ВНУТРІШНІЙ КОНТРОЛЬ І АУДИТ У СИСТЕМІ БЮДЖЕТНОГО МЕНЕДЖМЕНТУ

INTERNAL CONTROL AND AUDIT IN THE BUDGET MANAGEMENT SYSTEM

УДК 336.1

<https://doi.org/10.32843/infrastruct44-31>**Литвинчук І.В.**

к.е.н., доцент,
доцент кафедри фінансів і кредиту
Державний університет
«Житомирська політехніка»

Хас Н.О.

асистент кафедри фінансів і кредиту
Державний університет
«Житомирська політехніка»

Lytvynchuk Iryna

Zhytomyr Polytechnic State University

Khas Natalya

Zhytomyr Polytechnic State University

У статті розглядається проблема ідентифікації внутрішнього контролю і аудиту в системі бюджетного менеджменту. Досліджено підходи до трактування понять «внутрішній аудит» (як перевірка; система контролю; форма внутрішнього контролю; підтвердження; функція; діяльність) і «внутрішній контроль» (як спостереження; форма зв'язку; процес; вид контролю; функція; система). Також наведено критерії розмежування зазначених понять шляхом виділення таких ознак, як: визначення, завдання; мета; об'єкт; суб'єкт; предмет; функції; характер здійснення; наявність ризику; звітування. Доведено, що відмінність між внутрішнім аудитом і внутрішнім контролем полягає насамперед у специфіці їх предмета і характері здійснення. Застосування запропонованих ознак дасть змогу визначити межі понять «внутрішній контроль» і «внутрішній аудит» в управлінні бюджетними установами, а також диференціювати їх для здійснення контрольної діяльності у бюджетній організації.

Ключові слова: внутрішній контроль, внутрішній аудит, бюджетні організації, бюджетний контроль, бюджетний менеджмент.

В статье рассматривается проблема идентификации внутреннего контроля и аудита в системе бюджетного управления. Исследуются подходы к трактовке понятий «внутренний аудит» (как проверка, система контроля, форма внутреннего контроля; подтверждение, функция, деятельность) и «внутренний контроль» (как наблюдение, форма связи; процесс, вид контроля, функция, система). Также приведены критерии разграничения указанных понятий путем выделения таких признаков, как: определение, задачи; цель; объект; субъект; предмет; функции; характер осуществления; наличие риска; отчетность. Доказано, что различие между внутренним аудитом и внутренним контролем заключается в первую очередь в специфике их предмета и характера осуществления. Применение предложенных признаков позволит определить границы понятий «внутренний контроль» и «внутренний аудит» в управлении бюджетными учреждениями, а также дифференцировать их для осуществления контрольной деятельности бюджетных организаций.

Ключевые слова: внутренний контроль, внутренний аудит, бюджетные организации, бюджетный контроль, бюджетный менеджмент.

The article considers the problem of identification of internal control and audit in the budget management system. The purpose of the study is to justify the theoretical provisions of the identification of internal control and audit in the banking management system by distinguishing their concepts. Approaches to the interpretation of the concepts of internal audit (as an audit; control system; form of internal control; confirmation; function; activity) and internal control (as observation; form of communication; process; type of control; function; system) are studied. Also, the criteria of differentiation of the specified concepts by allocation of the following signs are resulted, these are: definition, tasks; goal; object; subject; subject-matter; functions; nature of implementation; the presence of risk; reporting. It is proved that the difference between internal audit and internal control is primarily due to the specifics of their subject-matter and the nature of implementation. Based on the above characteristics, we can say that the internal audit is an invisible system, the feature of which is the constant control over the implementation of certain processes of the heads of the budget institution. Unlike internal audit, internal control is an organized system, in which employees of the relevant specialization perform the tasks defined by management. The application of the proposed features will define the boundaries of the concepts of internal control and internal audit in the management of budget institutions, as well as to differentiate them for the implementation of control activities in the budget organization. It is determined that in fact internal control is the division of power and responsibility, each employee of the institution remains main person, while the head remains the main responsible person, and, in turn, the internal audit is authorized independent department or a company official. Therefore, given that the tasks of internal audit also include ensuring effective internal control in accordance with the costs incurred, and the ability to provide independent and objective recommendations is the main difference between internal audit and other forms of control, the internal audit takes into account the peculiarities of reforming the system of public internal financial control in Ukraine and corresponds to the peculiarities of the functioning of budget institutions. The prospect of further research will be to improve the reform of the system of control over the formation and use of budget funds in the budget management system.

