

Міністерство освіти і науки України
Державний вищий навчальний заклад «Прикарпатський національний
університет імені Василя Стефаника»

Економічний факультет

Обліку і аудиту

ДИПЛОМНА РОБОТА

ОР “БАКАЛАВР”

на тему “ОРГАНІЗАЦІЯ ТА ЗДІЙСНЕННЯ ВНУТРІШНЬОГО
КОНТРОЛЮ У СИСТЕМІ БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВ”

Виконала: студентка IV курсу,
групи ОО(з)-41
напряму підготовки (спеціальності)
071 “Облік і оподаткування ”
Оришук Тетяна Богданівна
Керівник викладач Савків У.С.
Рецензент к.е.н., доцент Мацола С.М.

Івано-Франківськ – 2020 р

Державний вищий навчальний заклад
“Прикарпатський національний університет імені Василя Стефаника”

Факультет Економічний

Кафедра Облік і аудит

Освітній рівень бакалавр

Напрямок підготовки (Спеціальність) 071 Облік і оподаткування

ЗАТВЕРДЖУЮ

Завідувач кафедри _____
(підпис)

Баланюк І.Ф

«10» жовтня 2019 р.

ЗАВДАННЯ НА ДИПЛОМНУ РОБОТУ СТУДЕНТУ

Орищук Тетяна Богданівна

(прізвище, ім'я, по батькові)

1.Тема роботи «Організація та здійснення внутрішнього контролю у системі бюджетних установ» керівник роботи к.е.н доцент Савків У.С затверджено наказом університету від 05.05. 2020 р. №2

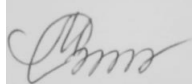
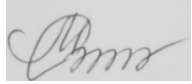
2.Строк подання студентів роботи до 15.05 2020 р.

3.Вихідні дані до роботи наукові праці вчених, довідкова література, інтернет ресурси.

4.Зміст розрахунково-пояснювальної записки (перелік питань які потрібно розробити): обґрунтувати теоретичні основи внутрішнього контролю в управлінні діяльності бюджетної установи; вивчити правову основу функціонування системи внутрішнього контролю; дослідити структуру і функціональну оцінку системи внутрішнього контролю установи; вивчити особливості аналізу і оцінки внутрішнього контролю діяльності установи; навести шляхи удосконалення медичного забезпечення процесу внутрішнього контролю.

5.Перелік графічного матеріалу: аналітичні таблиці, рисунки

6.Консультанти розділів роботи

Розділ	Прізвище, ініціали та посада консультанта	Підпис, дата	
		Завдання видав	Завдання прийняв
№ 1	Мацола С.М к.е.н., доц		
№ 2	Мацола С.М к.е.н., доц		
№ 3	Мацола С.М к.е.н., доц		

7.Дата видачі завдань 13.10.2019 р

КАЛЕНДАРНИЙ ПЛАН

№ з/п	Назва етапів роботи	Строк виконання етапів роботи	Примітка
1.	Написати I розділ дипломної роботи	17.02.2020 р.	Виконано
2.	Написати II розділ дипломної роботи	16.03.2020 р.	Виконано
3.	Написати III розділ дипломної роботи	17.04.2020р	Виконано

Студен _____
(підпис)

Орищук Т.Б
(прізвище та ініціали)

Керівник робота


(підпис)

Савків У.С
(прізвище та ініціали)

РЕЦЕНЗІЯ

на бакалаврську роботу

студентки економічного факультету

ДВНЗ “Прикарпатський національний університет імені Василя
Стефаника”

Орищук Тетяни Богданівни

1.Тема роботи: «Організація та здійснення внутрішнього контролю у
системі бюджетних установ»

2.Актуальність теми: Система реформування бюджетної сфери та адаптація обліку та контролю за бюджетними коштами до міжнародних стандартів та кращих Європейських практик передбачає необхідність розробки нових варіантів ведення обліку в бюджетних установах. Ці нові варіанти ведення обліку у бюджетних установах повинні ґрунтуватися на основі нових соціально-економічних відносин і процесу реформування системи бухгалтерського обліку. В процесі реформування спостерігаються негативні тенденції в сфері бухгалтерського обліку бюджетних установ, які здійснюють вплив на організацію облікового процесу: нагромадження методів ведення обліку на окремих ділянках; недосконалість технічних засобів обліку; неправильна організація облікової праці та інші. Належним чином організований та проведений внутрішній контроль у системі бюджетних установ вирішить не лише вище згадані завдання, а також забезпечить ефективне використання державних коштів.

3.Якість проведеного аналізу проблеми: в роботі обґрунтовано теоретичні основи внутрішнього контролю в управлінні діяльністю установи; досліджено структуру і функціональну оцінку системи внутрішнього контролю установи; вивчено особливості аналізу і оцінки внутрішнього контролю діяльності установи та наведено шляхи удосконалення процесу внутрішнього контролю.

4.Практична цінність висновків і рекомендацій: в роботі узагальнено та

проаналізовано матеріали наукової та науково-методичної літератури відповідно до теми дослідження, на основі якої запропоновано методику ведення внутрішнього контролю в бюджетних установах відповідно до нормативно-правових документів.

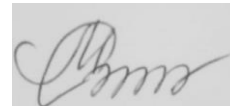
5.Наявність недоліків: суттєвих недоліків в роботі не виявлено.

6.Загальний висновок і оцінка бакалаврської роботи: робота виконана на належному рівні, відповідає вимогам вищої школи, рекомендована до захисту і заслуговує позитивної оцінки.

Рецензент

ДВНЗ «Прикарпатський національний університет імені Василя Стефаника» к.е.н., доцент кафедри менеджменту та маркетингу

Мацола С.М.



(підпис)

« 14 » травня 2020 р.

ВІДГУК

на бакалаврську роботу

Орищук Тетяни Богданівни

На тему «Організація та здійснення внутрішнього контролю у системі
бюджетних установ»

Робота виконана у відповідності до складеного плану-графіку та методичних вказівок кафедри «Облік і аудит» . Робота складана з трьох розділів ,вступ, висновків, списку використаних джерел і додатків . У бакалаврській роботі обґрунтовано теоретичні основи внутрішнього контролю в управлінні діяльності бюджетної установи; вивчено правову основу функціонування системи внутрішнього контролю; досліджено структуру і функціональну оцінку системи внутрішнього контролю установи; вивчено особливості аналізу і оцінки внутрішнього контролю діяльності установи; наведено шляхи удосконалення медичного забезпечення процесу внутрішнього контролю.
Робота відповідає вимогам вищої школи , рекомендується до захисту і заслуговує позитивної оцінки .

Науковий керівник
к.,е.н., доцент кафедри обліку і аудиту
ДВНЗ “Прикарпатський національний
університет імені Василя Стефаника”
Савків У.С.



(підпис)

« 14 » _____ травня 2020 р.

ЗМІСТ

ВСТУП	3
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИКО-МЕТОДИЧНІ ОСНОВИ ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ В УПРАВЛІННІ ДІЯЛЬНІСТЮ УСТАНОВИ	6
1.1. Завдання та принципи функціонування системи внутрішнього контролю ...	6
1.2. Правова основа функціонування системи внутрішнього контролю	16
1.3. Ієрархічні рівні системи внутрішнього контролю як складова економічної ефективності системи	18
РОЗДІЛ 2. СТРУКТУРНА ТА ФУНКЦІОНАЛЬНА ОЦІНКА СИСТЕМИ ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ УСТАНОВИ.....	25
2.1. Система бухгалтерського обліку бюджетної установи, як інформаційна основа функціонування системи внутрішнього контролю	25
2.2. Характеристика процедур контролю, передумови та результати їх застосування	30
2.3. Особливості аналізу та оцінки системи внутрішнього контролю діяльності установи.....	36
РОЗДІЛ 3. НАПРЯМИ УДОСКОНАЛЕННЯ МЕТОДИЧНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ПРОЦЕСУ ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ	46
3.1. Особливості контролю формування і використання коштів спеціального фонду у бюджетній установі	46
3.2. Узагальнення результатів внутрішнього контролю та шляхи вдосконалення методики та організації контролю коштів спеціального фонду у бюджетній установі.....	52
ВИСНОВКИ.....	62
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ ТА ЛІТЕРАТУРИ.....	65
ДОДАТКИ.....	70

ВСТУП

Актуальність теми дослідження. У зв'язку з проведенням бюджетної децентралізації особливої уваги набирає питання організації внутрішнього контролю саме в бюджетних установах. Як відомо на виплати різних видів соціальної допомоги з бюджетів різних рівнів спрямовується досить значна частка коштів. Контроль за законністю і ефективністю використання здійснюють органи державної аудиторської служби України. Здійснений контроль у вигляді перевірок демонструє досить непоодинокі факти порушень законодавчих актів, що в подальшому призведуть до неефективного бюджетного фінансування.

Тому, значну роль відіграють розпорядники бюджетних коштів в особі їх керівників. Вони повинні організувати систему внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту, а також забезпечити їх ефективне проведення у своїх відомствах та у підвідомчих бюджетних установах. Система реформування бюджетної сфери та адаптація обліку та контролю за бюджетними коштами до міжнародних стандартів та кращих Європейських практик передбачає необхідність розробки нових варіантів ведення обліку в бюджетних установах. Дані нові варіанти ведення обліку у бюджетних установах повинні ґрунтуватись на основі нових соціально-економічних відносин і процесу реформування системи бухгалтерського обліку.

Деякі теоретичні та практичні аспекти аналізу системи внутрішнього контролю під час зовнішнього аудиту досліджували у своїх працях такі видатні вчені, як С.М. Бичкова, Ю.А. Данилевський, Н.І. Дорош, Л.П. Кулаковська, Н.В. Лапухін, Л.Г. Макарова, В.І. Подольський, О.А. Петрик та інші.

У сучасних умовах реформи бюджетної децентралізації перед управліннями праці і соціальної політики постають наступні завдання: забезпечення ефективної реалізації здійснення державної політики у сфері соціально-трудових відносин, забезпечення необхідних умов праці та її оплати; забезпечення ефективного співробітництва між місцевими органами виконавчої влади та органами місцевого самоврядування з профспілками та їх

об'єднаннями, організаціями роботодавців та їх об'єднаннями; проведення заходів державної політики щодо соціального захисту населення, підтримки сім'ї, попередження насильства в сім'ї; забезпечення гендерної рівності, протидії торгівлі людьми, виконання програм і здійснення заходів у цій сфері; нарахування та виплата різних видів соціальної допомоги, компенсацій та інших соціальних виплат, встановлених законодавством України, розрахунок та виплата субсидій громадянам країни, які підпадають під такі види; організація та координація соціального обслуговування населення, здійснення соціальної роботи та надання соціальних послуг, у тому числі соціального супроводу сімей/осіб, шляхом розвитку спеціалізованих закладів, установ та служб та шляхом залучення недержавних організацій, які надають соціальні послуги.

Сучасні наукові дослідження питання внутрішнього контролю характеризуються досить великим переліком невирішених проблем щодо принципових підходів до його організації, стандартизації контрольних процедур, регламентного та методичного забезпечення функціонування систем внутрішнього контролю суб'єктів господарювання. Також залишаються мало дослідженими і деякі аспекти теоретико-методологічного характеру, які пов'язані з дослідженням впливу факторів соціо-психологічного спрямування на мотивацію виникнення господарських порушень та необхідністю розробки дієвих методів та інструментів щодо здійснення превентивного контролю.

Мета і завдання дослідження. Метою даного дослідження є наукове обґрунтування а розробка рекомендацій практичного характеру щодо організації ефективної системи здійснення внутрішнього контролю в діяльності бюджетних установ і його методики для специфічної сфери об'єкта – діяльності бюджетних закладів.

Досягнення поставленої мети передбачає розв'язання ряду важливих прикладних завдань щодо формування та реалізації надійної підсистеми внутрішнього контролю в системі управління бюджетними закладами.

Для досягнення зазначеної мети в роботі поставлено та вирішено такі завдання:

- вивчення організації внутрішнього контролю в бюджетних установах відповідно до нормативної бази;
- складання необхідних питань при перевірці наявності внутрішнього контролю та встановлення зон ризику;
- складання програми проведення внутрішнього контролю;
- представлення процедури систематизації та узагальнення результатів внутрішнього контролю;
- формування рекомендації для вдосконалення практики проведення внутрішнього контролю.

Об'єктом дослідження є організація і методика внутрішнього контролю діяльності установи на прикладі Управління соціального захисту населення Надвірнянської РДА.

Предметом дослідження є комплекс теоретичних і практичних аспектів внутрішнього контролю діяльності бюджетних закладів.

Методи дослідження. При написанні дипломної роботи було використано такі наукові методи: монографічний – детальне вивчення об'єкта дослідження; порівняння – виявлення відмінностей та спільних рис досліджуваних процесів; аналізу й синтезу – деталізація об'єкта дослідження через розгрупування його на складові частини; групування – виявлення концептуальних ознак об'єкта дослідження.

Наукова новизна отриманих результатів полягає в узагальненні та аналізі основної наукової та науково-методичної літератури відповідно до теми дослідження, на основі якої обґрунтовано методику ведення внутрішнього контролю в бюджетних установах відповідно до нормативно-правових документів.

Дипломна робота складається із вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел, додатків.

РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИКО-МЕТОДИЧНІ ОСНОВИ ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ В УПРАВЛІННІ ДІЯЛЬНІСТЮ УСТАНОВИ

1.1. Завдання та принципи функціонування системи внутрішнього контролю

Сучасний підхід до розуміння сутності внутрішнього фінансового контролю розглядає внутрішній контроль як певну важливу складову системи управління, яка ґрунтується на принципах відповідальності та управлінської підзвітності керівництва. Система державного фінансового контролю України складається з таких основних його видів: контроль визначення основних організаційно-методичних засад та оцінки функціонування систем внутрішнього контролю і внутрішнього аудиту (здійснює Міністерство фінансів України), контроль стану забезпечення внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту у розпорядників бюджетних коштів (Державна аудиторська служба України), а також контроль, який здійснюють керівники бюджетних установ у частині організації внутрішнього контролю, здійснення діяльності з внутрішнього аудиту. За допомогою внутрішнього контролю господарської активності відбувається постійне зіставлення фактично досягнутих результатів з поставленою метою, внаслідок чого виявляються не тільки відхилення, але й їх причини.

