальшого ґрунтовного 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 авторів, перш за все, слід дослідити результати проведеної органами Державної фінансової інспекції (ДФІ) оцінки ефективності та якості функціонування відділів внутрішнього аудиту в окремих міністерствах і центральних органах виконавчої влади (ЦОВВ), де створено відділи внутрішнього аудиту, відповідно до Порядку утворення структурних підрозділів внутрішнього аудиту та проведення такого аудиту в міністерствах, інших центральних органах виконавчої влади, їхніх територіальних органах і бюджетних установах, які належать до сфери управління міністерств, інших центральних органів виконавчої влади, затвердженого Постановою Кабінету Міністрів України від 28 вересня 2011 року № 1001 [8]. Результати такого дослідження наведено 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, 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 внутрішнього аудиту покладено на самостійний

Відділ, проте він підпорядкований заступнику Міністра – керівнику апарату, чим не дотримано вимоги п. 9 Постанови № 1001 [8], відповідно до якої 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 неукмплектованість відділу та завантаження його працівників діяльністю, яка не входить до переліку завдань і функцій внутрішнього аудиту, визначеного у Постанові № 1001 [7].

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

Поряд із цим встановлено порушення законодавства, які негативно позначалися на результатах діяльності підрозділів внутрішнього аудиту в системі міграційної служби – при призначенні на посади окремі внутрішні аудиторі 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, їхнє навчання; не проводились внутрішні оцінки якості, не складались і не затверджувались програми забезпечення і підвищення якості внутрішнього аудиту [8].

4. У системі Державного агентства лісових ресурсів України встановлено недостатню чисельність внутрішніх аудиторів як на рівні центрального апарату, так і в територіальних органах і постійну неукмплектованість відділу внутрішнього аудиту, що не сприяє реалізації функції внутрішнього аудиту [8]. Окремих внутрішніх аудиторів територіальних підрозділів призначено на посади з освітою та / або кваліфікацією, що 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 чинну кадрову політику не спрямовано 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:
 - a) відсутність аудиторської складової проведених контрольних заходів. Внутрішні аудити здійснювались лише у спосіб, аналогічний ревізіям і перевіркам фінансово-господарської діяльності, та обмежувались викладенням описової інформації;
 - b) при проведенні внутрішніх аудитів не завжди визначалися причини системних порушень і механізми їх попередження і недопущення у подаль-

Таблиця 1

Аналіз результатів внутрішнього аудиту (ВА) окремих міністерств та ЦОВВ

Питання, що перевіряли ДФІ	Міністерство юстиції України	Міністерство культури України	Державна міграційна служба України	Державне агентство лісових ресурсів	Анти-монопольний комітет України	Міністерство економічного розвитку і торгівлі України	Державне агентство автомобільних доріг України
Напрями внутрішнього аудиту	Аудит відповідності	+	+	+	+	+	+
	Фінансовий аудит	+	+	+	+	+	+
	Аудит ефективності	-	+	+	+	-	+
Наявність відокремленого підрозділу ВА	+	+	+	+	+	+	+
Підпорядкування відокремленого підрозділу ВА відповідає вимогам Постанови № 1001	+	-	+	-	+	+	+
Наявність системи планування ВА з урахуванням оцінки ризиків	-	-	-	-	-	+	-
Чисельність працівників підрозділу ВА узгоджується з кількістю підконтрольних об'єктів	+	-	+	-	+	-	-
Діяльність працівників підрозділу ВА не виходить за рамки переліку завдань і функцій ВА, визначеного Постановою № 1001 [7]	+	-	-	-	+	+	-
Стабільність кадрового складу	+	+	-	-	+	+	-
Відповідність працівників кваліфікаційним вимогам, наведеним в Постанові № 1001 [7]	+	-	-	-	-	+	-
Заходи щодо підвищення кваліфікації персоналу	+	-	-	-	+	+	-
Визначення причин системних порушень і механізм їх попередження	-/+	-	-	-	-	-	-
Рекомендації містять чіткі алгоритми їх реалізації та очікуваний результат	-	-	-	-	-	-	-

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

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

Проведений та узагальнений у 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 автори розуміють результат визначення та аналізу якісних і 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.