Key words: internal control, internal audit, budget organizations, budget control, budget management.

Постановка проблеми. Розвиток ринкових відносин в Україні передбачає підвищення інтересу господарюючих суб'єктів до ефективності своєї діяльності. Реалізація цього важливого завдання вимагає раціональної організації системи внутрішнього контролю. Ефективно створена й організована система внутрішнього контролю є основою успішної діяльності будь-якого суб'єкта діяльності. Питання внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту, які повинні здійснюватися в бюджетних установах, дуже гостро стоять у поточних умовах управління. Ефективність системи державного внутрішнього фінансового контролю, а також розмежування понять «внутрішній контроль» і «внутрішній аудит» зумовлює відповідний рівень соціально-економічного розвитку країни

загалом, її окремих регіонів, а також суб'єктів господарювання. Проте науковцями давалися окремі рекомендації, спрямовані на підвищення дієвості контролю, які є правильними, але носять локальний характер, обмежуються розглядом одного або декількох аспектів проблеми.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Проблемам розвитку внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту в Україні були присвячені наукові праці багатьох авторів, зокрема, В.Д. Андреев [1], А.С. Бакаєв [2], В.В. Бурцев [3], Р.М. Воронко, І.А. Басіста [4], Н.І. Дорош [5], А.Г. Загородній, Г.Л. Вознюк, Г.О. Партин [6], Н.П. Кузик, О.А. Боярова [7], П.Н. Майданевич, С.І. Волошина [8], В.М. Мельник, А. Пантелєєв, А.Л. Звездін [9], С.В. Мочерний, Я.С. Ларіна,

О.А. Устинко, С.І. Юрій [10], П.Г. Пономаренко [13], А.К. Солодов [14], В.М. Яценко, Н.О. Пронь [16] та інші.

Постановка завдання. Метою дослідження є обґрунтування теоретичних положень ідентифікації внутрішнього контролю й аудиту в системі банківського менеджменту шляхом розмежування їх понять.

Виклад основного матеріалу. Проаналізувавши праці вітчизняних та зарубіжних вчених щодо визначення сутності внутрішнього контролю, можна зробити висновок, що є багато різних трактувань, які є досить різноманітними. Тому за доцільне вважаємо виокремити шість підходів до визначення цього поняття, що є необхідним для проведення детального аналізу теоретичного підґрунтя: 1) як спостереження; 2) як форма зв'язку; 3) як процес; 4) як вид контролю; 5) як функція; 6) як система.

Отже, внутрішній контроль слід розуміти не як окрему подію чи обставину, а як цілісний процес, який здійснюється керівництвом та працівниками установи [12].

Аналіз робіт вітчизняних і зарубіжних учених щодо визначення сутності внутрішнього аудиту дає змогу стверджувати, що інтерпретація поняття вельми різноманітна. Вважаємо, що всі ці визначення мають право на існування, хоча вони і не без недоліків. Угрупування підходів вчених до визначення сутності внутрішнього аудиту передбачає виділення шести підходів: 1) як перевірка; 2) як система контролю; 3) як форма внутрішнього контролю; 4) як підтвердження; 5) як функція; 6) як діяльність.

Найбільш важкою проблемою є нерозуміння понять внутрішній контроль та ототожнення його із внутрішнім аудитом. З метою розмежування вищенаведених понять вважаємо за необхідне визначити їх межі в управлінні бюджетних установ, а також диференціювати їх для здійснення контрольної діяльності бюджетної установи з виділенням таких ознак (таблиця 1).