Контроль як складова людської психіки супроводить й опосередковує життєдіяльність людини, починаючи з моменту її розвитку як особистості. Будучи інтегральним показником психіки, контроль забезпечує постійне спостереження й оцінку психічної діяльності і виконавчої активності людини, дозволяючи знайти правильну лінію поведінки, тим самим забезпечуючи досягнення бажаних результатів. Цим пояснюється той факт, що будь-яка людська діяльність, у тому числі й економічна, об'єктивно супроводжується контролем.

Таким чином, контроль є інструментом зниження ризиків господарської діяльності. Ці ризики можуть бути як зовнішніми, так і внутрішніми. Зовнішні

ризика є сукупністю ризиків на рівні держави (стабільність податкового законодавства, інфляційні процеси тощо) і ризиків взаємостосунків з контрагентами. Внутрішній ризик доцільно класифікувати як ризик збереження власності та інформаційний. Очевидно, що величина можливих ризиків зворотно-пропорційна успішності господарської діяльності.

Міжнародна практика засвідчує, що на ринку аудиторських послуг економічно розвинутих країн спостерігається перехід від підтверджуючого до системно-орієнтованого аудиту та аудиту заснованому на ризиках. Це зумовлює обов'язкове функціонування в бюджетних установах, що підлягають аудиту, системи внутрішнього контролю. Оскільки Україна йде шляхом розвитку ринкових відносин, не за горами перехід до згаданого етапу розвитку аудиту і в нашій країні. Підтвердженням нашої точки зору є думка Л.А. Сухаревої, яка відзначає, що «відсутність чіткої системи внутрішнього фінансового контролю як основи вирішення актуальних проблем методологічного характеру і проблем функціонування цієї системи не призводить до переходу (трансформації) підтверджуючого аудиту (який в наш час поширений в Україні) в системно-орієнтований, або орієнтований на ризик» [44, с. 52].

Необхідність впровадження СВК є очевидною. З цією метою видається необхідним уточнення теоретичних основ внутрішнього контролю з урахуванням впливу ринкових перетворень і сучасної стадії економічного розвитку нашої держави, а також розробка практичних рекомендацій щодо його впровадження в господарське життя суб'єктів господарювання.

Аналізуючи літературні джерела з цього питання, ми дійшли висновку про відсутність систематизованого уявлення про СВК. Не можна сказати, що саме поняття «внутрішній контроль» є новим. Структурним його елементом є бухгалтерський контроль або контроль в діяльності бухгалтера і внутрішньогосподарський (оперативний) контроль, якому так багато було присвячено досліджень, починаючи з 70-х років XX століття [12]. Проте слід враховувати кардинальні зміни, що сталися в економічному й політичному устрої нашої держави.

Господарський процес в межах конкретної установи слід розглядати як використання трудових ресурсів, що реалізується через відповідні регламентовані дії персоналу щодо матеріальних та фінансових ресурсів установи з метою досягнення поставлених завдань. Графічно об'єкт ВК представлений на рис.1.1. Основну роль серед елементів господарського процесу відіграють дії посадовців, оскільки ці дії непередбачувані. Якщо певний якісний рівень організаційних регламентів і грошових та трудових ресурсів спочатку можна закласти, то спонукальні сили людської активності в той або інший момент часу передбачити важко. Очікуваним результатом господарської діяльності є досягнення запланованих, бажаних показників, інакше логічно стверджувати, що мають місце господарські відхилення. Серед господарських відхилень за ознакою навмисності слід виділяти помилки і порушення. З цієї точки зору склад господарських відхилень виглядатиме таким чином (рис. 1.2).

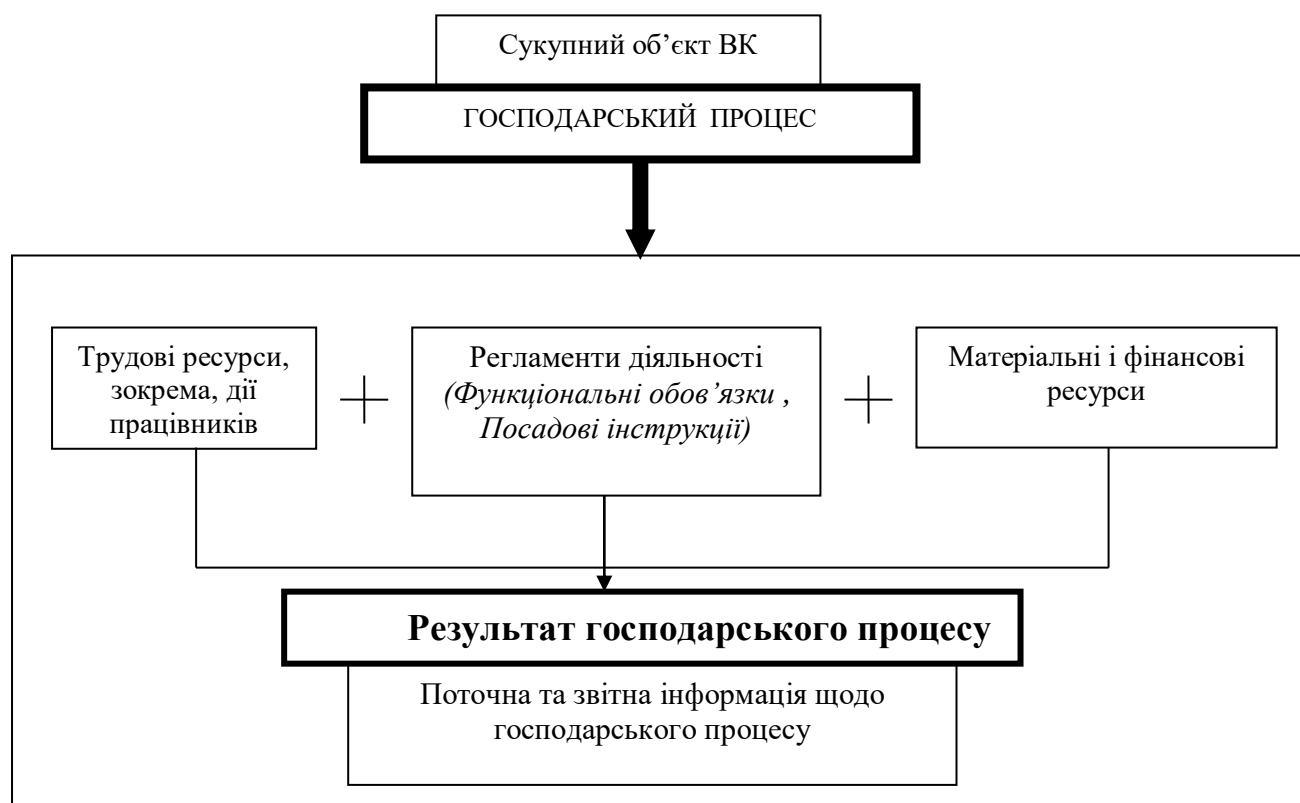


Рис. 1.1. Логічна структура об'єкта внутрішнього контролю

Джерело: [12].

Беручи до уваги структуру сукупного об'єкту ВК, логічно декомпонувати головну мету ВК на такі підцілі:

- оцінка стану ресурсів суб'єктів бюджетної сфери;
- оцінка ступеня відповідності дій працівників бюджетної установи внутрішнім регламентам діяльності;
- оцінка якості внутрішніх регламентів;
- оцінка якості одержуваної інформації для потреб управління;
- оцінка реальності досягнення стратегічної мети.

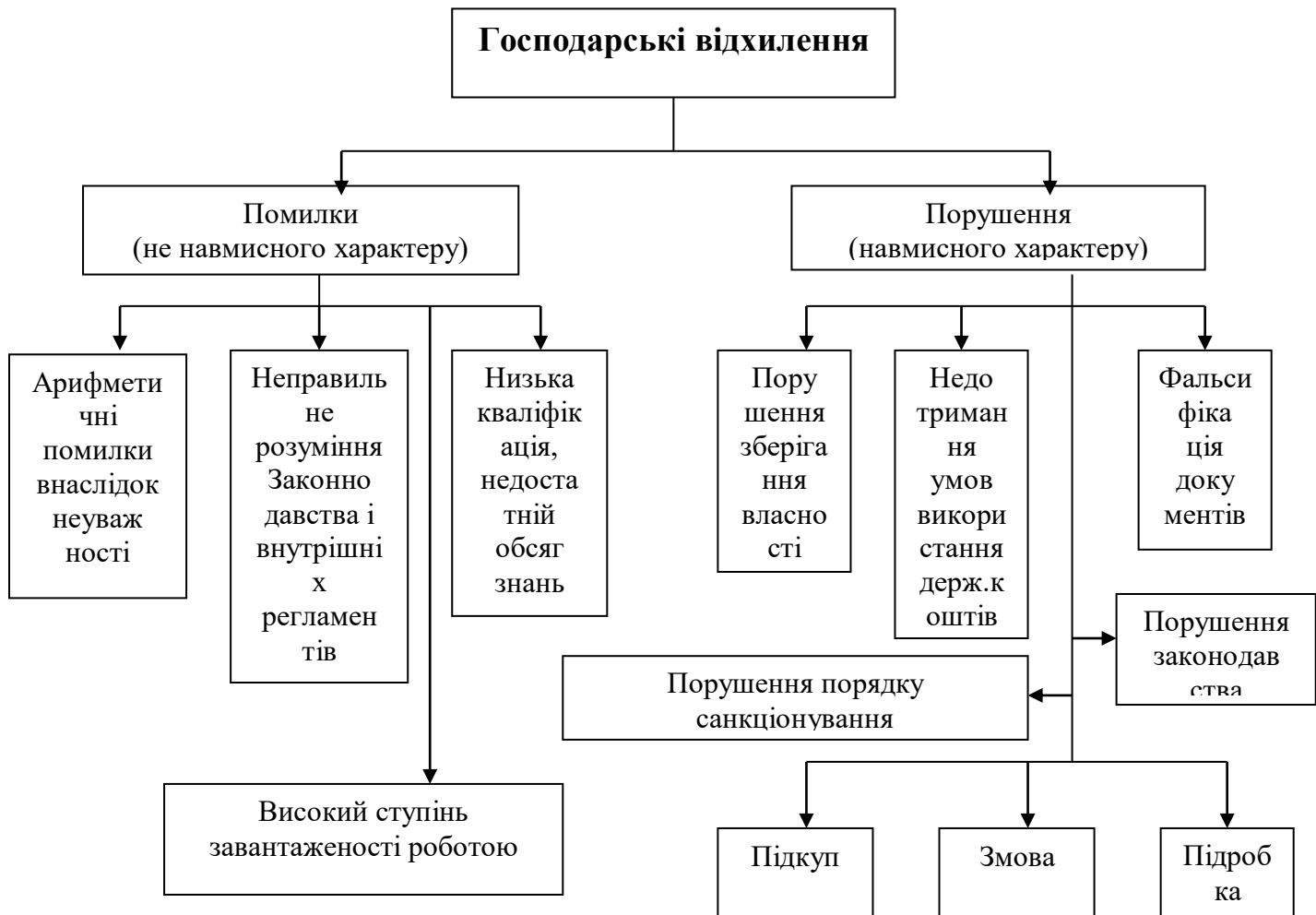


Рис. 1.2. Види господарських відхилень (за ознакою навмисності дій)

Джерело: [21].

Неважко помітити різний рівень запропонованих підцілей, в яких чітко визначено три напрями ВК: людський чинник; матеріальні ресурси; інформація.

Для впорядкування виділених підцілей ВК і їх гармонійної реалізації під час діяльності суб'єкта господарювання необхідні відповідні ієрархія і склад суб'єктів ВК.

Систематизуючи вищевикладене, одержуємо такий логічний ланцюжок:

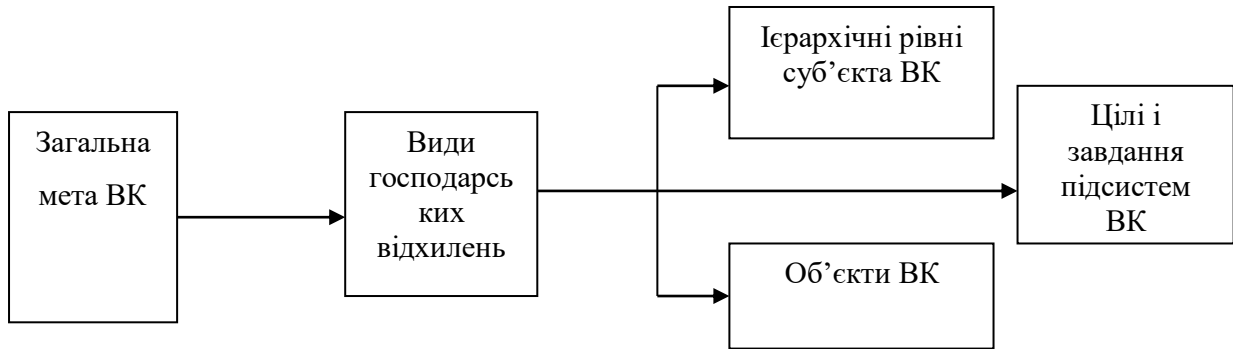


Рис.1.3. Напрямок визначення мети і завдань внутрішнього контролю

Джерело: [44].

