

rent state as well as in the development of recommendations for building a system controlling in view of the changes.

**Methods.** The study used the method of theoretical generalization and comparison (to determine the nature of the controlling) analysis and synthesis (to clarify the structure of the controlling system), the principle of the decomposition (to develop the structure of complex functions of controlling).

**Results.** Based on the research the current state of the operation controlling and detecting trends of its changes. The recommendations for its use for domestic enterprises.

**Scientific novelty.** The ranking of priorities for the purposes of controlling is shown, the following to the objective function increases the effectiveness of the company's controlling.

**Practical value.** The results are aimed at contributing to the revitalization of controlling and resolving the issue of long-term development of domestic enterprises in terms of global challenges.

**Key words:** controlling, management functions, objectives of the enterprise, the elements of controlling.

Рекомендовано до публікації д-ром екон. наук, проф. Гургулою Т.В. Дата надходження рукопису 12.09.2013 р.

УДК 657.631

Надія Хорунжак, канд. екон. наук, доц.

Тернопільський національний економічний університет, м. Тернопіль, Україна,  
e-mail: nadija-choru@mail.ru

## ВНУТРІШНІЙ АУДИТ РИЗИКІВ У БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВАХ: ПРОБЛЕМИ ТЕОРІЇ ТА ПРАКТИКИ

Nadiia Khorunzhak, Cand. Sc. (Econ.),  
Assoc. Prof.

Ternopil national economic university, Ternopil,  
Ukraine, e-mail: nadija-choru@mail.ru

### INTERNAL AUDIT OF RISKS IN BUDGET INSTITUTIONS: PROBLEMS OF THEORY AND PRACTICE

**Мета.** Мета статті полягає в обґрунтуванні термінологічного апарату, зокрема узгодженні означення поняття «ризиків» та етапів проведення їхнього аудиту в бюджетних установах.

**Методика.** У процесі дослідження використано: оцінку (за здійснення огляду існуючих позицій в науковій літературі та нормативно-правових актах) системний аналіз, узагальнення та порівняння (з метою обґрунтування означення ризиків і побудови схеми етапів проведення аудиту), групування (зادля позиціонування груп ризиків та розгляду їхньої класифікації).

**Результати.** Обґрунтовано доцільність позиціонування ризику – як кількісної міри небезпеки, що враховує ймовірність виникнення негативних наслідків від здійснення господарської діяльності та можливий розмір втрат від них. Внесено пропозиції щодо вибору переліку ризиків з метою здійснення їхньої оцінки та уникнення зайвої деталізації. Розроблено послідовність проведення аудиту ризиків у бюджетних установах.

**Наукова новизна.** Запропоновано послідовність формування ефективної системи оцінки ризиків у бюджетних установах.

**Практична значущість.** Отримані результати дозволяють підвищити якість аудиту та сприяють отриманню дієвої й корисної інформації, використання якої дасть змогу поліпшити результативність та ефективність діяльності бюджетної установи.

**Ключові слова:** бюджетні установи, внутрішній аудит, ризики, класифікація, оцінка, етапи проведення аудиту.

**Постановка проблеми.** Нестабільність національної економіки, трансформація системи управління та ринковий характер взаємовідносин мають суттєвий вплив на діяльність бюджетних установ. В основному він проявляється у вигляді різних ризиків, вплив яких важливо враховувати під час вирішення питань, пов'язаних з організацією надання послуг, особливо у випадку розширення їхнього переліку. Оцінка ризиків у діяльності бюджетних установ в основному належить, як свідчить практика, до компетенції підрозділів внутрішнього аудиту. Актуальність проведення наукових пошуків з цього напрямку посилюється у зв'язку з вкрай важким і напруженим станом фінансового забезпечення бюджетних установ та потребою щодо використання для його полегшення відповідних управлінських важелів. У Концепції розвитку державного внутрішнього фінансового контролю [10] вказується на те, що саме державний внутрішній фінансовий контроль (невід'ємною складовою якого є внутрішній аудит) є тим важливим фінансовим інструментом управління, який забезпечує системне вдосконалення діяльності його органів і дає змогу зменшити кількість проблемних питань щодо використання бюджетних коштів.