Як видно з таблиці 1, є фундаментальна відмінність між внутрішнім аудитом і внутрішнім контролем, в першу чергу через специфіку їх предмета і характеру здійснення. Виходячи з наведених характеристик, можна сказати, що внутрішній аудит – невидима система, особливою якої є постійний контроль за виконанням окремих процесів керівників очолюваної бюджетної установи. На відміну від внутрішнього аудиту, внутрішній контроль є організованою системою, в якій працівники відповідної спеціалізації виконують визначені керівництвом завдання. Ще однією особливістю внутрішнього аудиту є поточний контроль за діяльністю бюджетної установи шляхом проведення аудиту фінансової звітності. Насамперед головною метою внутрішнього

контролю є забезпечення постійного контролю законності бюджетних операцій, надійності та доцільності результативного управління бюджетними коштами. Основним завданням внутрішнього контролю є забезпечення отримання законності та ефективності використання бюджетних коштів, досягнення результатів відповідно до встановленої мети, завдань, планів і вимог щодо діяльності бюджетної установи та її підвідомчих установ. Оскільки завдання внутрішнього аудиту передбачає спрямування на удосконалення системи управління, запобігання фактам незаконного, неефективного та нерезультативного використання бюджетних коштів, виникненню помилок чи інших недоліків у діяльності бюджетної установи та підвідомчих їй бюджетних установ, поліпшення внутрішнього контролю [11].

Провівши дослідження щодо розмежування понять “внутрішній контроль” і “внутрішній аудит”, можна стверджувати таке:

– внутрішній контроль – це управлінський контроль, метою якого є допомогти керівництву в управлінні і виконанні завдань на постійній основі. Тобто це не одноразова дія, а низка дій та видів діяльності, що провадиться зазначеними органами на постійній основі, тому внутрішній контроль не повинен розглядатися як окрема система в межах органу державного сектору [15];

– внутрішній аудит – це діяльність, що здійснюється уповноваженим самостійним підрозділом (посадовою особою), підпорядкованим безпосередньо керівництву органу державного сектору, але функціонально незалежним від нього, в самому органі державного сектору або в межах системи його управління [15].

Висновки з проведеного дослідження. За результатами проведених досліджень можна стверджувати, що фактично внутрішній контроль – це розподіл влади та відповідальності, де головним залишається кожен працівник установи, при цьому керівник залишається головною відповідальною особою, а внутрішній аудит – уповноважений самостійний підрозділ або посадова особа. Враховуючи, що до завдань внутрішнього аудиту належить забезпечення ефективного внутрішнього контролю відповідно до понесених витрат, а здатність надання незалежних та об'єктивних рекомендацій є основною відмінністю внутрішнього аудиту від інших форм контролю, то внутрішній аудит враховує особливості реформування системи державного внутрішнього фінансового контролю в Україні та відповідає особливостям функціонування бюджетних установ. Перспективою подальших досліджень буде удосконалення реформування системи контролю за формуванням і використанням бюджетних коштів у системі бюджетного менеджменту.

Відмінність понять «внутрішній контроль» та «внутрішній аудит»

Ознака	Внутрішній контроль	Внутрішній аудит
Поняття	інструмент управління, що дає змогу керівництву органу державного сектору перевірити стан виконання завдань органу	форма контролю, що забезпечує функціонально незалежну оцінку діяльності органів державного сектору
Завдання	планування та організація діяльності, формування адекватної структури, нагляд за здійсненням та управління ризиками для досягнення впевненості в тому, що мета і цілі установи будуть досягнуті, а рішення, включаючи фінансові, виконуватимуться з урахуванням принципів законності, економічності, ефективності, результативності та прозорості	забезпечення відповідальності керівника за всі аспекти діяльності очолюваної установи, за досягнення конкретних результатів у питаннях економії та ефективного використання бюджетних коштів, а також виконання планових завдань тощо.
Мета	забезпечення впевненості керівництва органу державного сектору щодо досягнення в діяльності органу належного рівня економії, ефективності і результативності відповідно до завдань органу державного сектору; достовірності фінансової, статистичної і управлінської звітності; дотримання встановлених законодавством та керівництвом норм і правил; належного захисту активів від втрат	надання рекомендацій з удосконалення діяльності органу державного сектору, підвищення ефективності процесів управління, що сприяє досягненню мети органом державного сектору
Об'єкт	виробнича, господарська та фінансова діяльність організації, яка перевіряється	стан організації та ефективність функціонування внутрішнього контролю в бюджетних установах, діяльність установи і заходи, які вживаються керівником для забезпечення ефективного функціонування системи внутрішнього контролю
Суб'єкт	керівництво органів державного сектору	уповноважений самостійний підрозділ (посадова особа)
Предмет	документи, що стосуються прийняття рішень щодо фінансових та інших питань, на підставі яких досягається виконання завдань і планів діяльності бюджетної установи; процедури, методи, що використовуються для прийняття таких рішень, досягнення максимальної економії ресурсів і забезпечення результативності, а також для виконання розпоряджень щодо фінансових або інших питань	інформація про діяльність, що розглядається з погляду законності, достовірності, доцільності й ефективності та є суттєвою при прийнятті управлінських рішень
Функції	Визначаються керівництвом залежно від змісту і специфіки його діяльності, обсягів, показників, системи управління	Аналіз фінансової звітності
Характер здійснення	Наступний контроль	Поточний контроль
Наявність ризику	Аудиторський ризик	-
Звітування	Перед Міністерством фінансів України, Державною казначейською службою України, органом централізованого інспектування та керівниками органів державного сектору про стан здійснення внутрішнього контролю	Перед органом централізованого внутрішнього аудиту та керівниками підрозділу