Про ієрархію і склад суб'єктів ВК доцільно говорити в контексті окремої бюджетної установи. Пропонуючи конкретний склад суб'єкта ВК, слід враховувати декілька моментів:

- СВК повинна бути ефективною;
- СВК повинна органічно вписуватися в загальну організаційну структуру бюджетної сфери. Економічна ефективність системи визначається співвідношенням витрат на її утримання з вигодами, одержуваними від функціонування такої системи. Щодо системи ВК, основна питома вага витрат на її утримання повинна припадати на оплату праці суб'єктів контролю. Отже, економічна доцільність СВК залежить від масштабів діяльності, чисельності суб'єктів контролю і раціонального розподілу контрольних функцій між всіма працівниками. Останній факт передбачає, що, крім працівників контрольної служби (відділу), до контролю має бути залучено якомога більше працівників. Кожне просування працівника в ієрархії управління має автоматично наділити його відповідними контрольними обов'язками. Стосовно вимоги відповідності структури суб'єкта ВК загальній організаційній структурі, йдеться про універсальність пропонованої структури суб'єкта.

Однією з особливостей є відмежування держави від оперативного управління. За цих умов підсистема управління представлена у вигляді двох рівнів: держава і безпосередньо система управління, так звані менеджери середньої ланки. У разі ускладнення ієрархії управління кожний новий рівень породжує додаткову можливість для зловживань і порушень, а, отже, призводить до появи нового об'єкта контролю. Цей факт також необхідно

враховувати при проектуванні структури контрольного апарату бюджетної установи. Беручи до уваги вищенаведені вимоги, вважаємо доцільною трирівневу ієрархію суб'єкта контролю, графічно представлену на рис. 1.4.



Рис. 1.4. Ієрархічні рівні системи внутрішнього контролю установ бюджетної сфери

Джерело: [5].

Пропонована нами ієрархія системи контролю підтверджується проникаючою (такою, що упорядковує) функцією контролю, на яку звертає увагу В.В. Бурцев [5, с. 13] і яка полягає в чергуванні, своєрідному «обволіканні» контролем усіх стадій управління: планування, організації, обліку, аналізу. Опис структури суб'єкта ВК тісно пов'язаний з визначенням кола вирішуваних кожним елементом завдань. Шлях визначення й розподілу мети і завдань ВК визначає його об'єкти й пропоновану ієрархію суб'єкта контролю. Окрім того, це дозволяє реалізувати системно-орієнтований підхід до організації ВК, підвищуючи таким чином ефективність контролю.

Першим рівнем контролю на підприємстві є внутрішньогосподарський

контроль (ВГК). Цей рівень системи ВК не представлений окремою службою або департаментом установи.

Внутрішньогосподарський контроль передбачає наділення контрольними обов'язками кожного працівника, що представляє більш низький рівень ієрархії управління, і є реалізацією принципу делегування повноважень. Організована таким чином підсистема ВГК дозволяє з більшою ефективністю проконтролювати специфічні моменти господарського процесу і надати для цілей управління оброблену інформацію про стан справ. Залежно від виду організаційної структури, масштабів і сфери діяльності суб'єкти ВГК представлені керівниками функціональних служб, начальниками відділів, структурних підрозділів. Контрольні обов'язки на цьому рівні зводяться до дотримання вимог бюджетного процесу (професіоналізм і сумлінність працівників у виконанні їхньої роботи) і контролю щодо використання усіх видів ресурсів.

Важливу роль у підсистемі ВГК належить внутрішньогосподарському бухгалтерському контролю (ВГБК). Для цього варто звернути увагу на дослідження вченого М.В. Кужельного. Його дослідження полягає у досить рішучій підтримці положення, яке обґрунтовує, що облік тільки засіб та/або знаряддя контролю, але не в жодному разі не контроль. Вчений у своїх дослідженнях досить чітко і аргументовано охарактеризував, що облік за будь-яких умов, не в змозі підмінити або взагалі замінити контроль, як функцію управління. Таким чином, ми бачимо, що бухгалтерія на підприємстві покликана забезпечити реалізацію двох функцій системи управління – обліку і контролю [20]. Це свідчить те, що працівники бухгалтерії є певною взаємопов'язаною частиною всього управлінського персоналу, оскільки вони є фахівцями з творчим характером праці в силу того, що ряд операцій як з бухгалтерського обліку, так і з контролю, повною мірою повинні виконувати саме ті фахівці, які мають відповідні спеціальні знання і навички в прийнятті ефективних рішень при встановленні суті операцій, характеру їхніх відхилень від нормативних актів. Отже, внутрішньогосподарський бухгалтерський контроль необхідно розглядати як контроль в діяльності бухгалтера. Саме

ВГБК є координаційним центром всієї підсистеми ВГК, оскільки кожна зміна і рух ресурсів обов'язково повинні бути зафіксовані документально. Кожний документ, що підтверджує факт господарської діяльності (операції), неодмінно потрапляє до бухгалтерії, де після закінчення звітного періоду або операційного циклу визначаються результати господарської діяльності. Це об'єктивно наділяє бухгалтера функцією подальшого і поточного документального контролю, а беручи до уваги обов'язковість санкціонування ряду господарських операцій – і функцією попереднього контролю. Суб'єктами реалізації завдань ВГБК є працівники облікової служби суб'єктів господарювання. Оскільки весь господарський процес практично обертається навколо облікової служби, то головною метою ВГБК є попередження і своєчасне виявлення помилок і порушень під час здійснення господарської діяльності та забезпечення якісною інформацією процесу управління. Реалізація поставленої мети можлива за умови забезпечення законності господарських операцій, визначення достовірності їх відображення на рахунках даних, а також здійсненні оцінки своєчасності їх відображення та якості документування господарського процесу.

Підзвітним безпосередньо Наглядовій раді рівнем контрольної влади є відділ внутрішнього аудиту (ВНТА). Ця структура є гарантом дотримання його інтересів, відображених у планах стратегічного розвитку. Для виконання свого призначення служба ВНТА повинна оцінити реальність досягнення стратегічної мети і ступінь реалізації стратегічних напрямів розвитку в практиці господарювання. Останнє безпосередньо залежить від якості управління господарським процесом і його регламентного забезпечення. Першим кроком у досягненні стратегічної мети є збереження і ефективне використання ресурсів.

Для забезпечення цього завдання служба ВНТА повинна здійснювати постійний моніторинг за функціонуванням ВГК і ВГБК. У цьому виявляється раціональність організації системи, оскільки контрольні функції при цьому не дублюються, а спочатку поставлена мета підсистем ВК в цілому забезпечить досягнення головної мети СВК. Реалізація системно-орієнтованого підходу до

організації системи ВК на мікрорівні полягає в тому, що підсистеми внутрішнього контролю більш низького рівня стають об'єктом оцінки з боку контролюючих органів, що займають більш високий ієрархічний рівень (зокрема, служби внутрішнього аудиту).

Доцільність віднесення служби ВНТА до складу суб'єктів внутрішнього контролю поза сумнівом, бо безперечно, що служба внутрішнього аудиту – це внутрішній підрозділ установи. А те, що аудит – реалізує завдання контрольного, а іноді й експертного характеру справедливо дозволяє віднести цю службу до складу суб'єктів контролю. Іноді (по аналогії зі сприйняттям внутрішнього аудиту у банківському секторі) внутрішній аудит ставлять над системою внутрішнього контролю, але це не має ніякого сенсу, бо кожен із структурних підрозділів, відділів реалізує певну функцію управління. Справедливо виникає питання: до якої ж тоді функції управління буде віднесено діяльність служби внутрішнього аудиту? Отже приналежність служби ВНТА саме до суб'єктів внутрішнього контролю є очевидною.

Досягнення мети, як відомо, забезпечується реалізацією завдань. Зміст завдань контролю зумовлений призначенням внутрішнього контролю – забезпечувати функціонування об'єкта без відхилень. У зв'язку з цим завданнями ВК є:

- ідентифікація стану об'єкта;
- визначення причин відхилень у разі їх наявності;
- вироблення коригувальних дій;
- реалізація результатів контролю.

Одним з напрямів ВК є захист державної власності. Реалізація цієї функції ВК у практиці господарювання здійснюється за допомогою контролю діяльності персоналу установ, якості внутрішніх регламентів, положень Наказу про облікову політику, нагляду за збереженням активів з погляду досягнення стратегічної мети.

Таким чином, функції внутрішнього контролю забезпечують реалізацію його сутності в практиці господарювання, що графічно відображено на рис. 1.5.



Рис.1.5. Функціональна спрямованість внутрішнього контролю

Джерело: [20].

Підбиваючи підсумки розгляду найістотніших характеристик ВК, що дозволяють сформулювати уявлення про його внутрішній зміст, спробуємо дати наукове визначення внутрішнього контролю. Як зазначає В.Ф. Максимова [21, с.12], не існує єдності у визначенні внутрішнього економічного контролю. З цією метою здійснимо критичний огляд суджень авторів з приводу сутнісного змісту ВК. У результаті можна виділити два напрями, з позицій яких автори викладають сутність ВК:

- як функція управління;
- як процес, людська діяльність.

Таким чином, стисло суть дефініції внутрішнього контролю можна визначити так: сутність внутрішнього контролю діяльності суб'єкта господарювання полягає в можливості реалізації волі керівництва господарюючих суб'єктів стосовно ресурсів бюджетної установи шляхом оцінки їх фактичного стану і характеру використання з метою уникнення відхилень від заданих параметрів.

У процесі розгляду питання обґрунтована принципово відмінна від існуючих дефініція внутрішнього контролю. Принципово новим є підхід до

розуміння сутності внутрішнього контролю, при якому акцентовано увагу на ступеню значущості цього процесу. Проведене дослідження дозволяє віднести внутрішній контроль до категорії видів фінансово-господарського контролю разом з державним, муніципальним і незалежним (аудиторським) за цільовою ознакою. Функціональна спрямованість внутрішнього контролю визначає такі його ролі в системі управління діяльністю, як:

- арбітра господарських фактів, що вже сталися;
- захисника інтересів як держави, так і власників;
- гаранта добробуту;
- кінцевої ланки в управлінському ланцюжку, яка зумовлює можливість нового управлінського циклу.

1.2. Правова основа функціонування системи внутрішнього контролю

З метою організації внутрішньогосподарського контролю окремих об'єктів необхідним представляється з'ясувати як і на що повинні бути спрямовані контрольні дії під час оцінювання достовірності відображення цих об'єктів у бухгалтерському обліку та фінансовій звітності суб'єктів господарювання. У процесі контролю слід керуватись певними критеріями, які можуть включати наступні характеристики:

- 1) зміна стану та поведінки суб'єкта господарювання, його структурного підрозділу, господарської діяльності чи його операцій, частин у часі;
- 2) переміщення окремих операцій, частин або елементів діяльності (наприклад, грошових коштів) в просторі;
- 3) зміна якісних, кількісних і структурних характеристик діяльності (або його операцій чи частин) у просторі та часі.

Виділені ознаки (критерії) враховуються при виборі методів та прийомів дослідження об'єкта внутрішньогосподарського контролю й спрямовані на збір достатньої інформації для підтвердження обліково-звітних даних.

Нормативно-правове регулювання містить прелік заходів щодо

контрольних відносини, а також чітко визначає функції і завдання контролюючих органів, межі їх повноважень. За допомогою нормативно-правового регулювання здійснюють вирішення наступних завдань:

- затвердження системи органів державного контролю, а також переліку їх завдань і повноважень;
- раціональний розподіл функцій контролю між органами і посадовими особами, що забезпечує рівнобічну перевірку діяльності на основі єдиних принципів;
- встановлення своєчасного та послідовного порядку проведення контролю, що забезпечує його об'єктивність, достовірність, організаційність, узгодженість дій та ефективність;
- створення системи організаційно-правових гарантій правильного і своєчасного здійснення контролю, виконання приписів контролюючих органів, дотримання прав підконтрольних органів і осіб.

Правовою основою, що регулює права та обов'язки суб'єктів контролю під час здійснення їхніх функцій у сфері внутрішньогосподарського контролю, є сукупність наступних законодавчих актів та нормативно-правових документів:

– Конституція України від 28.06.1996 р. № 234 К / 96 ВР. Відповідно до Констиції визначено фундаментальні засади формування конкретних правових норм, що визначають сферу, обсяги, межі державного фінансового контролю, організаційну структуру, повноваження, обов'язки контролюючих органів, форми і методи проведення внутрішньогосподарського контролю.

– Нормативно-правові акти:

Господарський кодекс України від 16.01.2003 № 436-IV;

Кодекс України про адміністративні правопорушення;

Кодекс законів про працю України від 10.12.1971 № 322-VIII;

Податковий кодекс України № 2755-VI від 02.12.2010;

Положення бухгалтерського обліку необоротних активів бюджетних установ : затв. наказом Міністерства фінансів України від 26.06.2013 № 611;

Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному

секторі 121 «Основні засоби» затв. Міністерством фінансів України від 12.10.2010 р. № 1202;

Порядок застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ. Затверджений ГУ ДКУ 10.12.1999р., № 114;

Типова інструкція про порядок списання матеріальних цінностей з балансу бюджетних установ. Затверджена Наказом Державного казначейства України від 10.08.2001р., № 142/181;

Інструкція про форми меморіальних ордерів бюджетних установ та порядок їх складання. Затверджена Наказом Державного казначейства України від 27.07.2000р. № 68;

Порядок застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ, затв. наказом ГУДКУ, МФУ від 10.12.99 № 114;

Інструкція про кореспонденцію субрахунків бухгалтерського обліку для відображення основних господарських операцій бюджетних установ, затв. наказом Державного казначейства України від 10.07.2000 № 61;

МСА 400 "Оцінка ризиків і внутрішній контроль";

МСА 610 "Розгляд роботи внутрішнього аудиту";

Методичні рекомендації щодо проведення внутрішнього аудиту фінансових установ, затверджені рішенням Державної комісії з регулювання ринків фінансових послуг від 27.09.2005 р. № 4660;

Розпорядження КМУ "Про схвалення Концепції розвитку державного внутрішнього фінансового контролю" від 24.05.2005 р. № 158-р.

1.3. Ієрархічні рівні системи внутрішнього контролю як складова економічної ефективності системи

Оскільки метою проектування СВК є побудова ефективної системи, а метою подальшої оцінки діючої СВК є визначення рівня її ефективності, то чинники ефективності представляються групами параметрів такої системи.