Ефективна система управління ризиками в бюджетній сфері може стати, за прикладом інших галузей національної економіки, однією з найбільш дієвих і інноваційних технологій керування використанням бюджетних коштів. Проте її здатність до позитивного впливу значною мірою залежить від обґрунтованості та якості оцінки справжнього впливу ризиків на ефективність системи контролю. У зв'язку із цим вимагає наукового вирішення проблема формування адекватної оцінки ризиків під час здійснення внутрішнього аудиту в бюджетних установах.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** В останні роки проблематика формування більш досконалих основ внутрішнього аудиту в бюджетній сфері активно досліджується вітчизняними науковцями: П.П. Андрєєвим, В.Г. Бугаєнком, І.А. Висоцьким, Г.В. Дмитренком, О.О. Дорошенко, І.К. Дрозд, Д.В. Калінкіним, С.О. Левицькою, М.Г. Тимохіним, О.О. Чечуліною та ін.

Зокрема Г.В. Дмитренко, цілком справедливо підкреслюючи, що управління ризиками наразі є однією з високоефективних інноваційних технологій менеджменту, обґрунтовує доцільність впровадження технологій управління ризиками в діяльність органів публічного управління для отримання таких результатів, як узгодження стратегічного планування із системою поточних цілей діяльності, досягнення синергізму в діяльності (об'єднання ресурсів, зусиль окремих працівників і структурних підрозділів на досягненні місії органу управління), забезпечення гнучкості системи управління, передбачення негативних зовнішніх впливів на діяльність та можливість їх зменшення тощо [3, с. 129].

Цінністю досліджень цього науковця є те, що, акцентуючи увагу на управлінських аспектах щодо ризиків, він одночасно розглядає проблематику їхньої економічної оцінки.

З позиції складової державного контролю розглядає аудит І.К. Дрозд. Вона акцентує увагу на тому, що підвищити ефективність контрольних дій можна шляхом його запровадження щодо бюджетних потоків. Окрім цього, науковець досліджує критерії, які характеризують якість методології аудиту з позиції її використання в практичній діяльності вітчизняних суб'єктів діяльності [6, с. 28, 31-32]. У подальшому, досліджуючи систему фінансово-економічного контролю в Україні, науковець доводить, що без визначення ризиків неефективності неможливо здійснити його оцінку контролю в цілому й пропонує здійснювати розрахунок у вигляді добутку коефіцієнтів ризику за чотирма складовими: суб'єкта контролю, впливу контрольних дій, об'єкта контролю та зворотної дії [7, с. 411]. Внесені доповнення органічно вписуються в цілісну концептуальну модель контролю та дають змогу максимально оптимізувати його, врахувавши не лише ймовірнісні характеристики, а й взаємообмін інформацією між контролюючими суб'єктами.

Дослідженням питань методики аудиту, у тому числі в питаннях оцінки систем внутрішнього контролю і бухгалтерського обліку з метою визначення рівня ризику та обсягу виконання поточних процедур на основному етапі здійснювалися О.О. Дорошенко. Вона, зокрема, запропонувала порядок оцінки системи внутрішнього контролю бюджетної установи відповідно до міжнародних стандартів аудиту, який передбачає здійснення попередньої оцінки ризику на основі загального ознайомлення із системою внутрішнього контролю та подальше обґрунтування його рівня залежно від ефективності систем бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю; розвинула теорію щодо ризиків для системи внутрішнього контролю бюджетних установ, пов'язаних із використанням автоматизованих систем обліку тощо [4, с. 9-11, 13]. Також нею здійснено обґрунтування порядку планування внутрішнього аудиту під час його здійснення в бюджетних установах [5, с. 97-99].

Проблематиці розкриття змісту термінів «внутрішній аудит» і «державний фінансовий аудит» присвячені наукові дослідження Д.В. Калінкіна, який формує їхні означення та стверджує, що особливо цікавим є взаємозв'язок між цими двома формами державного фінансового контролю. Окрім цього, дослідник звертає увагу на оцінку системи обліку та внутрішнього контролю, визначення достовірності та законності обліку і звітності [8, с. 91, 95].