Джерело: узагальнено авторами на основі [11; 12; 15]

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Андреев В.Д. Практический аудит: [справ. пособ.]. М.: Экономика. 1994. 221 с.
2. Бакаев А.С. Бухгалтерские термины и определения. М.: Изд-во «Бухгалтерский учет». 2002. 15 с.
3. Бурцев В.В. Внутренний аудит компании: вопросы организации и управления. *Управление финансами предприятия*. 2003. № 4. С. 35–49.
4. Воронко Р. М., Басіста І. А. Сутнісні характеристики внутрішнього контролю і внутрішнього аудиту

та їх організаційна взаємодія. *Торгівля, комерція, підприємництво*. 2014. Вип. 17. С. 79–88. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Torg_2014_17_19

5. Дорош Н.І. Сутність та призначення внутрішнього аудиту. *Вісник ЖДТУ*. 2006. № 1(35). С. 41–46.

6. Загородній А.Г. Облік і аудит: [Термінолог. словник]. Львів: «Центр Європи». 2002. 132 с.

7. Кузик Н.П., Боярова О.А. Внутрішній контроль як основа ефективної діяльності сільськогосподар-

ських підприємств. *Науковий вісник НУБіП України*. 2010. № 153. С. 153–157.

8. Майданевич П.Н., Волошина Є.І. Аудит [учеб. пособ.]. Симферополь: ЧП «Предприятие Феникс». 2008. 312 с.

9. Мельник В.М. Пантелеєв А.С., Звездин А.Л. Ревизия и контроль: [учеб. пособие]. М.: ИД ФБК-ПРЕСС. 2004. 45 с.

10. Мочерний С.В., Ларіна Я.С., Устинко О.А., Юрій С.І. Економічний енциклопедичний словник: У 2 т. Т. 1 Львів: Світ. 2005. 33 с.

11. Офіційний сайт Верховної ради України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2456-17/ed20150920#Text> (дата звернення: 24.06.2020).

12. Офіційний сайт Державної аудиторської служби України. URL: <http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/article/106386> (дата звернення: 24.06.2020).

13. Пономаренко П.Г. Бухгалтерский учет, анализ и аудит: [учеб. пособие]. 2-е изд., испр. Минск: Выш. шк. 2007. 351 с.

14. Солодов А.К. Рынок: контроль и аудит. Вопросы теории и техники. Часть 1. Воронеж: редакционно-издательский отдел. 1993. 14 с.

15. Урядовий портал. URL: <https://www.kmu.gov.ua/npas/17381979> (дата звернення: 24.06.2020).

16. Яценко В. М. Пронь Н.О. Внутрішній контроль на підприємствах України: проблеми розвитку та шляхи вирішення. *Збірник наукових праць ЧДТУ*. 2009. № 22. С. 3–7.

siia, pidpriemnytstvo. Vyp. 17. pp. 79–88. Available at: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Torg_2014_17_19.