У процесі системно-орієнтованого аудиту визначається рівень довіри до

СВК (наскільки вона спроможна), тобто йдеться про якість СВК. Внутрішній контроль – система нематеріальна, абстрактна, тому для уточнення змісту предмета оцінки проведемо його логічний аналіз, беручи до уваги, що контроль – це функція управління (рис. 1.6).

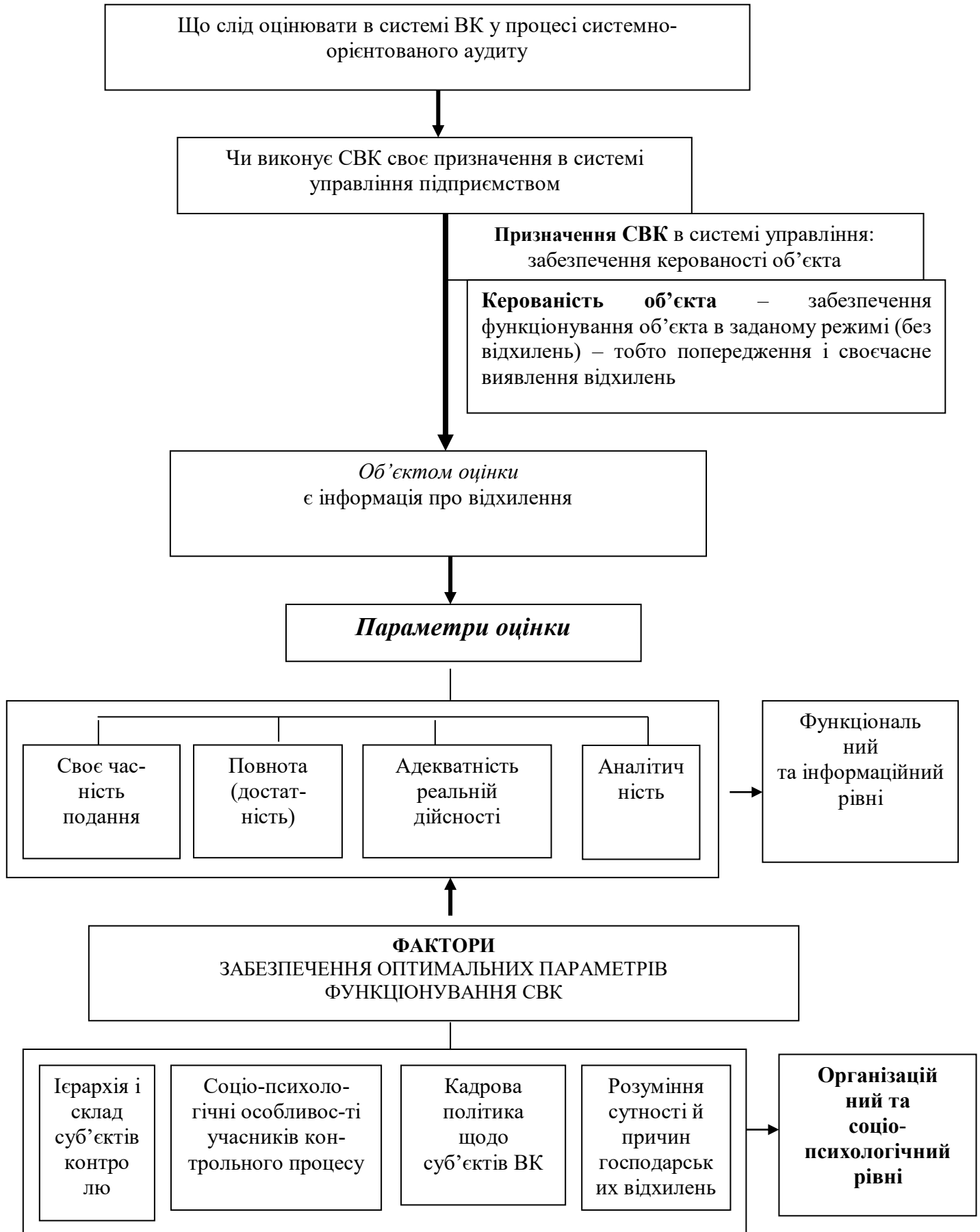


Рис.1.6. Логічний аналіз поняття «якість СВК» [34].

У процесі логічного аналізу поняття «якість СВК» ми дійшли висновку, що базовим чинником забезпечення якісного рівня контролю є реалізація його призначення в системі управління діяльністю суб'єктів бюджетної сфери. З другого боку, «продуктом» внутрішнього контролю є інформація про можливі або такі, що вже мають місце, відхилення в господарському процесі.

Призначення в системі управління слід вважати реалізованим у разі, якщо внутрішнім контролем представлений продукт його діяльності з дотриманням певних вимог до його (продукту) якості. Таким чином, оцінка якості функціонування СВК зводиться до оцінки якості кінцевого результату контрольного процесу – підсумкової або проміжної контрольної інформації.

Якість контрольної інформації визначається дотриманням оптимального набору вимог, що зумовлюють її цінність і необхідність для потреб управління. Контрольна інформація втрачає значення (перестає бути корисною), якщо:

- вона невчасна (надана, коли управлінське рішення вже ухвалене або коли наслідкам відхилення вже неможливо запобігти);
- вона не повністю задовольняє потреби управління в момент ухвалення рішень.

Отже, параметрами оцінки контрольної інформації є своєчасність, повнота і доцільність надання, адекватність реальній дійсності та аналітичність. Цей набір параметрів оцінки характеризує процес циркуляції контрольної інформації по каналах зворотного зв'язку.

Причому своєчасність надання інформації за підсумками контролю характеризує якість зворотного зв'язку. Будучи функцією управління, ВК втілює в собі механізм зворотного зв'язку в системі управління, який і визначає характер контрольної інформації.

Це позначає функціональну складову цього рівня дослідження СВК.

Система управління – це активна (відкрита) інформаційна система, тому закономірно, що для підсистеми ВК предметом праці, засобом праці і результатом також є інформація, класифікація якої представлена на рис. 1.7.

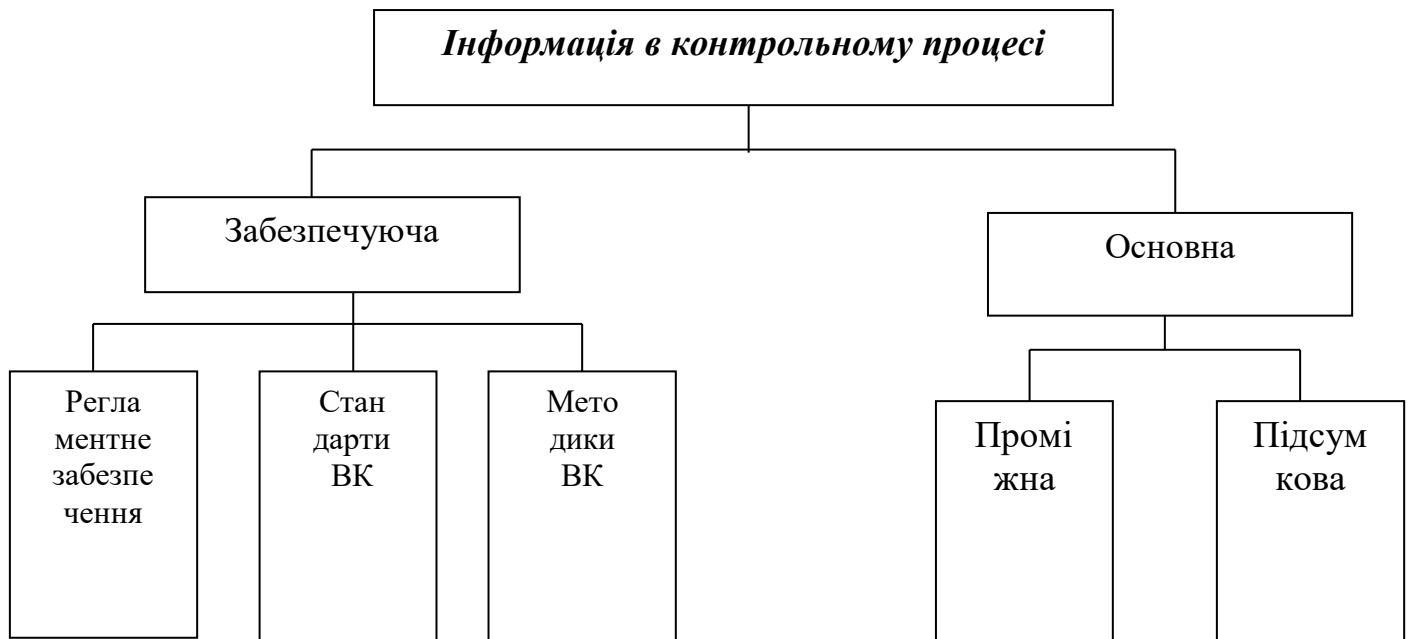


Рис.1.7. Класифікація інформації в контрольному процесі

Джерело: [21].

На предмет повноти, адекватності й аналітичності оцінюється основна контрольна інформація. Інформацію за підсумками контролю від інших видів управлінської інформації відрізняє її оцінно-аналітичний характер. Позитивна оцінка такої інформації багато в чому зумовлена наявністю в СВК забезпечуючої інформації високої якості. Поза сумнівом, що наявність грамотно складених регламентів і використання високоякісного інструментарію внутрішнього контролю, а також його стандартизація багато в чому забезпечують якість цього процесу, що трансформується в якість його результатів. Так, стандартизація вимог і форм надання підсумкової контрольної інформації безпосередньо визначає рівень аналітичності такої інформації.

Таким чином, якість контрольної інформації, що є об'єктом оцінки на етапі планування при проведенні системно-орієнтованого аудиту, залежить від якості зворотного зв'язку та інформаційного забезпечення процесу внутрішнього контролю.

Розгляд кінцевого етапу ВК – надходження основної контрольної інформації до центру ухвалення рішень по каналах зворотного зв'язку – дозволяє говорити про функціонально-інформаційний рівень дослідження СВК.

Аналіз складових якості основної контрольної інформації звертає нас до чинників, що забезпечують задовільний стан параметрів її оцінки. На даному етапі необхідно визначити, чим забезпечується високий якісний рівень основної й забезпечуючої контрольної інформації, а також зворотного зв'язку в системі управління.

Поняття «канал зворотного зв'язку» широко використовується в кібернетиці і носить умовний характер. Воно є напрямом інформаційних потоків від об'єкта управління в управляючу підсистему. У системі управління, зокрема бюджетними установами канал зворотного зв'язку представлений структурою суб'єктів ВК. Швидкість проходження інформації по каналах зворотного зв'язку залежить від ступінчастості (ієрархії) суб'єкта контролю, ступеня формалізації відносин і рівня їх регламентації, мотивації добросовісного виконання функціональних обов'язків, стилю управління. Більшість з перерахованих чинників є організаційним аспектом СВК.

Інші характеристики контрольної інформації (повнота, адекватність, доцільність) залежать від рівня професійної компетентності суб'єктів контролю і соціо-психологічних характеристик учасників контрольного процесу. Так, повнота і доцільність інформації, що надається, зумовлена незацікавленістю контролера в її приховуванні, розумінням сутності і причин господарських відхилень, адекватною структурою суб'єкта контролю, рівнем професійної підготовки, розумінням потреб управління і деяких інших чинників.

Адекватність контрольної інформації передбачає організаційну незалежність суб'єкта контролю, професійну компетентність, розуміння сутності і знання особливостей бізнесу, урахування мотивації здійснення господарських порушень і подолання бар'єра негативного сприйняття контролю персоналом.

Змістовий аналіз вищеназваних чинників забезпечення якості контрольної інформації веде до думки про доцільність розгляду організаційного і соціо-психологічного рівнів СВК. Група вищеперелічених чинників є системою взаємопов'язаних елементів, що зображено на рис.1.8.

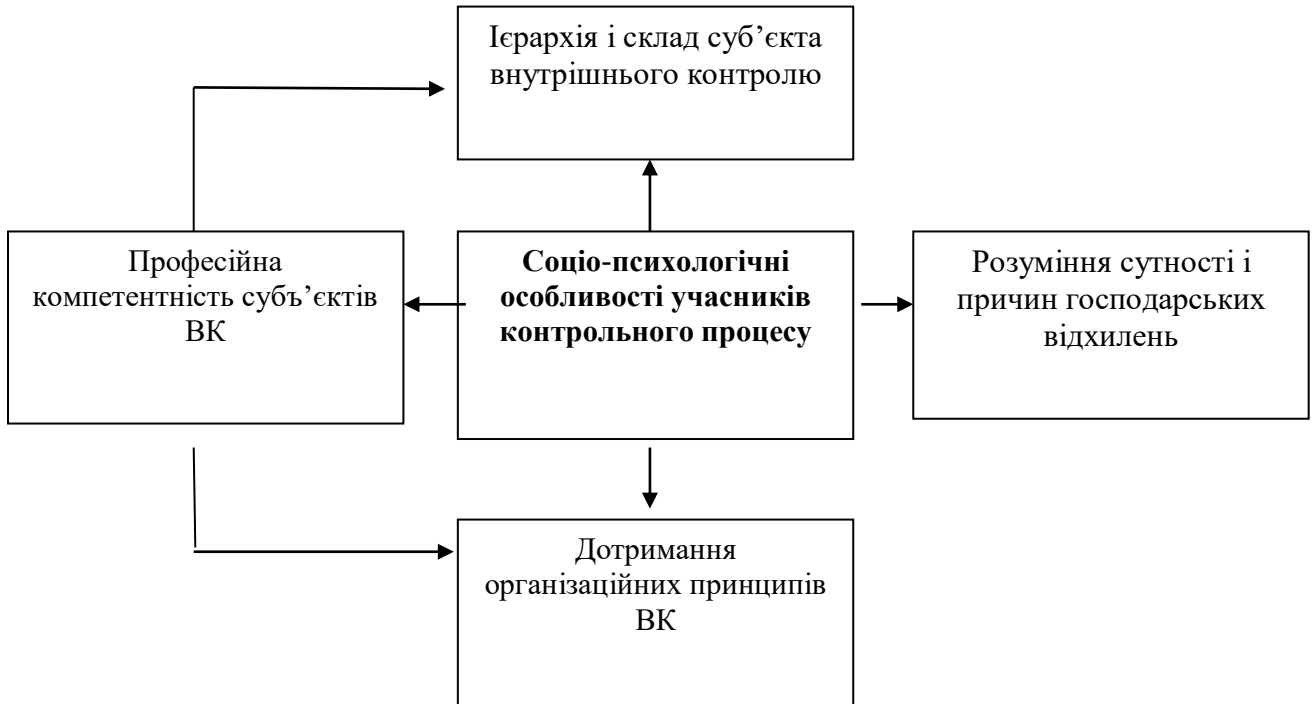


Рис.1.8. Взаємозв'язок елементів організаційного і соціо-психологічного рівнів СВК

Джерело: [3].