**Постановка завдання.** Різносторонній розгляд проблем, пов'язаних з пошуком найбільш досконалих концептуальних основ державного та внутрішнього аудиту, у тому числі щодо ризиків, вказує на актуальність і об'єктивну потребу в їхньому вирішенні. Можливості вибору наукової концепції щодо аудиту ризиків значною мірою визначаються правильним вибором і однозначністю трактування терміну «ризик», яке, як свідчить дослідження положень чинних законодавчих і нормативно-правових актів, характеризується наявністю різних підходів, встановленням їхньої переліку та здійсненням класифікації. У зв'язку із цим метою дослідження виступає обґрунтування термінологічного апарату

та етапів проведення аудиту.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Згідно Наказу № 417 від 07.10.2008 р. «Про затвердження термінологічної бази системи внутрішнього контролю та аудиту Державного казначейства України», ризики – це ймовірності настання подій, які негативно впливатимуть на здатність Державного казначейства, його структурних підрозділів та працівників виконувати відповідні функції, процеси, операції, або матимуть негативні фінансово-господарські, юридичні та/або інші наслідки [12].

Не вдаючись до розгляду інших означень, які подаються як у законодавчих та нормативно-правових актах, так в і науковій літературі, зазначимо, що різноманітність підходів визначається загалом достатньо об'ємним переліком ризиків. Вище наведене означення також не позбавлене недоліків. Зокрема, зайвим є вживання у ньому конкретизації переліку суб'єктів, яких воно стосується. По-перше, у зв'язку з реорганізаційними та оптимізаційними заходами Державне казначейство наразі отримало назву Державна казначейська служба України, отже, за логікою, потрібно було б внести відповідні уточнення і в чинний нормативний документ. По-друге, попри те, що певні події, безумовно, мають вплив на всі перераховані в означенні об'єкти, не завжди чинники ризику можуть позиціонуватися саме цим терміном (тобто як події).

Власне, саме з огляду на це, більш прийнятним є означення, яке подається в Законі України «Про основні засади державного нагляду (контролю) у сфері господарської діяльності»»: ризик – кількісна міра небезпеки, що враховує ймовірність виникнення негативних наслідків від здійснення господарської діяльності та можливий розмір втрат від них [13]. Саме його взято за основу під час проведення досліджень. Загалом слід наголосити на тому, що доцільним є однозначне трактування термінологічного апарату, особливо в питаннях обліку та контролю, оскільки різні підходи до означень призводять до негативних наслідків і неправильної оцінки результатів того чи іншого процесу, явища чи операції, які відбуваються в процесі діяльності бюджетних установ. Логічно було під час формування наказу, затвердженого після прийняття закону, вжити саме означення, яке дається нормативно-правовим актом вищої юридичної сили. Послідовність та категорійна відповідність взаємопов'язаних між собою нормативних документів, які стосуються одних і тих же об'єктів регулювання, має бути основним принципом їхньої розробки. Такий підхід дасть змогу однозначно трактувати економічні категорії та терміни, що, у свою чергу, сприятиме логіці їхнього використання в практичній діяльності.

Склад ризиків залежить не лише від належності бюджетної установи до тієї чи іншої галузі, а й від низки інших чинників. До них зокрема слід віднести види діяльності, рівень професійності облікових і управлінських працівників, стан організаційної та фінансової та дисципліни тощо. Оцінка ризиків, безумовно, матиме вплив на прийняття управлінських рішень, однак її ув'язка із загальною ефективністю діяльності мала б кращі результати та була б більш зваженим аргументом впливу. Причому, формуючи методологічні засади оцінки ризиків, не варто зациклюватися лише на позитивних результатах. Система оцінки має формуватися з урахуванням принципу полікритеріальності. Одночасно важ-

ливо виявляти рівень впливу (особливо негативного) кожного чинника на загальний кінцевий результат і враховувати його за прийняття управлінського рішення.

