

УДК 657.633:657.3

**Тематичний розділ:** Гроші, фінанси і кредит

**Калінкін Д.В.**

аспірант кафедри контролю та аудиту,  
Харківський національний економічний університет імені Семена Кузнеця

**ВИКОРИСТАННЯ МЕТОДА ТАКСОНОМІЇ ДЛЯ ОЦІНКИ СТАНУ  
ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ БЮДЖЕТНОЇ УСТАНОВИ**

**ИСПОЛЬЗОВАНИЕ МЕТОДА ТАКСОНОМИИ ДЛЯ ОЦЕНКИ  
СОСТОЯНИЯ ВНУТРЕННЕГО АУДИТА БЮДЖЕТНОГО  
УЧРЕЖДЕНИЯ**

**USING THE METHODS OF TAXONOMY FOR THE ASSESSMENT OF  
INTERNAL AUDIT OF THE BUDGET**

Виокремлено та окреслено показники оцінки стану внутрішнього аудиту бюджетної установи. Охарактеризовано етапи побудови таксономічного показника. За допомогою побудови таксономічного показника проведено оцінку стану внутрішнього аудиту за 2011-2013 рр. на деяких бюджетних установах Харківського регіону.

**Ключові слова:** внутрішній аудит, бюджетна установа, стану внутрішнього аудиту, оцінка стану внутрішнього аудиту бюджетної установи, метод таксономії

Выделены и описаны показатели оценки состояния внутреннего аудита бюджетного учреждения. Охарактеризованы этапы построения таксономического показателя. С помощью построения таксономического

показателя проведена оценка состояния внутреннего аудита в 2011-2013 гг. на некоторых бюджетных учреждениях Харьковского региона.

**Ключевые слова:** внутренний аудит, бюджетное учреждение, состояния внутреннего аудита, оценка состояния внутреннего аудита бюджетного учреждения, метод таксономии

Allocated and describes the performance assessment of the internal audit budget entity. Characterized stages of building taxonomic indicator. With construction of taxonomic index evaluated the status of internal audit for 2011-2013, some budgetary institutions in Kharkiv region.

**Keywords:** internal audit, public institutions, the state of internal audit, assessment of the internal audit budget unit, the method of taxonomy

**Постановка проблеми.** Не дивлячись на позитивні тенденції розвитку системи державного фінансового контролю в частині становлення внутрішнього аудиту, й досі залишається багато невирішених організаційних питань, які негативно впливають на його реформування. Ефективність функціонування внутрішнього аудиту визначається ступенем доцільності проведення аудиту, тобто ступенем цінності інформації, отриманої в результаті контролю та залежить від факторів зовнішнього середовища та внутрішнього середовища. При цьому для своєчасного реагування на зміни цих факторів бюджетній установі необхідний дієвий механізм, який у свою чергу залежить від повної, об'єктивної та достовірної оцінки стану внутрішнього аудиту.

**Аналіз останніх досліджень та публікацій.** В Україні науковими і практичними проблемами реформування системи державного фінансового контролю загалом займається ряд вчених-економістів. Так, проблеми раціонального використання бюджетних коштів досліджувалися С.С. Аптекарем [1], О.Т. Бровко [2], В.П. Пантелєєв [8] та іншими. Значений науковий внесок в розвиток теоретичних питань державного контролю та аудиту зробили Н.С. Бараш, О.І. [3], Н.І. Дорош [4], Є.В. Калюга [5],

Сухарева Л.О. [10] та інші. Питанню оцінки якості внутрішнього аудиту приділена увага такми аутора як: Ян ван Тайнен, Андрєєв П.П. [7], О.О. Чечуліна, Манфред ван Кастерен.

**Виділення не вирішених раніше частин загальної проблеми.** Проте питання оцінки стану внутрішнього аудиту не приділялось достатньо уваги, тому вони потребують подальшого ґрунтового дослідження, що й обумовлює актуальність обраної теми.