Коментуючи наведений вище рисунок, обґрунтуємо пріоритетність соціо-психологічного чинника забезпечення якісного рівня функціонування СВК. Внутрішній контроль, перш за все, є спілкуванням, взаємодією людей: суб'єктів і об'єктів контролю.

Діяльність персоналу суб'єктів господарювання щодо виконання своїх функціональних обов'язків є найскладнішим і найменш дослідженим об'єктом контролю, у тому числі і внутрішнього. Цей об'єкт контролю відрізняється від інших властивими йому соціо-психологічними особливостями.

Ряд організаційних принципів ВК зумовлений також впливом соціо-психологічного чинника на якість контрольної інформації. Наприклад, розподіл обов'язків між персоналом за принципом зіткнення інтересів. Працівники установи піддаватимуть взаємному контролю результатів своєї праці, якщо помилки одного поставлять у не вигідне становище його співробітника. Так на робочих місцях ініціюється взаємоконтроль, заснований на бажанні людини мати «позитивний соціальний портрет», бути «на доброму рахунку» у керівників (прояв соціальної складової цього рівня СВК).

Результатом вищевикладених міркувань є підтвердження пріоритетної ролі соціо-психологічного чинника забезпечення якості функціонування СВК. При цьому вплив цього чинника на ефективність функціонування СВК на сьогоднішній день є найменш дослідженою ділянкою науки про контроль.

Таким чином, в основі якості функціонування СВК на функціональному і інформаційному рівнях лежить стан організаційного і соціо-психологічного аспекту СВК.

Підсумовуючи, слід зазначити, що якість функціонування СВК слід розглядати в чотирьох аспектах: функціональному, інформаційному, організаційному і соціо-психологічному. Причому, два останні аспекти багато в чому визначають якість функціонального та інформаційного рівнів СВК. Подальший аналіз складових якості СВК підприємств у вказаних аспектах дозволить визначити параметри такої системи для забезпечення нагальних потреб управління і розвитку системно-орієнтованого внутрішнього контролю.

РОЗДІЛ 2. СТРУКТУРНА ТА ФУНКЦІОНАЛЬНА ОЦІНКА СИСТЕМИ ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ УСТАНОВИ

2.1. Система бухгалтерського обліку бюджетної установи, як інформаційна основа функціонування системи внутрішнього контролю

Важливою умовою ефективності СВК є надання достатньо-необхідної інформації. Рівень достатності інформації, необхідної для ухвалення ефективного рішення, визначається на основі так званої «глибини» контролю або ступеня деталізації, яку з пешого етапу повинен задавати суб'єкт, що потребуватиме даних такої інформації. Відповідно до цього, суб'єкт або інша особа, яка ухвалює рішення, повинні скласти детальний перелік необхідних документів щодо об'єкта контролю. Здійснення внутрішнього контролю в Управлінні соціального захисту населення Надвірнянської РДА виконує бухгалтер. Відповідно до посадових інструкцій, бухгалтер має повноваження щодо здійснення внутрішнього контролю відповідно до покладених на нього завдань:

1.Проведення оцінки ефективності функціонування системи внутрішнього контролю Управління; рівня виконання і досягнення цілей, відповідно до стратегічних та річних планів; ефективності планування і виконання бюджетних програм та результатів їх виконання; якості надання різних послуг та виконання контрольно-наглядових функцій, завдань, які чітко прописані у нормативно-правових актах. Також бухгалтер має право здійснювати контроль за станом збереження активів та інформації; станом управління державним майном; правильністю ведення бухгалтерського обліку та достовірності фінансової і бюджетної звітності; а також визначення ризиків, які можуть негативно впливати на виконання функцій і завдань, які покладені на працівників бюджетної установи.

2. Проведення аналізу проектів наказів та інших документів, які пов'язані з використанням бюджетних коштів для забезпечення їх цільового та ефективного використання (за дорученням керівника бюджетної установи).

3. *Розроблення планів внутрішніх аудитів, а також їх організовувати та проводити внутрішні, оформляти документально їх результати, а також готувати аудиторські звіти, висновки та рекомендації та проводити моніторинг врахування рекомендацій.*

4. *Співпраця з іншими структурними підрозділами бюджетної установи, органами державної та місцевої влади, підприємствами, їх об'єднаннями, установами та організаціями.*

5. *Готувати та представляти керівнику бюджетної установи аудиторські звіти і рекомендації для прийняття ним відповідних управлінських рішень.*

6. *Проводити звіти про результати діяльності відповідно до вимог стандартів внутрішнього аудиту і контролю.*

7. *Виконувати інші завдання та функції, які є визначені відповідно до посадової інструкції.*

Внутрішнім аудитори мають досить широкі повноваження, оскільки вони вважаються представниками вищого рівня контролю. Проте, їхній обсяг повноважень має бути чітко розроблений з врахуванням врівноваженості обсягу відповідальності, для того, щоб у подальшому уникнути суб'єктивізму і зловживань з їхнього боку.

Виявлені в результаті певних дій або бездіяльності персоналу бюджетних установ відхилення у процесі господарської діяльності повинні враховувати мотиви діяльності (спонукальну активність до дій), реалізація яких за певних умов може привести до порушення прийнятих регламентів. Мотив у поєднанні з конкретним способом його практичної реалізації називається мотивацією діяльності. Мотивацію діяльності, спрямовану на задоволення потреб, всупереч встановленим нормам, вимогам, регламентам слід вважати негативною мотивацією. Вірогідність запобігання і своєчасного виявлення відхилень в господарському процесу істотно збільшується при встановленні об'єктів контролю в місцях можливої реалізації негативної мотивації персоналу.

Досить часто спостерігається ситуація, коли розподіл обов'язків персоналу за принципом зіткнення інтересів має на увазі створення ситуації,

коли помилки і порушення одного посадовця призводять до негативних наслідків іншого. Такий розподіл обов'язків ґрунтується на використанні контрольного механізму. Проте виникають сумніви щодо віднесення цього принципу до принципів організації саме бухгалтерського контролю, адже він стосується розподілу обов'язків не тільки персоналу бухгалтерії, а й усіх працівників. Внутрішньогосподарський бухгалтерський контроль не випадково є координаційним центром внутрішньогосподарського контролю: всі операції повинні знаходити документальне відображення, а документи, врешті-решт, потрапляють в бухгалтерію. Таким чином, бухгалтерська служба стає певним своєрідним «майданчиком» різних сторін, які виконують одні і тіж самі операції. При такому розподілі обов'язків відхилення, що виникають з вини однієї із сторін, виявляються саме в обліковій службі в процесі взаємоузгодження сум по господарських операціях, отже, такий розподіл дозволяє бухгалтерському контролю реалізувати свою сутність, що дозволяє розглядати цей принцип як принцип організації ВГБК. Бухгалтерський облік, заснований на принципі подвійного запису, має на увазі обов'язкову сумарну тотожність засобів і джерел. Бухгалтерський контроль, покликаний попереджати і своєчасно виявляти відхилення в господарському процесі, також має на увазі дотримання цієї тотожності. Це, у свою чергу, припускає, що при неналежній якості обліку допускається і залишається невиявленою помилка, а, отже, підсумкова тотожність неможлива. При звірці в процесі контролю відповідних даних це виявляється і таким чином ініціюється своєчасний пошук і виявлення помилок.

Працівники бухгалтерії бюджетних установ, як будь-які працівники інших суб'єктів господарювання, досить часто є занадто загрузеними певною роботою, що в подальшому відобразиться на якості результатів. Тому, керівникам установ необхідно брати до уваги фізичну здатність людини виконати обов'язки у певний проміжок часу, пам'ятаючи про прямі (безпосередні) облікові обов'язки.. Неврахування даного важливого моменту може призвести до формальної реалізації контрольної функції, що неодмінно позначиться на ефективності проведення внутрішнього контролю.

Як відомо, основним постачальником інформації до системи управління є система бухгалтерського обліку. Тому у даній ситуації, внутрішньогосподарський бухгалтерський контроль відіграє функцію так званого «фільтру» бухгалтерської інформації при передаванні її до центру ухвалення рішень. Але тут варто зауважити, що контроль не повинен зменшувати швидкість процесу обміну інформацією в системі управління, оскільки однією з основних вимог до такої інформації є її своєчасність. Таким чином, джерело контрольної інформації має бути максимально наближене до управлінського персоналу, який ухвалює ефективні і необхідні рішення. Отже, оптимізація вертикалі управління при передаванні інформації контрольного характеру до центру ухвалення рішень є необхідною умовою своєчасного надання інформації, оскільки чим довший ланцюжок передачі інформації, тим більшою є вірогідність її викривлення.

Таким чином, бюджетні установи повинні дотримуватись вищенаведених принципів організації внутрішньогосподарського бухгалтерського контролю, які в подальшому забезпечать активну дію контролю на перебіг господарського процесу, а також систему управління своєчасною інформацією досконалої якості.

Дотримання трудової дисципліни у бюджетних установах, насамперед залежить від правильної організації базового рівня внутрішньогосподарського контролю, представленого керівниками служб, відділів, функціональних підрозділів. Учасники даного базового внутрішнього контролю мають бути безпосередніми суб'єктами господарського процесу, що дозволить їм володіти «найсвіжішою» і неспотвореною інформацією про стан справ. Але тут необхідно зауважити, що вони є першою ланкою можливого викривлення або фальсифікування контрольної інформації. Це додає особливої актуальності визначенню принципів організації внутрішньогосподарського контролю, здійснюваного керівниками функціональних служб.

До основних принципів організації внутрішньогосподарського контролю, здійснюваного керівниками функціональних служб відносять:

- регламентація діяльності персоналу повинна бути чіткою і

зрозумілою;

– суб'єкт контролю несе персональну відповідальність за несвоєчасне виявлення і повідомлення про порушення регламентів.

Суть контрольного процесу зводиться до зіставлення фактичного стану об'єкта з еталонним або запланованим і виявлення таким чином відхилень у разі їх наявності. Зважаючи на те, що метою функціонування ВГК, здійснюваного керівниками функціональних служб, є оцінка дотримання норм трудової дисципліни, у ролі стандартів виступають саме регламенти діяльності персоналу (посадові інструкції та ін.). У зв'язку з цим регламентація діяльності персоналу є необхідною умовою реалізації внутрішньогосподарського контролю.

Впровадження персональної відповідальності суб'єктів контролю за невчасне виявлення і повідомлення про порушення регламентів переслідує дві практичні мети. По-перше, це запобігання спотворення або приховування інформації за наслідками контролю. По-друге, реалізація відповідальності у разі виявлення відхилень за наслідками контролю є дієвим механізмом у боротьбі з господарськими порушеннями, оскільки мотивує суб'єктів такого контролю ретельно виконувати контрольні обов'язки і не приховувати виявлені відхилення.

Таким чином, правильна організація ВГК, здійснюваного керівниками функціональних підрозділів і служб, є запорукою запланованого перебігу господарського процесу. Матриця типів господарських порушень за результатами СВК представлена в Додатку А.

Сукупність загальних і часткових принципів організації СВК забезпечують створення необхідних умов для реалізації внутрішнім контролем свого призначення в системі управління.

Розуміння сутності явищ і процесів дозволяє обґрунтовано підійти до їх організації внутрішнього контролю. Розуміючи організацію як сукупність процесів або дій, що ведуть до утворення і/або вдосконалення взаємозв'язків між частинами цілого [23, с.35], мається на увазі, що елементи цілого до моменту організації не тільки визначені, але й достатньо досліджені й виявлені

їх основні взаємозв'язки і характеристики.

Беручи до уваги, що система внутрішнього контролю – це, перш за все, система інформаційна – тобто засобом контролю є сукупність спеціальним чином організованих одиниць, організація такої системи зводиться в основному до створення регламентної бази і позначення кола осіб, наділених контрольними повноваженнями. При цьому серед контрольних регламентів слід розрізняти відносно стійкі й мобільні (які мають гнучкий характер).

Стандарти внутрішнього контролю є відносно стійким засобом контролю, що формально закріплюють принципові моменти контрольного процесу і визначають його порядок.

Методики внутрішнього контролю є «гнучким регламентом», зміст якого може коригуватися залежно від характеру об'єкта і потреб управління. У зв'язку з цим поняття «методика контролю» вживається нами в поєднанні з поняттям «моделювання». Цим підкреслюється важливість визначення й обґрунтування постійних елементів такого організаційного документа, склад яких визначається конкретною метою й об'єктом контролю, і додає документу універсального характеру. Процес створення методики досить чітко відображає її спрямованість, що дозволяє визначити якісний рівень цього засобу контролю. Крім того, розуміння процесу побудови методики дозволить адаптувати контрольний процес до нових об'єктів контролю.

2.2. Характеристика процедур контролю, передумови та результати їх застосування

Організація системи внутрішнього контролю зводиться, перш за все, до розробки (або адаптації) концепції такої системи в межах функціонування конкретного суб'єкта господарювання, що повинно знайти відображення у формуванні внутрішніх регламентів її діяльності:

- положення про систему внутрішнього контролю;
- положення про службу внутрішнього аудиту;

- посадових інструкцій працівників контролюючих органів;
- стандартів внутрішнього контролю;
- методик внутрішнього контролю діяльності установ.