Задля впорядкування методології оцінки ризиків, яка може використовуватися підрозділами внутрішнього аудиту, насамперед слід, поряд з їхнім розмежуванням за ступенем (високий, середній, низький), належно обґрунтувати класифікацію з позиції впливу на кінцевий результат (ефективність) діяльності бюджетних установ. Загалом послідовність формування ефективної системи оцінки ризиків у бюджетних установах має включати: встановлення їхнього переліку, проведення наукової класифікації, вибір стратегії та тактики оцінки, проведення розрахунків задля отримання показника оцінки та оформлення результатів в зручному для зацікавлених користувачів форматі (рисунок 1).

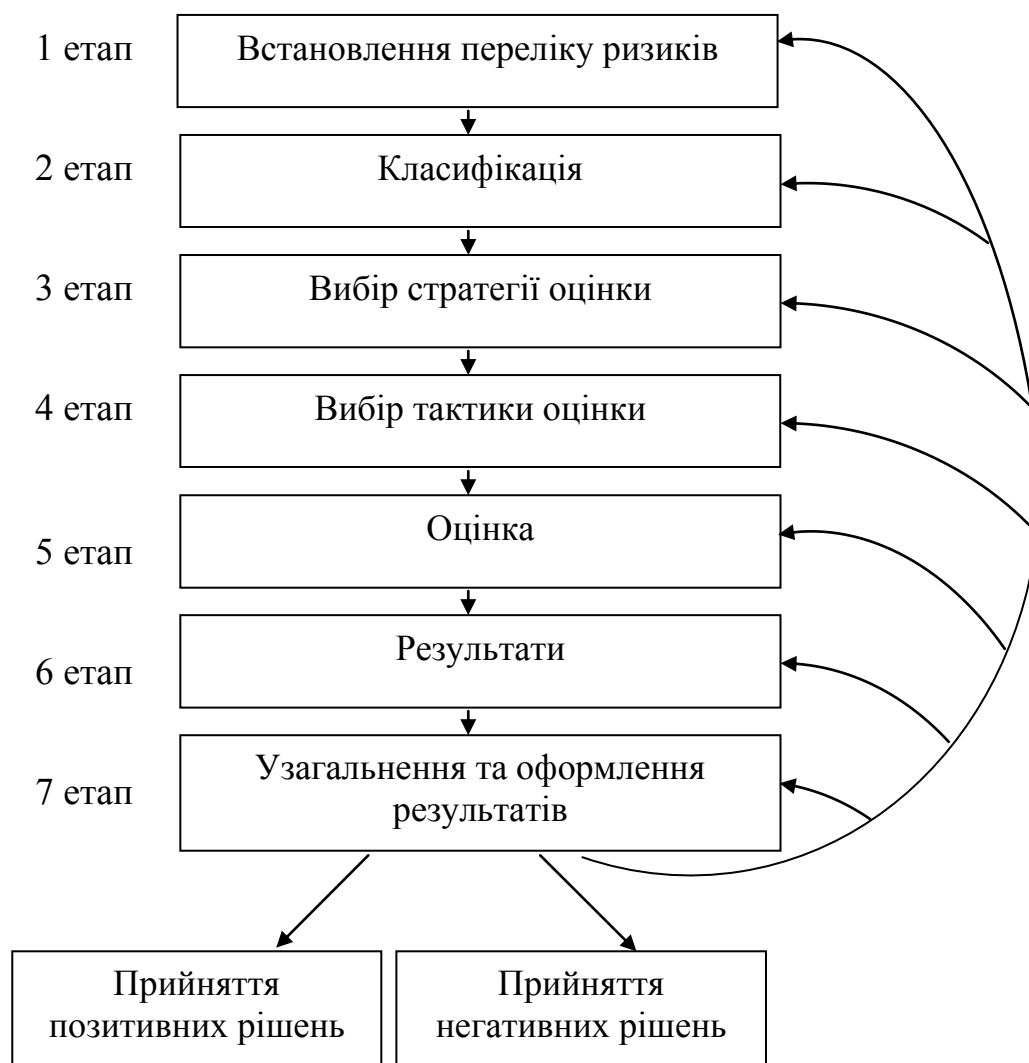


Рисунок 1 – Послідовність проведення внутрішнього аудиту ризиків бюджетної установи