**Мета статті.** Метою статті є проведення оцінки стану внутрішнього аудиту бюджетної установи.

Для досягнення постановленої мети вирішено наступні завдання:

- виокремлено та обґрунтовано показники оцінки стану внутрішнього аудиту бюджетної установи;

- проведено оцінки стану внутрішнього аудиту бюджетної установи за 2011-2013 рр. за допомогою метода таксономії.

**Виклад основного матеріалу.** В результаті проведеного дослідження встановлено, що оцінка стану внутрішнього аудиту бюджетної установи передбачає розрахунок комплексу показників. Це пов'язано з тим, що сам процес внутрішнього аудиту припускає реалізацію величезної кількості функцій, якість виконання яких досить складно оцінити.

Крім того, проведення оцінки стану внутрішнього аудиту дозволить покращити ресурсне забезпечення внутрішнього аудиту бюджетної установи; збільшити обґрунтованість та якість управлінських рекомендацій щодо виявлених порушень бюджетного законодавства; знизити ступінь невизначеності та ризику при проведенні внутрішнього аудиту та підвищити його ефективність і якість.

Оцінка стану внутрішнього аудиту проводилась автором в бюджетних установах Харківського регіону, де є відділ внутрішнього аудиту чи функціональні обов'язки по проведенню внутрішнього аудиту розподілені між посадовими особами, а саме: КЗОЗ «Харківська міська багатопрофільна лікарня № 18»; КЗОЗ «Обласна дитяча клінічна лікарня»; Дорожня клінічна

лікарня ст. Харків; Управління Пенсійного фонду України в Зміївському районі; Управління Державного казначейства у Фрунзенському районі м. Харкова; Зідківська селищна рада зміївського району Харківської області; Державна адміністрація Нововодолазького району Харківської області; Державний лікувально-профілактичний заклад «Центральна клінічна лікарня Укрзалізниці»; Харківська обласна психіатрична лікарня №3; КЗОЗ "Обласна клінічна лікарня – Центр екстреної медичної допомоги та медицини катастроф»; Спеціальна загальноосвітня школа - інтернат для дітей зі зниженим слухом м. Харкова; Мереф'янська міська рада.

Для оцінки стану внутрішнього аудиту автором виокремлено 8 показників, що характеризують стан внутрішнього аудиту бюджетної установи з точки зору його ефективності. До цих показників належать:

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

2) завантаженість внутрішнього аудитора. Цей 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. Зазначений показник говорить про готовність керівників бюджетних установ покращувати ефективність та якість внутрішнього аудиту за рахунок підвищення кваліфікації свій співробітників;

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

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

6) коефіцієнт відшкодування порушень. Цей показник визначає частку відшкодованих бюджетною установою коштів у загальній сумі виявлених внутрішніми аудиторами порушень;

7) коефіцієнт виконання плану внутрішнього аудиту. Цей показник демонструє відповідність кількості проведених внутрішніх аудиторів запланованим;

8) коефіцієнт дотримання строків проведення внутрішнього аудиту. Цей показник визначає рівень виконавчої дисципліни внутрішніх аудиторів чи осіб, на які покладено їх обов'язки, а крім того характеризує системи менеджменту в бюджетній установі у питаннях планування та організації контрольних робіт та процедур.

Для оцінки стану внутрішнього аудиту вищезгаданих бюджетних установ за 2011-2013 рр. автором пропонується використовувати метод таксономії [6 с. 54, 9, с. 67].

Простежимо порядок розрахунку стану внутрішнього аудиту на прикладі однієї із вищезазначених бюджетних установ - КЗОЗ «Харківська міська багатопрофільна лікарня № 18». Розрахунки таксономічного показника провадилися в пакеті MS Excel.