5. Dorosh N.I. (2006) *Sutnist ta pryznachennia vnutrishnoho audytu* [The essence and purpose of internal audit]. *Visnyk ZhDTU*. no. 1(35). pp. 41–46.

6. Zahorodnii A.H. (2002) *Oblik i audyt: [Terminologh. slovnyk]*. [Form and audit: [Terminologist. dictionary] Lviv: «Tsentr Yevropy». pp. 132. (in Ukrainian).

7. Kuzyk N.P., Boiarova O.A. (2010) *Vnutrishnii kontrol yak osnova efektyvnoi diialnosti silskohospodarskykh pidpriemstv* [Vnutrishnii kontrol yak osnova efektyvnoi diialnosti silskohospodarskykh pidpriemstv]. *Naukovyi visnyk NUBiP Ukrainy*. no. 153. pp. 153–157.

8. Maydanevich P.N., Voloshina E.I. (2008) *Audit [ucheb. posob.]*. [Audit [ucheb. allow.]. Simferopol': ChP «Predpriyatie Feniks». pp.312. (in Russian).

9. Mel'nik V.M. Panteleev A.S., Zvezdin A.L. (2004) *Reviziya i kontrol': [ucheb. posobie]*. [Reviziya i kontrol' ': [ucheb. allowance] M.: ID FBK-PRESS. pp. 45 (in Russian).

10. Mochernyi S.V., Larina Ya.S., Ustynko O.A., Yurii S.I. (2005) *Ekonomichnyi entsyklopedychnyi slovnyk: U 2 t. T. 1* [Ekonomichnyi entsyklopedychnyi slovnyk: U 2 t. T. 1] Lviv: Svit. pp. 33. (in Ukrainian).

11. Ofitsiyni sait Verkhovnoi rady Ukrainy. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2456-17/ed20150920#Text> (accessed: 24 June 2020).

12. Ofitsiyni sait Derzhavnoi audytorskoï sluzhby Ukrainy. Available at: <http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/article/106386> (accessed: 24 June 2020).

13. Ponomarenko P.G. (2007) *Bukhgalterskiy uchet, analiz i audit: [ucheb. posobie]*. [Bukhgalterskiy uchet, analiz i audit: [ucheb. allowance] 2-e izd., ispr. Minsk: Vysh. shk. pp. 351. (in Russian).

14. Solodov A.K. (1993) *Rynok: kontrol' i audit. Voprosy teorii i tekhniki. Chast' 1*. [Market: control and audit. Questions of theory and technology. Chast' '1] Voronezh: redaktionno-izdatel'skiy otdel. pp. 14. (in Russian).

15. Uriadovyi portal. Available at: <https://www.kmu.gov.ua/npas/17381979> (accessed: 24 June 2020).

16. Yatsenko V. M., Pron N.O. *Vnutrishnii kontrol na pidpriemstvakh Ukrainy: problemy rozvytku ta shliakhy vyrishennia* [Vnutrishnii kontrol na pidpriemstvakh Ukrainy: problemy rozvytku ta shliakhy vyrishennia] *Zbirnyk naukovykh prats ChDTU*. no. 22. pp. 3–7.

REFERENCES:

1. Andreev V.D. (1994) *Prakticheskiy audit: [sprav. posob.]*. [Prakticheskiy audit: [sprav. allow.]. M.: Ekonomika. pp. 221 (in Russian).

2. Bakaev A.S. (2002) *Bukhgalterskie terminy i opredeleniya* [Bukhgalterskie terminy i opredeleniya] M.: Izd-vo «Bukhgalterskiy uchet». pp.15. (in Russian).

3. Burtsev V.V. (2003) *Vnutrenniy audit kompanii: voprosy organizatsii i upravleniya*. [Vnutrenniy audit kompanii: voprosy organizatsii i upravleniya] Upravlenie finansami predpriyatiya. no. 4. pp. 35–49.

4. Voronko R. M., Basista I. A. (2014) *Sutnisni kharakterystyky vnutrishnoho kontroliu i vnutrishnoho audytu ta yikh orhanizatsiina vzaiemodiia* [The essence of the characteristics of internal control and internal audit and internal organizational interaction]. *Torhivlia, komert-*