Вказані на рисунку 1 складові, за умови правильного підходу, сприятимуть в результаті контролю отриманню дієвої та корисної інформації, використання якої дасть змогу поліпшити результативність та ефективність діяльності бюджетної установи. Варто наголосити на тому, що попри те, що загальна ме-

тодологія характеризується своєю уніфікованістю, вихідна база оцінки, згідно окреслених рекомендацій, щодо кожної бюджетної установи повинна бути цілком індивідуальною. Найперше це пов'язано з тим, що індивідуальним є перелік ризиків, який доцільно формувати з урахуванням попередніх існуючих результатів усіх видів контролю, який здійснювався в бюджетній установі (в т.ч. внутрішнього). Власне, саме від обсягу складеного переліку залежать строки проведення контролю, кількість осіб, які братимуть у цьому участь, і понесені затрати. У подальшому показники оцінки ризиків, слід взяти за основу формування системи внутрішнього контролю в самій бюджетній установі.

Проблемність здійснення класифікації ризиків бюджетних установ пов'язана з надто об'ємним їхнім переліком і широким різноманіттям.

Різнманітність ризиків ускладнює проведення оцінки їхнього впливу на результати (ефективність) діяльності бюджетних установ. Обґрунтованим способом вирішення цієї проблеми є здійснення їхньої класифікації. Згідно методичних рекомендацій з організації внутрішнього контролю, розпорядниками бюджетних коштів у своїх закладах та в підвідомчих бюджетних установах [11] за категоріями ризику можуть бути зовнішні (ймовірність виникнення ризиків не пов'язана з виконанням установою відповідних функцій та завдань) та внутрішні (ймовірність виникнення ризиків безпосередньо пов'язана з виконанням установою покладених на неї функцій та завдань). За видами ризику можуть бути нормативно-правовими (відсутність, суперечність або нечітка регламентація у законодавстві виконання функцій та завдань); операційно-технологічними (порушення визначеного порядку виконання функцій та завдань); програмно-технічними (відсутність необхідних технічних засобів, прикладного програмного забезпечення або змін до нього); кадровими (неналежна професійна підготовка працівників установи та неналежне виконання ними посадових інструкцій); фінансово-господарськими (неналежне ресурсне, матеріальне забезпечення) тощо.

Для здійснення внутрішнього аудиту ризиків та їхньої оцінки можна використовувати вищенаведену класифікацію, деталізуючи її відповідно до специфічних умов суб'єкта діяльності. Проте більш дієвим може бути використання уточненої класифікації, в основі якої лежить фактичний перелік ризиків, які мали місце в діяльності бюджетних установ. Групування таких ризиків дасть змогу формалізувати й належним чином структурувати їхню оцінку.

**Висновки та перспективи подальших досліджень.** Зважаючи на значну кількість, на рівні бюджетної установи недоцільно здійснювати оцінку всіх ризиків, оскільки це потребуватиме значних затрат часу облікових працівників чи внутрішніх аудиторів. Така загальна оцінка впливу ризиків на кінцевий результат (ефективність) діяльності може періодично проводитися на замовлення бюджетних установ підрозділами внутрішнього аудиту вищих організацій. Натомість працівниками самої бюджетної установи може проводитися оцінка найбільш значущих ризиків. Тому перспективним напрямком досліджень є обґрунтування порядку встановлення їхнього переліку.