Визначення рівня внутрішнього аудиту бюджетної установи за допомогою метода таксономії проводилося за наступними етапами [6, с. 55]:

1) формувалася система вихідних даних (табл. 1). Для розрахунку показників оцінки стану внутрішнього аудиту бюджетних установ використовувалися дані, отриманні в результаті анкетування працівників досліджуваних бюджетних установ;

Таблиця 1

Система вихідних даних для оцінки стану внутрішнього аудиту КЗОЗ  
«Харківська міська багатопрофільна лікарня № 18»

період	достатність кадрового забезпечення внутрішнього аудиту	завантаженість внутрішнього аудитора	коефіцієнт розвитку внутрішніх аудиторів	коефіцієнт відшкодування порушень	коефіцієнт упровадження аудиторських рекомендацій	коефіцієнт виявлення порушення	коефіцієнт виконання плану внутрішнього аудиту	коефіцієнт дотримання строків проведення внутрішнього аудиту
2011 р.	8,00	0,50	0,50	1,25	1,00	0,25	0,50	0,50
2012 р.	2,67	0,75	0,67	1,00	0,73	0,30	1,00	1,00
2013 р.	2,67	0,88	1,00	1,00	1,00	0,33	1,00	1,00

2) формувалася система стандартизованих даних (табл. 2). Для визначення стандартизованих даних були розраховані середнє значення, дисперсія й середньоквадратичне відхилення для кожного показника в системі вихідних даних. При цьому стандартизований показник ( $x'_{ij}$ ) розраховувався по формулі (1):

$$x'_{ij} = \frac{x_{ij} - \bar{x}_j}{\sigma_j}, \quad (1)$$

де  $x_{ij}$  – значення j-го признака для i-го об'єкта;

$\bar{x}_j$  - середньоарифметичне значення j-го признака;

$\sigma_j$  - середньоквадратичне відхилення j-го признака.

Таблиця 2

Система стандартизованих даних для оцінки стану внутрішнього аудиту  
КЗОЗ «Харківська міська багатoproфільна лікарня № 18»

період	достатність кадрового забезпечення внутрішнього аудиту	завантаженість внутрішнього аудитора	коефіцієнт розвитку внутрішніх аудиторів	коефіцієнт відшкодування порушень	коефіцієнт упровадження аудиторських рекомендацій	коефіцієнт невиявлення порушення	коефіцієнт виконання плану внутрішнього аудиту	коефіцієнт дотримання строків проведення внутрішнього аудиту
2011 р.	1,4142	-1,3317	-1,0759	1,4142	0,7071	-1,3132	-1,4142	-1,4142
2012 р.	-0,7071	0,2537	-0,2569	-0,7071	-1,4142	0,2020	0,7071	0,7071
2013 р.	-0,7071	1,0781	1,3328	-0,7071	0,7071	1,1112	0,7071	0,7071

3) диференціювалися ознаки матриці на стимулятори й дестимулятори. Основою такого розподілу є характерний вплив кожного з показників на стан внутрішнього аудиту бюджетної установи. У даному випадку дестимуляторами є такі показники як достатність кадрового забезпечення та коефіцієнт невиявлення порушень. Всі інші показники є стимуляторами.

4) провадилася побудова вектора-еталона ( $P_0$ ). Для цього зі значень ознак матриці відбиралися найбільші та найменші значення в залежності від того, чи є показник стимулятором, чи дестимулятором відповідно. Елементи цього вектора мають координати  $X_{0i}$  та формуються із значень показників за формулою (2):

$$P_0 = (x_{01}, x_{02}, x_{03}, \dots, x_{0m}), \quad (2)$$

де  $x_{0j} = \max x'_{ij}$ , якщо  $j \in I$ ;  $x_{0j} = \min x'_{ij}$ , якщо  $j \notin I$