Узагальнюючі контрольні документи бюджетних установ умовно поділяють на дві групи: 1) проміжні (ті, що узагальнюють окремі контрольні заходи); 2) підсумкові (ті, що відображають результати проведеної ревізії вцілому). Проміжні узагальнюючі документи класифікуються залежно від контрольних заходів, що застосовуються під час ревізії. На їх основі складаються підсумкові узагальнюючі документи. Це, в першу чергу, акт ревізії, протокол про бюджетні правопорушення, а також додатки до них: розрахунки, схеми, проміжні акти ре-візії, акти обстежень, довідки, записки, графіки тощо. У Додатках Б, В та Г наведено поточну документацію з внутрішнього контролю діяльності Управління соціального захисту населення Надвірнянської РДА.

При організації СВК слід виходити, перш за все, з її дієвості – тобто здатності виконувати своє призначення в системі управління. Це передбачає певний якісний рівень системи. Якість контролю, у тому числі і внутрішнього, залежить від низки чинників, серед яких – морально-етичні переваги і психологічні установки його учасників, а також регламентне забезпечення контрольного процесу.

Якісний рівень функціонування СВК слід розглядати в двох контекстах: реальному і задекларованому. «Задекларований рівень» визначається наявністю в установі регламентів контрольної діяльності без реалізації їх в практиці господарювання. «Реальний рівень» визначається оцінкою фактичної реалізації контрольних процедур і заходів та доцільності їх застосування. Це дозволяє зробити висновок про важливість, принаймні, двох складових якості контрольного процесу: наявності спроможних і чітких регламентів контролю та сумлінного, чесного й ретельного їх виконання.

Отже, одним з аспектів організації СВК на підприємстві є створення регламентного забезпечення. Найістотнішим регламентом, що визначає якість діяльності внутрішніх контролерів, в країнах з високим рівнем розвитку є

стандарти професійної практики внутрішніх аудиторів. Щодо стандартизації внутрішнього контролю в нашій країні на сьогоднішній день можна констатувати факт наявності подібних стандартів тільки в банківській сфері.

Окрім того, в міжнародних стандартах аудиту, пов'язаних з оцінкою ризиків, згадується система внутрішнього контролю, складовою частиною якої в великих підприємствах є служба внутрішнього аудиту. У зв'язку з цим виникає питання: з якої причини стандартизація торкнулася тільки внутрішнього аудиту? Хіба якість цілого не є сумарною якістю його елементів?

Неадекватне розуміння СВК західними ученими і практиками привело до впровадження в практику господарювання всесвітньо відомих корпорацій нежиттєздатної системи контролю. Результатом цього став сумний досвід корпорацій «Енрон», «Ксерокс» і деяких інших.

Отже, одним з найважливіших завдань організації СВК в установах є розробка стандартів внутрішнього контролю. Причому, на нашу думку, процес стандартизації ВК повинний «підніматися» від низу до верху: стандарти ВК повинні спочатку розроблятися на рівні установ, щоб була врахована специфіка і рівень розвитку національної економіки.

Серед авторів, що звертають увагу на необхідність стандартизації внутрішнього аудиту (помічається вплив західного підходу), слід відзначити Ф.Ф. Бутинця, В.В. Бурцева, Н.А. Гніденко, І.М. Дмитренко, Н.І. Дорош, О. Нетікшу, В.І. Подольського, Г.Б. Полісюк, В.С. Рудницького. При дослідженні цього питання було проаналізовано структуру і підхід до створення Стандартів професійної практики внутрішніх аудиторів Інституту внутрішніх аудиторів (Institute Internal Auditors).

Щодо Стандартів професійної практики внутрішніх аудиторів слід зазначити, що вони були розроблені на основі Міжнародних стандартів аудиту з урахуванням специфіки внутрішнього аудиту. Судячи з усього, розроблялися вони під впливом необхідності оцінки системи внутрішнього контролю в процесі системно-орієнтованого аудиту. Про це, принаймні, свідчить їх структура, що складається з трьох груп:

- стандарти якісних характеристик;

- стандарти діяльності;
- стандарти практичного застосування.

Такий підхід до стандартизації не зовсім виправданий, оскільки всі стандарти тією чи іншою мірою визначають, закладають якість об'єкта стандартизації. Що означає «стандарти якості»? Хіба дотримання в практиці проведення внутрішнього аудиту так званих «стандартів діяльності» не гарантує якості результатів цього процесу? Перш за все, слід пам'ятати, що стандарт визначає еталонну якість, до якої слід прагнути. Що стосується стандартів практичного застосування, то, на наш погляд, вони є методиками операційного внутрішнього аудиту. Це матеріал інструктивного характеру, який частіше, ніж стандарти, схильний до змін, тому немає потреби включати його до структури стандартів.

Детальний аналіз робіт [39, 57] показав, що деякі автори стисло описують зміст стандартів професійної практики внутрішніх аудиторів (ПА) і наполягають на необхідності їх застосування, при цьому власного бачення структури стандартів не наводиться. Напрямами розробки стандартів внутрішнього аудиту вважаються «стандарти етики ... (етичні принципи, права, обов'язки, відповідальність аудиторів); стандарти організації аудиту, що характеризують процес здійснення та управління внутрішнім аудитом; стандарти методики аудиту, що передбачають методику проведення аудиту...» [61]. Зауважимо, що автор ототожнює стандарти і методики, що докорінно не вірно. Можна погодитися з тим, що і стандарти, і методики є організаційним (регламентним) забезпеченням контролю, проте ступінь деталізації і призначення – різні. Стандарти повинні декларувати найважливіші принципи, правила і висвітлювати шлях їх практичного втілення, причому, саме частина, присвячена практичній реалізації принципу, носить рекомендаційний характер. Якщо користувач у конкретній ситуації вчинив інакше, ніж вказано в стандарті, і при цьому переконливо обґрунтував свою поведінку (яка допомогла не порушити задекларовані принципи), то є підстави вважати, що надійність системи контролю від цього не постраждала. Крім того, етичні принципи і правила поведінки не випадково відображені в Кодексі професійної етики

аудиторів. Їх не слід включати в структуру стандартів, оскільки це робить її неоднорідною.

Аналізуючи точку зору [61], можна відзначити, що із структурою і змістом міжнародних стандартів ВНТА ми згодні більше (хоча автор просто перегрупував міжнародний досвід). По-перше, якість внутрішнього аудиту залежить не тільки від незалежності і професіоналізму. Визначаючи якість цього процесу, слід виходити з його суті:

- чи правильно виділена ціль ВНТА відповідно до його призначення і стратегічної цілі;
- чи відповідає система об'єктів задекларованій цілі ВНТА ;
- чи своєчасна інформація за підсумками аудиту;
- компетентність і професіоналізм персоналу служби.

Кодекс професійної етики недоцільно відносити до стандартів, він визначає моральні й етичні принципи, яких слід дотримувати особі, зайнятій у внутрішньому аудиті. Автор вбачає у внутрішньому аудиті тільки процесуальний аспект: «...головне призначення внутрішніх стандартів полягає у встановленні єдиних правил проведення внутрішнього аудиту...» і – доповнює його етичними принципами. Причому, автор сам собі суперечить: при такому розумінні призначення стандартів ВНТА запропонована структура є нелогічною: ні 1-а, ні 4-а група стандартів не відображають правил проведення ВНТА.

Авторське бачення структури стандартів внутрішнього контролю, відмінне від стандартів ПА, запропоноване І.М. Дмитренко [14]. Значним позитивним моментом в цій роботі є виділення в структурі власне стандартів ВК і норм ВНТА, оскільки це підкреслює, що служба ВНТА – це суб'єкт ВК, але має певні особливості. Викликає сумнів доцільність стандарту ВК 3 «Критерії якості системи ВК». Виникає питання: яким чином і для чого в структуру стандартів ВК закладати елемент процесу оцінки такої системи?

На наш погляд, система стандартів ВНТА повинна позначати істотні сторони і моменти цього процесу (не тільки етапи здійснення), дотримання яких у подальшій оцінці процесу дозволить реалізувати призначення ВНТА в системі управління діяльністю.

З вищевикладеного виходить, що:

1. перш ніж розробляти стандарти, необхідно визначити, що може бути об'єктом стандартизації і що таке “стандарт” в цілому;
2. необхідний ввідний стандарт, що описує принципові положення об'єкта стандартизації, призначення стандартів;
3. розробка стандарту повинна базуватися на детальному аналізі внутрішнього змісту стандартизованого об'єкта;
4. стандарт – це документ, що досить рідко схильний до змін, тому закладати в нього слід тільки принципові моменти.

Структура стандартів повинна відображати групи якісних (сутнісних) характеристик ВК. У змісті ж повинен бути розкритий необхідний ступінь реалізації цієї властивості (характеристики) в конкретній системі ВК.

Загальна структура стандартів повинна відображати основні сутнісні характеристики ВК.

У процесі застосування системного підходу було виявлено чотири основні аспекти ВК, в яких він існує одночасно:

- як функція управління;
- як інформаційна система;



Рис. 2.1. Структура стандартів внутрішнього контролю

Джерело: [44].

Щодо принципової структури конкретного стандарту нам вдається доцільним застосування підходу, запропонованого К.О. Закалінською [14]: загальні положення; стандарт (виклад суті); додатки.

Норми внутрішнього аудиту в цьому разі ідентичні стандартам практичного застосування – тобто їх зміст визначається аудиторським завданням.

2.3. Особливості аналізу та оцінки системи внутрішнього контролю діяльності установи

Впровадження системи внутрішнього контролю в практику господарювання сучасних суб'єктів господарювання багато в чому залежить від методичного забезпечення контрольного процесу. Протягом аналізованого періоду на обліку в Управлінні соціального захисту населення Надвірнянської РДА перебувало 22419 одержувачів соціальних допомог всіх видів [64].

Досить велику частку одержувачів соціальних послуг становлять сім'ї з низькими доходами, які отримують житлові субсидії, що направлені для відшкодування витрат на оплату житлово-комунальних послуг. Відповідно, на початок 2019 року нараховано житлових субсидій у сумі 162371,1 тис. грн. на житлово-комунальні послуги, профінансовано – 223982,2 тис. грн. За призначенням субсидій на тверде паливо і скраплений газ станом на 01.01.2019р. звернулося 4490 сім'ї. З районного бюджету Надвірнянщини надано пільг на житлово-комунальні послуги на загальну суму – 525,4 тис. грн., в тому числі учасникам АТО на суму – 36,4 тис. грн. За рахунок коштів державного бюджету надано пільг на житлово-комунальні послуги на загальну суму – 8908,8 тис. грн. Також, за рахунок коштів районного бюджету нараховано пільг на зв'язок у сумі 118,6 тис. грн.

За аналізований період, 2 особи з інвалідністю скористались направленням на професійне навчання до Центру комплексної реабілітації осіб з інвалідністю «Галичанка» (Львівська область), а також 5 дітей з інвалідністю пройшли реабілітацію у Вінницькому центрі соціальної реабілітації осіб з інвалідністю «Промінь». Також, за налізований період укладено такі договори на професійне навчання учасників бойових дій АТО за робочою професією «водій категорії

С»:

- 1 договір з державного бюджету на суму 39,0 тис. грн., направлено 6 учасників бойових дій АТО;

- 1 договір з місцевого бюджету на суму 32,5 тис. грн., направлено 5 учасників бойових дій АТО.

Протягом аналізованого періоду 12 ветеранів війни та 14 осіб з інвалідністю отримали путівки на санаторно-курортне лікування за рахунок коштів Мінсоцполітики.

За рахунок коштів обласного бюджету видано 1 путівку реабілітованій особі, 1 путівку учаснику ОУН-УПА, 1 путівку постраждалому учаснику громадських протестів, що відбулися в період з 21 листопада 2013 року по 21 лютого 2014 року та 1 путівку волонтеру антитерористичної операції.

За трьохсторонніми договорами з державного бюджету надано санаторно-курортні послуги 14 особам з інвалідністю та 11 учасникам бойових дій з числа учасників антитерористичної операції.

Станом на 01.01.2019 р. виплачено одноразову матеріальну допомогу 28 особам з інвалідністю та 15 малозабезпеченим особам на суму 29,1 тис. грн.

Відповідно до прийнятої районної комплексної Програми соціальної підтримки сімей з онкохворими дітьми на 2016-2020 роки, протягом звітного періоду надано одноразову грошову допомогу 3 сім'ям, які виховують онкохворих дітей в розмірі по 10,0 тис. грн. кожній сім'ї з метою забезпечення соціальної підтримки та покращення життєвого рівня сімей, в яких виховуються онкохворі діти.

Також діє Програма підтримки сімей загиблих і постраждалих під час масових акцій громадського протесту в період з 21 листопада 2013 року по 21 лютого 2014 року, учасників бойових дій, осіб, які перебувають чи перебували у складі добровольчих формувань, що утворилися для захисту незалежності, суверенітету та територіальної цілісності України, та інших громадян, які залучалися і брали безпосередню участь в антитерористичній операції в районах її проведення, яка затверджена рішенням районної ради від 18.02.2016 № 122-4/2016.

Відповідно до проведення заходів, які визначені у даній програмі у 2018 році з районного бюджету було виділено 285,8 тис. грн., а саме:

- одноразова грошова допомога особам, які поранені під час АТО, які є учасниками АТО – 36,0 тис. грн;
- додаткова виплата сім'ям загиблих на неповнолітніх дітей до досягнення ними 18-річного віку (якщо діти навчаються – до 23 років) – 22,2 тис. грн.;
- щомісячна виплата допомоги сім'ї загиблого добровольця – 18,0 тис. грн.;
- відшкодування витрат виконавцю за розроблення проекту землеустрою щодо відведення земельної ділянки – 36,0 тис. грн.;
- грошова допомога на поліпшення житлових умов учасникам АТО – 75,0 тис. грн.;
- одноразова матеріальна допомога для забезпечення паливними дровами учасників АТО – 15,0 тис. грн.;
- забезпечення функціонування Центру допомоги учасникам антитерористичної операції – 26,6 тис. грн.;
- надання допомоги в організації забезпечення лікувальних та реабілітаційних програм для учасників АТО та їх сімей, в тому числі забезпечення транспортування – 25,5 тис. грн.;
- додаткова виплата бійцям-добровольцям – 31,5 тис. грн.