### Список літератури / References:

1. Внутрішній контроль та аудит у секторі державного управління України та європейський досвід: навч. посібник / П.П. Андрєєв, О.О. Чечуліна, Ян ван Тайнен, М.Г.Тимохін, І.К. Дрозд та ін. – К., 2011. – 120 с.  
Andrieiev, P.P., Chechulina, O.O., Tainen, Yan van, Tymokhin, M.H. and Drozd, I. K. (2011), *Vnutrishniy kontrol ta audytu sektori derzhavnoho upravlinnya Ukrayiny ta yevropeyskyi dosvid: navchalnyi posibnyk* [Internal control and audit sector of state administration in Ukraine and European experience], tutorial, Kiev, Ukraine.
2. Висоцький І.А. Система управління ризиками державного фінансового контролю / І.А. Висоцький // Формування ринкової економіки. – 2012. – № 28. – С. 360-367.  
Vysotskyi, I.A. (2012), “The risk management system of state financial control”, *Formuvannia rynkovoї ekonomiky*, no. 28, pp. 360-367.
3. Дмитренко Г. Оцінювання ризиків у системі державного внутрішнього фінансового контролю / Г. Дмитренко // Вісник Національної академії державного управління при Президентові України. – 2010. – № 2. – С. 127-135.  
Dmytrenko, H. (2010), “Evaluation of risks in the system of state internal financial control”, *Visnyk Natsionalnoi akademii derzhavnoho upravlinnia pry Prezidentovi Ukrainy*, no. 2, pp. 127-135.
4. Дорошенко О.О. Контроль господарської діяльності бюджетних установ: автореф. дис. ... канд. екон. наук: 08.00.09 / О.О. Дорошенко. – К., 2006. – 18 с.  
Doroshenko, O.O. (2006), “Control of economic activity of budget institutions”, Abstract of Ph.D. dissertation, 08.00.09, Kyiv National Economic University named after Vadym Hetman, Kiev, Ukraine.
5. Дорошенко О.О. Планування внутрішнього аудиту бюджетних установ / О.О. Дорошенко // Вісник ЖДТУ. – 2013. – № 3(53). – С. 97-99.  
Doroshenko, O.O. (2013), “The internal audit planning of budget institutions”, *Visnyk ZhDTU*, no. 3(53), pp. 97-99.
6. Дрозд І.К. Запровадження аудиту ефективності бюджетних коштів під час здійснення державного контролю / І.К. Дрозд // Вісник Технологічного університету Поділля. Сер.: Економічні науки. – 2003. – № 5, Ч.2, Т.1. – С. 28-33.  
Drozd, I.K. (2003), “Implementing efficiency audit of budget funds during the state control”, *Visnyk Tekhnolohichnoho universytetu Podillia. Serii: Ekonomichni nauky*, no. 5, part 2, Vol. 1, pp. 28-33.
7. Дрозд І.К. Система фінансово-економічного контролю в Україні: дис. ... д-ра екон. наук: 08.06.04 / І.К. Дрозд. – К., 2005. – 448 с.  
Drozd, I.K. (2005), “The system of financial and economic control in Ukraine”, Ph.D. dissertation, 08.06.04, Kyiv National University named after Taras Shevchenko, Kyiv, Ukraine.
8. Калінкін Д.В. Внутрішній аудит бюджетних установ (порівняльний аспект із державним фінансовим аудитом) / Д.В. Калінкін // Економіка: реалії часу. – 2013. – № 3(8). – С. 91-96.  
Kalinkin, D.V. (2013), “Internal audit of budgetary institutions (comparative aspect of public financial audit)”, *Ekonomika: realii chasu*, no. 3(8), pp. 91-96.