Таким чином для КЗОЗ «Харківська міська багатопрофільна лікарня № 18» вектор-еталон має вигляд:

$$P_0 = (-0,7071; 1,0781; 1,3328; 1,4142; 0,7071; -1,3132; 0,7071; 0,7071)$$

5) визначалася відстань між  $i$ -им об'єктом і об'єктом еталона ( $k_{i0}$ ). Така відстань розраховувалась за формулою (3):

$$k_{i0} = \sqrt{\sum_{j=1}^m (x'_{ij} - x_{ij})^2} \quad (3)$$

Для КЗОЗ «Харківська міська багатопрофільна лікарня № 18» відстань між  $i$ -им об'єктом і об'єктом еталона дорівнює:

$$d_{i02011} = 5,0109; d_{i02012} = 3,8083; d_{i02013} = 3,2214;$$

б) визначалося значення таксономічного показника. Таксономічний показник розраховувалась за формулою (4):

$$k_i = 1 - k_{i0}/k_0, \quad (4)$$

$$\partial e k_0 = \bar{k}_0 + 2 * \sigma_0;$$

$$\bar{k}_0 = \frac{\sum_{i=1}^n k_{i0}}{n}; \quad \sigma_0 = \sqrt{\frac{\sum (k_{i0} - \bar{k}_{i0})^2}{n}} \quad (5)$$



Динаміка таксономічного показника, що визначає стан внутрішнього аудиту КЗОЗ «Харківська міська багатoproфільна лікарня № 18» та інших досліджуваних бюджетних установ наведена в табл. 3.

Таблиця 3.

Динаміка що визначає стан внутрішнього аудиту бюджетних установ за 2011-2013 pp.

Назва бюджетної установи	2011 p.	2012 p.	2013 p.
КЗОЗ «Харківська міська багатoproфільна лікарня № 18»	0,0895	0,3080	0,4146
КЗОЗ «Обласна дитяча клінічна лікарня»	0,1665	0,6527	0,7948
Дорожня клінічна лікарня ст. Харків	0,1243	0,5546	0,5879
Управління Пенсійного фонду України в Зміївському районі	0,1202	0,5186	0,5739
Управління Державного казначейства у Фрунзенському районі м. Харкова	0,1552	0,5744	0,7331
Зідьківська селищна рада зміївського району Харківської області	0,1647	0,7873	0,6538
Державна адміністрація Нововодолазького району Харківської області	0,5045	0,7841	0,7600
Державний лікувально-профілактичний заклад «Центральна клінічна лікарня Укрзалізниці»	0,0882	0,3844	0,2547
Харківська обласна психіатрична лікарня №3	0,1866	0,6218	0,8562
КЗОЗ "Обласна клінічна лікарня – Центр екстреної медичної допомоги та медицини катастроф»	0,4369	0,2581	0,8838
Спеціальна загальноосвітня школа - інтернат	0,1271	0,5883	0,4360

для дітей зі зниженим слухом м. Харкова			
Мереф'янська міська рада	0,1299	0,6218	0,5273

Отже, досліджуючи дані табл. 3, слід зауважити, що в період 2011-2013 рр., спостерігається загальна тенденція до підвищення значення таксономічного показника, а, відповідно, й стану внутрішнього аудиту бюджетних установ.

Так, за період 2011-2013 роки значно покращився стан внутрішнього аудиту на таких бюджетних установах: КЗОЗ «Обласна дитяча клінічна лікарня» (таксономічний показник у 2013 році порівняно з 2011 роком зріс на 0,6283 пункти); Харківській обласній психіатричній лікарні №3 (таксономічний показник у 2013 році порівняно з 2011 роком зріс на 0,6696 пункти); Управлінні Державного казначейства у Фрунзенському районі м. Харкова (таксономічний показник у 2013 році порівняно з 2011 роком зріс на 0,5779 пункти); Зідківській селищній раді зміївського району Харківської області (таксономічний показник у 2013 році порівняно з 2011 роком зріс на 0,4891 пункти).