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

- кадрова складова, яка характеризує результати діяльності внутрішніх аудиторів у бюджетній установі з позиції людської діяльності, а саме: показує штатну чисельність внутрішніх аудиторів, їхні завантаженість та кваліфікаційні якості;
- результативна складова, що визначає підсумкові показники діяльності внутрішніх аудиторів у бюджетній установі, а саме: кількість виявлених внутрішніми аудиторами та відшкодованих порушень, кількість рекомендацій внутрішніх аудиторів, що були впроваджені в бюджетній установі після їх надання;
- 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 авторів, до показників, які визначають кадрову складову стану внутрішнього аудиту бюджетної установи слід віднести:

- 1) показник достатності кадрового забезпечення внутрішнього аудиту, який пропонується авторами, визначати 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 у бюджетній установі;

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

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

- 2) показник завантаженості внутрішнього аудитора, який пропонується визначати 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, які було перевірено 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):

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

де $k_{\text{розвитку ВА}}$ – коефіцієнт розвитку внутрішнього аудитора;

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

$K_{\text{навч.ВА}}$ – кількість 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 своїх співробітників.

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

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

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

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

$C_{\text{поруш.}}$ – загальна сума порушень у бюджетній установі, виявлених внутрішніми аудитором;

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

- 2) коефіцієнт упровадження аудиторських рекомендацій, що пропонується авторами 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 у бюджетній установі;

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

Наведений показник визначає частку врахованих та впроваджених рекомендацій внутрішнього аудитора, але й свідчить про ступінь довіри керівництва бюджетної установи до результатів 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 у бюджетній установі, знайдених внутрішнім аудитором чи особою, на яку покладено обов'язки внутрішнього аудитора;

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

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

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

- 1) коефіцієнт виконання плану внутрішнього аудиту, що пропонується розраховувати за формулою (7):

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

де $k_{\text{викон.планув.}}$ – коефіцієнт виконання плану внутрішнього аудиту;

$K_{\text{провед. ВА}}$ – кількість проведених внутрішніх аудитів у бюджетній установі;

$K_{\text{заплан. ВА}}$ – кількість запланованих внутрішніх аудитів у бюджетній установі;

Наведений показник демонструє відповідність кількості проведених внутрішніх аудитів запланованим.

- 2) коефіцієнт дотримання строків проведення внутрішнього аудиту, який автори пропонують 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, витрачених 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 їхні обов'язки, а крім того характеризує системи менеджменту в бюджетній установі у питаннях планування та організації контрольних робіт і процедур.

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

Після обґрунтування системи показників оцінки стану внутрішнього аудиту, на думку авторів, доцільно провести їх розрахунки на прикладі конкретних бюджетних установ. Для цього авторами обрано 12 бюджетних установ у Харківському регіоні, де є відділи внутрішнього аудиту чи функціональні обов'язки з проведення внутрішнього аудиту розподілено 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; Мереф'янська міська рада.

Аналіз проведених розрахунків наведених показників оцінки стану внутрішнього аудиту бюджетної установи, дозволяє зазначити, що за період 2011 – 2013 рр. спостерігаються позитивні зміни у показнику кадрового забезпечення внутрішнього аудиту. Так, майже на всіх досліджуваних бюджетних установах кількість об'єктів контролю, яка припадає на одного аудитора, зменшилася більше ніж в 2 рази. Це свідчить про більш раціональний розподіл навантаження на внутрішніх аудиторів, що дозволить підвищити якість та ефективність проведеної перевірки. При цьому позитивним моментом також є поступове збільшення навантаженості внутрішніх аудиторів чи осіб, на яких покладено їхні функціональні обов'язки, що, в свою чергу, свідчить про раціональне використання ними робочого часу та професійне використання необхідних контрольних процедур.