Учасникам АТО, які ще не отримали посвідчення учасника бойових дій, надаються пільги з районного бюджету у розмірі 50% на газо- та електропостачання, такими пільгами користуються 26 учасників АТО.

Відповідно до районної комплексної Програми соціального захисту населення Надвірнянського району на 2017-2021 роки надано матеріальну допомогу жителям району на відшкодування збитків, завданих внаслідок стихійних лих та пожеж на суму 115,0 тис. грн. Відповідно до цієї Програми надано матеріальну допомогу на покращення житлових умов багатодітній сім'ї, в якій проживає двоє інвалідів.

Протягом звітного періоду проведено 3 засідання районної тимчасової

комісії з питань погашення заборгованості із заробітної плати (грошового забезпечення), пенсій, стипендій та інших соціальних виплат працівникам філії «Надвірнянський райавтодор» ДП «Івано-Франківський облавтодор» ВАТ ДАК «Автомобільні дороги України» (начальник В.Трачук) та погашення податкових боргів і боргів по єдиному соціальному внеску підприємствами – боржниками. Відповідно до запропонованих заходів тимчасової комісії, заборгованість із виплати заробітної плати по філії «Надвірнянський райавтодор» станом на 01.01.2019 року в сумі 181,2 тис. грн.. погашена повністю.

Протягом звітного періоду проведено 8 засідань районних робочих груп з питань забезпечення реалізації рішень, спрямованих на підвищення рівня оплати праці та дотримання норм законодавства в частині мінімальної заробітної плати та з питань легалізації виплати заробітної плати і зайнятості населення.

Проведено 3 засідання Міжвідомчої ради райдержадміністрації з питань сім'ї, гендерної рівності, демографічного розвитку, запобігання насильству в сім'ї та протидії торгівлі людьми, а також 6 засідань альтернативної (невійськової) служби. Станом на 01.01.2019 року по Надвірнянському району зареєстровано 176 колективних договорів, якими охоплено 118149 чоловік [64].

Здійснивши аналіз стану фінансування соціального захисту населення в Україні, необхідно також провести оцінку проблем, які впливають на фінансування вищевгаданих заходів та програм, а також шляхів їх вирішення. Як відомо, в Україні згідно чинного законодавства пільги надаються за категоріальним принципом, тобто громадяни отримують їх в результаті приналежності до тієї чи іншої пільгової категорії громадян. Даний принцип є однією з найбільших проблем системи соціального забезпечення, що характеризується неефективністю вітчизняної системи соціальних пільг. Також, тут варто вказати, що не враховуються доходи і матеріальний добробут пільговика та його родини, оскільки пільги цим категоріям надаються без попередньої перевірки рівня їх доходів чи засобів існування, а розмір пільг

встановлюється залежно від категорії отримувача. Як наслідок, частка осіб, які отримують соціальну допомогу, серед тих, хто не належить до числа бідних за критерієм поточних доходів, навіть перевищує кількість отримувачів серед бідних. 2/3 загальної суми пільг та допомоги припадають на частку домогосподарств з середнім доходом, більшим за прожитковий мінімум.

За результатами аналізу оцінки господарських порушень встановлено, що мотивація господарських відхилень має на увазі не тільки наявність мотиву, але й визначення мети діяльності, ініційованої мотивом, способу досягнення такої мети. Генезис мотивів господарських порушень графічно представлений на рис.2.2.

Механізм реалізації мотиву передбачає аналіз можливостей і способів задоволення потреби і вибір конкретного способу досягнення мети.

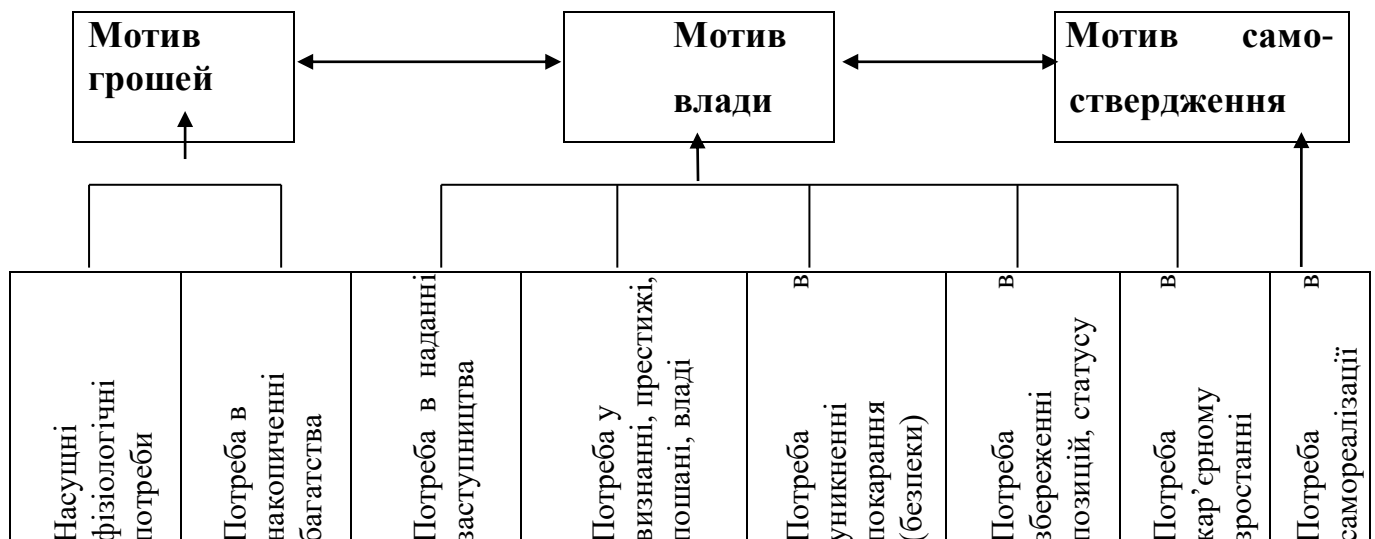


Рис. 2.2. Генезис мотивів господарських порушень

Джерело: [14].

Поєднання «негативного мотиву» (заперечуваного загальноприйнятими нормами і мораллю) і доступу до ресурсів, що не належать конкретному посадовцю (суб'єкту порушення), можуть призвести до господарського порушення, що графічно відображено на рис.2.3.

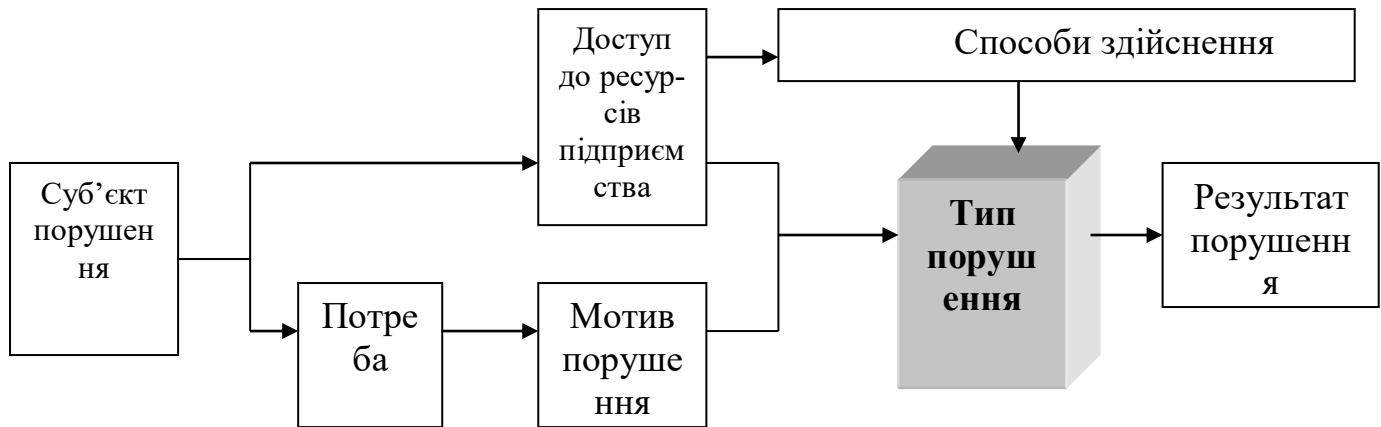


Рис.2.3. Загальна модель механізму формування господарського порушення

Джерело: [44].

Результати проведеного нами аналізу діяльності Управління соціального захисту населення Надвірнянської РДА за даними ДОВІДКА про роботу Управління соціального захисту населення Надвірнянської РДА у 2016-2017 р.р. [64] наведено у табл.2.1.

Таблиця 2.1.

**Інформація про призначення та виплату державних соціальних допомог
Управлінням соціального захисту населення Надвірнянської РДА
станом на 01.01.2018 року**

Види допомог	Одиниці виміру	2016 р.	2017 р.	% до 2016 р.	(+;-) до 2017 р.
1	2	3	4	5	6
Призначено усіх видів допомог	<i>одер.</i>	5263	7632	45	+2369
Сума призначених всіх видів державних допомог	<i>тис.грн.</i>	30957,9	44864,30	44,9	+13906,4
Виплачено з врахуванням заборгованості минулих років	<i>тис.грн.</i>	31003,9	40715,0	31,3	+9711,1
I. Закон України „Про державну допомогу сім'ям з дітьми”					
Заборгованість на 01.01.2018р.	<i>тис.грн.</i>	-	-	-	-
Призначено	<i>одер.</i>	2023	1482	-26,7	-541
Нараховано	<i>тис.грн.</i>	18289,7	17193,0	-6	-1096,7
Виплачено	<i>тис.грн.</i>	18289,7	17193,0	-6	-1096,7

Заборгованість на 01.01.2017р.	тис.грн.	-	-	-	-
II. Закон України „Про державну соціальну допомогу малозабезпеченим сім’ям”					
Заборгованість на 01.01.2018р.	тис.грн	-	-	-	-
Призначено	одер.	270	312	15,6	42
Нараховано	тис.грн.	7386,8	8446,5	14,3	+1059,7
Виплачено	тис.грн.	7386,8	8446,5	14,3	+1059,7
Заборгованість на 01.01.2017р.	тис.грн.	-	-	-	-
Середній розмір допомоги	грн.	2555,80	2658,66	4,0	+102,9
III. Державна соціальна допомога інвалідам з дитинства та дітям-інвалідам					
Заборгованість на 01.01.2018р.	тис.грн	-	-	-	-
Призначено	одер.	300	310	3,3	+10
Нараховано	тис.грн.	4475,3	4737,7	5,9	+262,40
Виплачено	тис.грн.	4475,3	4737,7	5,9	+262,40
Заборгованість на 01.01.2017р.	тис.грн.	-	-	-	-
IV. Державна соціальна допомога дітям-сиротам та дітям позбавленим батьківського піклування					
Заборгованість на 01.01.2018р.	тис.грн	-	-	-	-
Призначено	одер.	7	7		
Нараховано	тис.грн.	706,5	966,0	36,7	+259,5
Виплачено	тис.грн.	706,5	966,0	36,7	+259,5
Заборгованість на 01.01.2017р.	тис.грн.	-	-	-	-
V. Допомога по догляду за психічно хворими громадянами					
Призначено	одер.	75	63	-16	-12
Нараховано	тис.грн.	1154,5	1037,0	-10,2	-117,50
Виплачено	тис.грн.	1154,5	1037,0	-10,2	-117,50
Заборгованість на 01.01.2017р.	тис.грн.	-	-	-	-
1	2	3	4	5	6
VI. Житлові субсидії					
Заборгованість на 01.01.2018р.	тис.грн.	32,5	65,6	101,9	31,10
Призначено	одер.	1678	5021	199,2	+3343
Нараховано	тис.грн.	1384,2	14415,3	941,4	+13031,1
Виплачено	тис.грн.	1351,1	6221,0	360,4	+4869,9
Заборгованість на 01.01.2017р.	тис.грн.	65,6	8194,3	12391,3	+8128,7
Середній розмір субсидії	грн.	983,83	2875,01	192,2	+1891,2

VII.Одноразова виплата «Мати-героїня»					
Призначено	<i>одер.</i>	2	-	-100	-2
Нараховано	<i>тис.грн.</i>	24,4	-	-100	-24,4
Виплачено	<i>тис.грн.</i>	24,4	-	-100	-24,4
Заборгованість на 01.01.2017р.	<i>тис.грн.</i>	-	-	-	-
VIII.Компенсаційні виплати фізичним особам, які надають соц. послуги					
Заборгованість на 01.01.2018р.	<i>тис.грн.</i>	-	-	-	-
Призначено	<i>одер.</i>	79	58	-26,6	-21
Нараховано	<i>тис.грн.</i>	111,5	66,6	-40,3	-104,90
Виплачено	<i>тис.грн.</i>	111,5	66,6	-40,3	-104,90
Заборгованість на 01.01.2017р.	<i>тис.грн.</i>	-	-	-	-
IX.Допомога по догляду за пристарілим та інвалідом I групи					
Призначено	<i>одер.</i>	343	418	21,9	+75
Нараховано	<i>тис.грн.</i>	57,8	72,4	25,3	+14,60
Виплачено	<i>тис.грн.</i>	57,8	72,4	25,3	+14,60
Заборгованість на 01.01.2017р.	<i>тис.грн.</i>	-	-	-	-
X.Державна соціальна допомога особам, які не мають права на пенсію та інвалідам					
Призначено	<i>одер.</i>	69	73	5,8	+4
Нараховано	<i>тис.грн.</i>	880,6	927,6	5,3	+47
Виплачено	<i>тис.грн.</i>	880,6	927,6	5,3	+47
Заборгованість на 01.01.2017р.	<i>тис.грн.</i>	-	-	-	-
XI.Щомісячна адресна допомога особам, які переміщуються з тимчасово окупованої території України					
Призначено	<i>одер.</i>	45	61	35,6	+16
Нараховано	<i>тис.грн.</i>	141,1	643,3	355,9	+502,20
Виплачено	<i>тис.грн.</i>	141,1	643,3	355,9	+502,20
Заборгованість на 01.01.2017р.	<i>тис.грн.</i>	-	-	-	-

Джерело: ДОВІДКА про роботу управління соціального захисту населення Надвірнянської РДА у 2017 році [64].