Значний зріст таксономічного показника, й отже й покращення стану внутрішнього аудиту за період 2011-2013 роках також спостерігався в наступних бюджетних установах: Дорожній клінічній лікарні ст. Харків (таксономічний показник у 2013 році порівняно з 2011 роком зріс на 0,4636 пункти); Управлінні Пенсійного фонду України в Зміївському районі (таксономічний показник у 2013 році порівняно з 2011 роком зріс на 0,4537 пункти); КЗОЗ "Обласна клінічна лікарня – Центр екстреної медичної допомоги та медицини катастроф» (таксономічний показник у 2013 році порівняно з 2011 роком зріс на 0,4469 пункти); Мереф'янській міській раді (таксономічний показник у 2013 році порівняно з 2011 роком зріс на 0,3974 пункти).

В інших бюджетних установах ріст таксономічного показника за період 2011-2013 був не значний. При цьому, слід звернути увагу, що на деяких бюджетних установах стан внутрішнього аудиту у 2013 році погіршився порівняно з 2012 роком. Так значення таксономічного показника у 2013 році

знизилося в таких бюджетних установах: Зідківській селищній раді зміївського району Харківської області (таксономічний показник у 2013 році порівняно з 2012 роком знизився на 0,1335 пункти); Державній адміністрації Нововодолазького району Харківської області (таксономічний показник у 2013 році порівняно з 2012 роком знизився на 0,0241 пункти); Державній лікувально-профілактичному закладі «Центральна клінічна лікарня Укрзалізниці» (таксономічний показник у 2013 році порівняно з 2012 роком знизився на 0,1297 пункти); Спеціальній загальноосвітній школі - інтернаті для дітей зі зниженим слухом м. Харкова (таксономічний показник у 2013 році порівняно з 2012 роком знизився на 0,1523 пункти); Мерэф'янській міській раді (таксономічний показник у 2013 році порівняно з 2012 роком знизився на 0,0945 пункти).

Така ситуація, на думку автора, викликана не злагодженими діями працівників державних фінансових інспекцій та керівників бюджетних установ щодо впровадження в їх діяльність внутрішнього аудиту, а також відсутністю в бюджетних установах відповідного ресурсного забезпечення у вигляді кадрових працівників та матеріально-технічної бази, спроможних своєчасно реагувати на зміни як зовнішнього, так і внутрішнього середовища системи та вчасно адаптуватися під них.

**Висновки і пропозиції.** Таким чином, в статті було визначено стан внутрішнього аудиту деяких бюджетних установ Харківського регіону за допомогою метода таксономії. Використання зазначеного підходу для оцінки стану внутрішнього аудиту бюджетних установ є науковою новизною. В подальшому доцільним є розробка шкали оцінки стану внутрішнього аудиту бюджетної установи.

### **Список літератури:**

1. Аптекарь С.С. Глобальна економічна криза 2008-2010 років: світовий досвід та шляхи подолання в Україні : монографія / С. С. Аптекарь, В. В. Іванова. –

Донецьк ; К. : Юго-Восток, 2010. – С. 255.

2. Барабаш Н. С. Особливості застосування аналітичних методів у контролі розподілу і використання бюджетних ресурсів / Н. С. Барабаш, Т. А. Кумченко, І. І. Никонович // Фінансовий контроль. – 2007. - № 2 (37). – С. 45-48.

3. 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.

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

5. Калюга Є.В. Фінансово-господарський контроль у системі управління : монографія / Є. В. Калюга. – К. : Ельга : Ніка-Центр, 2002. – 360 с.

6. Малярець Людмила Михайлівна. Вимірювання ознак об'єктів в економіці: методологія та практика / Л.М. Малярець // Наук. вид. – Харків: Вид. ХНЕУ, 2006 – 384 с.

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

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

9. Плюта В. Сравнительный многомерный анализ в эконометрическом моделировании / Пер. с польск. В. В. Иванова. - М.: Финансы и статистика, 1989.-176с.

10. Сухарева Л.О. Державний аудит ефективності: системність, організація, методика : монографія / Л. О. Сухарева, Т. В. Федченко. – Донецьк : ДонНУЕТ, 2013. – 289 с.