Однак, на думку авторів, слід відзначити недостатню увагу з боку керівництва бюджетною установою до проблеми підвищення кваліфікації внутрішніх аудиторів чи осіб,

на яких покладено їхні обов'язки. Так, у 2012 та 2013 роках 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 своїх співробітників з боку керівництва бюджетних установ призводить до того, що в своїх перевірках внутрішні аудитори знаходять менше ніж 50 % помилок від тих, що потім виявляють працівники контрольно-ревізійних органів.

Водночас необхідно звернути увагу на те, що виявлені внутрішніми аудиторами помилки майже у повному обсязі відшкодовують у досліджуваних бюджетних установах, а запропоновані рекомендації поступово впроваджуються в їхню 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 їхніми 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 обґрунтовано та проаналізовано систему 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 буде покладено зазначені показники такої оцінки.

ЛІТЕРАТУРА

- 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.
- Верхоглядова Н. І. Розвиток внутрішнього аудиту / Н. І. Верхоглядова, І. В. Олініченко // Економіка і регіон. – 2009. – № 1 (20). – С. 136 – 139.
- Дорош Н. І. Сутність і призначення внутрішнього аудиту / Н. І. Дорош // Вісник ЖДТУ. Серія «Економічні науки». – 2006. – № 1 (35). – С. 41 – 46.
- Аудит : [учеб. пособ.] / Ж. А. Богданова [и др.]; ред. П. Н. Майданевич, Е. І. Волошина. – Симферополь : Феникс, 2008. – 700 с.
- Пантелеев В. П. Внутрішньогосподарський контроль : методологія та організація : [монографія] / В. П. Пантелеев. – К. : Інформаційно-аналітичне агентство, 2008. – 489 с.
- 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.
- Методичний посібник / Я. ван Тайнен, П. П. Андреев, О. О. Чечуліна, М. ван Кастерен та ін. – К. : Кафедра, 2012. – 70 с.
- 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» // Офіційний сайт Державної фінансової інспекції України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.dkrs.gov.ua>
- Внутрішній аудит у державному секторі // Офіційний сайт Державної фінансової інспекції України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/article/101915>

REFERENCES

- Brovko, O. T. "Orhanizatsiini aspekty ta informatsiine zabezpechennia vnutrishnyoho audytu tovarnykh zapasiv" [Organizational aspects and software for internal audit of stock]. *Visnyk ZhDTU. Seriiia «Ekonomichni nauky»*, no. 3 (53) (2010): 48-50.
- Bogdanova, Zh. A. *Audit [Audit]*. Simferopol: Feniks, 2008.
- Dorosh, N. I. "Sutnist i pryznachennia vnutrishnyoho audytu" [The essence and purpose of internal audit]. *Visnyk ZhDTU. Seriiia «Ekonomichni nauky»*, no. 1 (35) (2006): 41-46.
- [Legal Act of Ukraine] (2011). <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 biudzhetykh koshtiv: protyrichchia formuvannia poniatiinoho aparatu" [Audit efficiency of budgetary funds: the contradictions of forming conceptual apparatus]. *Finansy Ukrainy*, no. 8 (2006): 125-131.
- van Tainen, Ya., Andrieiev, P. P., and Chechulina, O. O. *Metodychnyi posibnyk* [Toolkit]. Kyiv: Kafedra, 2012.
- Verkhohliadova, N. I., and Olinichenko, I. V. "Rozvytyk vnutrishnyoho audytu" [Development of internal audit]. *Ekonomika i rehion*, no. 1 (20) (2009): 136-139.
- "Vnutrishnii audyt u derzhavnomu sektori" [Internal audit in the public sector]. *Ofitsiynyi sait Derzhavnoi finansovoi inspektsii Ukrainy*. <http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/article/101915>