9. Левицька С.О. Аудиторський ризик при проведенні аудиту ефективності / С.О. Левицька // Вісник Київського національного торговельно-економічного університету. – 2005. – № 2. – С. 79-88.  
Levytska, S.O. (2005), “Audit risk during the audit efficiency”, *Visnyk Kyivskoho natsionalnoho torhovelno-ekonomichnoho universytetu*, no. 2, pp. 79-88.
10. Про внесення змін до Концепції розвитку державного внутрішнього фінансового контролю та затвердження плану заходів щодо її реалізації на період до 2017 року : Розпорядження Кабінету Міністрів України від 22.10. 2008 р. № 1347-р.  
“On Amendments to the Concept of state internal financial control and Approval of Action Plan for its implementation for the period up to 2017”, Dispositions of Cabinet of Ministers in Ukraine, no. 1347-r. from October 22, 2008.
11. Про затвердження Методичних рекомендацій з організації внутрішнього контролю розпорядниками бюджетних коштів у своїх закладах та у підвідомчих бюджетних установах: наказ Міністерства фінансів України від 14.09.2012 р. № 995.  
“On approval of Methodical recommendations on internal controls by the managers of budgetary funds in their establishments and subordinate budget institutions”, Order of Ministry of Finance in Ukraine from 14.09.2012, no. 995.
12. Про затвердження термінологічної бази системи внутрішнього контролю та аудиту Державного казначейства України : наказ Міністерства фінансів України, Державного казначейства України від 07.10. 2008 р. № 417.  
“On approval of the terminological base of internal control and audit of the State Treasury in Ukraine”, Order of Ministry of Finance in Ukraine, State Treasury of Ukraine, no. 417 from October 07, 2008.
13. Про основні засади державного нагляду (контролю) у сфері господарської діяльності: Закон України від 05.04. 2007 р. № 877-V зі змін. та допов.  
“On Fundamentals of State Oversight (control) in the sphere of economic activity”, The Law of Ukraine from April 05, 2007 no. 877-V with changes and amendments.
14. Процун К.С. Державний фінансовий аудит в Україні: елементи класифікації / К.С. Процун // Вісник ЖДТУ. Сер.: Економічні науки. – 2012. – № 1 (59), Ч. 2. – С. 280-282.  
Protsun, K.S. (2012), “State financial audit in Ukraine: Elements of classification”, *Visnyk ZHDTU. Serii: Ekonomichni nauky*, no. 1(59), part 2, pp. 280-282.
15. Чечуліна О. Управління ризиками як компонента системи внутрішнього контролю державних установ / О. Чечуліна // Вісник Київського національного університету імені Тараса Шевченка. – 2011. – № 130. – С. 40-42.  
Chechulina, O. (2011), “Risk management as a component of the internal control of public institutions”, *Visnyk Kyivskoho natsionalnoho universytetu imeni Tarasa Shevchenka*, no. 130, pp. 40-42.

**Цель.** Цель написания статьи состоит в обосновании терминологического аппарата, в частности, согласовании определения понятия «риски» и этапов проведения их аудита в бюджетных учреждениях.



**Методика.** В процессе исследования использованы: оценка (с целью исследования существующих позиций в научной литературе и нормативно-правовых актах), системный анализ, обобщение и сравнение (с целью обоснования определения рисков и построения схемы этапов проведения аудита), группировки (для позиционирования групп рисков и рассмотрения их классификации).

**Результаты.** Обоснована целесообразность позиционирования риска – как количественной меры опасности, учитывающей вероятность возникновения негативных последствий от осуществления хозяйственной деятельности и возможный размер потерь от них. Внесены предложения по выбору перечня рисков с целью осуществления их оценки во избежание излишней детализации. Разработана последовательность проведения аудита рисков в бюджетных учреждениях.

**Научная новизна.** Предложено последовательность формирования эффективной системы оценки рисков в бюджетных учреждениях.

**Практическая значимость.** Полученные результаты позволяют повысить качество аудита и способствуют получению действенной и полезной информации, использование которой позволит улучшить результативность и эффективность деятельности бюджетного учреждения.

**Ключевые слова:** бюджетные учреждения, внутренний аудит, риски, классификация, оценка, этапы проведения аудита.

**Objective.** The aim of the article is to substantiate the terminological apparatus, including coordination the definition of the term “risks” and the stages of their audit in budgetary institutions.

**Methods.** The following methods were used during the research: evaluation (in the implementation review of existing positions in the scientific literature and regulatory acts), systematic analysis, generalization and comparison (to substantiate the definition of risks management and building the scheme of audit stages), grouping (for the positioning risks groups and consideration of their classification).

**Results.** It has been substantiated the appropriateness of risk positioning – as a quantitative measure of danger, taking into account the likelihood of a negative impact of the economic activity and the possible loss of their size. It has been introduced the suggestions on choosing the list of risks for the implementation of their assessment and avoidance of excessive detailing. A sequence of audit risks in budget institutions has been developed.

**Scientific novelty.** It has been proposed the sequence of formation for an effective system of risk assessment in the budgetary institutions.

**Practical value.** The obtained results allow to improve the audit quality and contributing for receiving the effective and useful information, the use of which will help to improve the efficiency and effectiveness of budgetary institutions.

**Key words:** budgetary institutions, internal audit, risks, classification, evaluation, audit stages.

Рекомендовано до публікації д-ром екон. наук, проф. Стельмашуком А.М. Дата надходження рукопису 02.10.2013 р.