Аналіз показників діяльності Управління соціального захисту населення Надвірнянської РДА через посередництво розрахункових, обліково-аналітичних таблиць щодо діяльності підрозділів Управління є інформаційним джерелом для проведення внутрішнього контролю діяльності персоналу і оцінки встановлених порушень. Важливо встановити - ким, чому, де і як

вчинено (або може бути вчинено) порушення, що важливе для вибору стратегії контролю. Відображена на схемі залежність способу здійснення порушення від доступу до ресурсів є логічним початком типізації господарських порушень.

За твердженням І.О. Белобжецького [1], при виділенні такої класифікаційної категорії, як тип, слід виходити з найістотніших і стійких ознак соціально-економічного явища, оскільки він позначає найглибинніші основи диференціації. Організаційна структура управління суб'єкта господарювання (яка визначає ієрархічний рівень суб'єкта порушення) є досить стійкою, на нашу думку, підставою для розподілу, оскільки вона не схильна до впливу суспільно-економічних формацій, рівня розвитку економічних відносин, сфери господарської діяльності і т. д. Справедливо стверджувати, що з підвищенням статусу працівника в ієрархії управління і відповідно розширенням його прав та обов'язків посилюється тяжкість наслідків вчиненого ним порушення і утруднюється виявлення останнього. Рівень доступу до ресурсів визначається фазою виконання операції: санкціонування, документальне оформлення, безпосереднє (фізичне) здійснення операції. У свою чергу, рівень доступу до ресурсів визначає спосіб здійснення порушення, який є обов'язковим елементом негативної мотивації діяльності. Таким чином, при типізації господарських порушень найстійкішими і незмінними ознаками слід вважати: ієрархічний рівень суб'єкта порушення; спосіб здійснення порушення.

Зважаючи на позначені параметри, типізація господарських порушень, на нашу думку, виглядає, як зображено на рис.2.4.

При цьому, матеріальне порушення можливе без документального, а документальне – завжди спрямоване на вуалювання зміни стану грошових та матеріальних ресурсів.

При викладенні сутнісного змісту запропонованих типів господарських порушень (Додаток А) використовуються стійкі поєднання слів (поняття), що потребують коментарів. Коментуючи таблицю Додаток А, слід зазначити, що вивчення способу здійснення кожного типу господарських порушень дозволяє визначити (сформулювати) найоптимальніші точки контролю. Питання «точок контролю», або «контрольних моментів», є наріжним в теорії і практиці

господарського контролю.

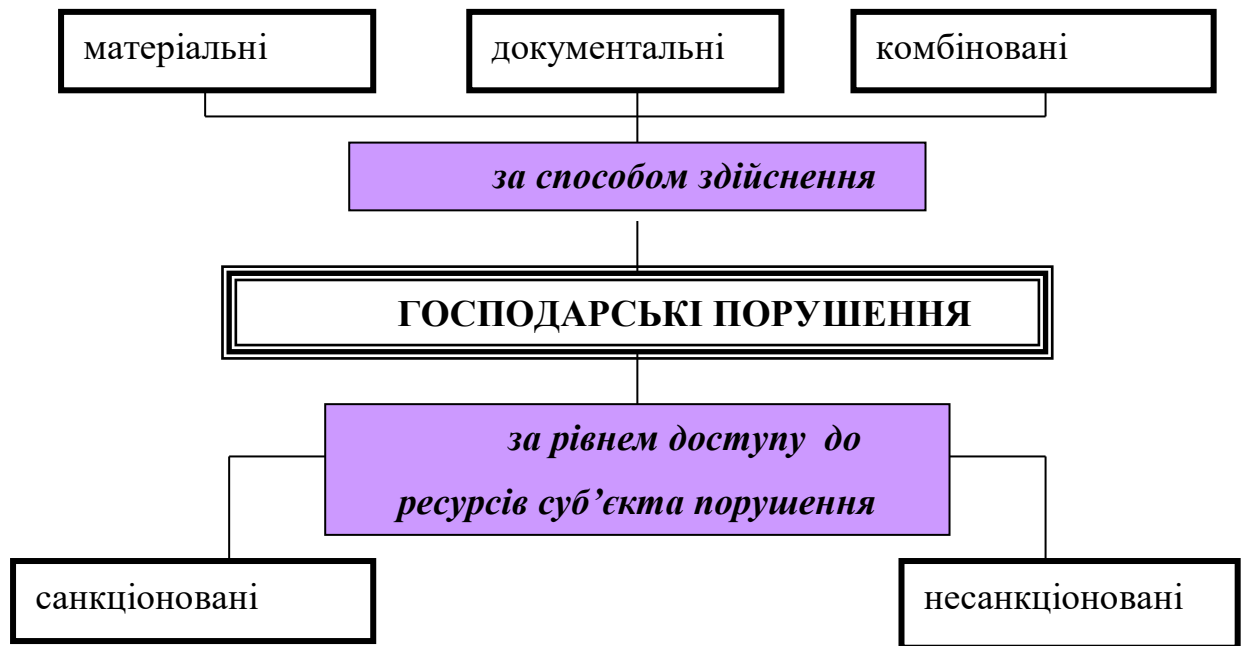


Рис. 2.4. Типізація господарських порушень

Джерело: [13].

Таким чином, перш ніж розпочинати створення методики внутрішнього контролю, необхідно в розрізі запропонованих типів господарських порушень припустити максимальне число потенційно можливих конкретних порушень за досліджуваними операціями і систематизувати інформацію про них у вигляді таблиць запропонованої форми (тобто локальні моделі типів господарських порушень). Це дозволить локалізувати у просторі та часі потенційного порушника, а також обрати точками контролю найтипівіші й найбільш впливові чинники зі всього їх різноманіття, які зумовлюють можливість згаданих порушень.

РОЗДІЛ 3. НАПРЯМИ УДОСКОНАЛЕННЯ МЕТОДИЧНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ПРОЦЕСУ ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ

3.1. Особливості контролю формування і використання коштів спеціального фонду у бюджетній установі

Останніми роками важливого значення набуває посилення фінансового контролю з боку держави за раціональним та ефективним використанням фінансових та матеріальних ресурсів бюджетними установами, оскільки кількість виявлених порушень у бюджетній сфері є досить значною, що потребує безперервного контролю за ефективністю управління бюджетними коштами. Бухгалтери, економісти бюджетних установ та працівники аудиторської служби здійснюють систематичний контроль за виконанням кошторису спеціального фонду, формуванням видатків та цільовим використанням коштів бюджетних закладів. Даний контроль починається вже на етапі складання кошторису і закінчується аналізом його виконання. Внутрішній контроль необхідно реалізовувати у вигляді проведення внутрішнього аудиту. Внутрішній державний аудит і в правовому, методологічному і професійному рівні знаходиться лише на етапі розвитку.

Внутрішній аудит покликаний насамперед вирішити такі важливі завдання: вдосконалення системи управління, попередження фактів незаконного й неефективного використання державних ресурсів, запобігання виникненню помилок чи інших недоліків у діяльності відповідного органу державного й комунального секторів. Саме тому, особливі вимоги висуваються до професійної етики і кваліфікації внутрішнього аудитора. Кодекси етики міжнародних організацій визначають тільки загальні принципи норм поведінки представників даної професії, отже, кожна країна має розробити власний Кодекс професійної етики аудиторів з огляду на мовні, культурні, правові й соціальні особливості.

Нормативно-правовим актом, в якому подано процес здійснення внутрішнього аудиту, є стандарт внутрішнього аудиту, тобто професійне

положення, яке розроблене і опубліковане Радою зі стандартів внутрішнього аудиту та визначає вимоги до внутрішнього аудиту, а також до оцінки діяльності фахівців з внутрішнього аудиту.

Відповідно до Концепції розвитку державного внутрішнього фінансового контролю на період до 2027 року, структура внутрішнього контролю складається з таких основних елементів :

- середовище контролю. В органах державного сектору керівники, які несуть відповідальність за стан внутрішнього контролю, та працівники повинні створити таке середовище, яке буде забезпечувати позитивне та сприятливе ставлення до внутрішнього контролю;
- оцінка ризиків. Для ефективного поведіння внутрішнього контролю необхідно здійснювати ідентифікацію (визначення) і оцінку ризиків, з якими стикаються органи державного сектору і які мають як зовнішній, так і внутрішній характер. Тип реагування на певні ризики та заходи з управління ними визначає керівництво органів державного сектору;
- контролююча діяльність. Для здійснення належного управлінського процесу мають бути розроблені певні зрозумілі правила, процедури, технічні прийоми та механізм виконання вказівок і доручень керівництва, а також можливість їх практичного застосування;
- інформація та інформаційний обмін. Інформація повинна реєструватися і надаватися керівництву та іншим користувачам органів державного сектору в такій формі і в такий час, щоб вона могла служити основою для належного виконання функцій внутрішнього контролю, внутрішнього аудиту та інших шляхом створення адекватної сучасним умовам інформаційно-комунікаційної інфраструктури в системі органів державного сектору;
- моніторинг. Повинна враховуватися потреба у постійному моніторингу діяльності для оцінки її результатів та вжиття відповідних заходів .

Необхідність підвищення результативності контрольної функції в системі управління господарською діяльністю зумовлює перегляд якості інструментарію внутрішнього контролю. Оскільки контрольний процес

візуально є реалізацією методики контролю, то логічно стверджувати, що методика контролю є одним з найважливіших інструментів контролю. У зв'язку з цим підвищення ефективності внутрішнього контролю бачимо у зміні підходів до проектування методик його практичної реалізації.

Певним недоліком розробок методик внутрішнього контролю є відсутність формалізації і чіткого виділення елементів контрольного процесу, що ускладнює системне, цілісне сприйняття їх і, відповідно, впровадження в практику господарювання. Виклад методики зводиться до опису контрольної дії, процедури стосовно конкретних об'єктів. Водночас значущість вказаної роботи в теорії контролю важко переоцінити: продуманість і обґрунтованість підходу авторів безперечна. Об'єктами оперативного контролю варто обрати систему планових показників, що цілком відповідає природі самого контролю: порівняння фактичного стану об'єкта з еталоном, планом. Проте, беручи до уваги корективи, внесені часом, застосування запропонованої методики в реальному режимі часу навряд чи можливе.

На нашу думку, в основу побудови методики контролю необхідно покласти структуризацію контрольованого процесу (який є сукупним об'єктом). Крім того, ми також вважаємо необхідним для досягнення мети контролю виділення контрольних точок. Практика засвідчує, що іноді те, що організовуючи внутрішній контроль, посадова особа розуміє під «елементом контролю», є насправді - подальшою деталізацією його об'єкта. Тому слід дотримуватися «лінійної логіки» стосовно ланцюжка «об'єкт – елемент – контрольна точка»: друге є деталізацією першого, а третє – уточненням другого. Суть у тому, слід контрольну точку сприймати буквально – як складову об'єкта контролю. Основна відмінність внутрішнього контролю від інших його видів полягає в його перманентності в часі, а отже, можливості попереджати відхилення в господарському процесі. І, на наш погляд, реалізація превентивної функції внутрішнім контролем дозволяє досягти абсолютної керованості ресурсів суб'єкта господарювання (наскільки це взагалі можливе). А підхід, запропонований автором, дозволяє в кращому разі своєчасно виявити відхилення, що вже мають місце. Таким чином, ми дійшли висновку про

відсутність обґрунтованого викладу процесу формування методики контролю діяльності суб'єктів господарювання. Труднощі практичної реалізації внутрішнього контролю, перш за все, пов'язані з відсутністю логіки, яка описує «як, що і кому контролювати».

Для реалізації внутрішнім контролем превентивної функції найважливішим елементом методики є об'єкт контролю. Господарські операції – це основна діяльність, а будь-яка інша діяльність є обслуговуючою (вторинною) щодо основної. Метою обслуговуючої (у тому числі й управлінської) діяльності є розширення можливостей отримання прибутку в господарському процесі. Внутрішній контроль, будучи функцією управління господарським процесом, робить свій «внесок» у досягнення вищезгаданої мети. Яким чином? Внутрішній контроль стоїть на варті відхилень від усіх вимог, виконання яких дозволяє досягти головної мети – тобто він повинен здійснюватися на всіх щаблях, подолання яких наближає до головної мети господарської діяльності.

Кожна господарська операція має певний економічний зміст, який указує на мету її здійснення, засоби, задіяні для досягнення цієї мети, і наслідки, до яких вона призведе. Наслідки, у результаті, виражаються у характері впливу на фінансово-майновий стан.

Логічно, що господарський процес, будучи основним, викликає «хвилі», утворює довкола себе існування паралельних «обслуговуючих систем»: облікової, контрольної і т.д., які фіксують, відображають перебіг господарського процесу і пов'язані з ним зміни. Внутрішній контроль є однією з обслуговуючих господарський процес підсистем. Зважаючи на призначення в системі управління і самої сутності внутрішнього контролю, його увага концентрується не тільки на моніторингу й оцінці основного господарського процесу бюджетних установ, але й на оцінці об'єктивності відображення цього процесу в обслуговуючих підсистемах (обліку, плануванні, організації та інших). Це безпосередньо впливає на вибір об'єктів внутрішнього контролю, а точніше, їх ранжирування на об'єкти оперативного і стратегічного внутрішнього контролю (при якому контролюється якість управління

операціями).

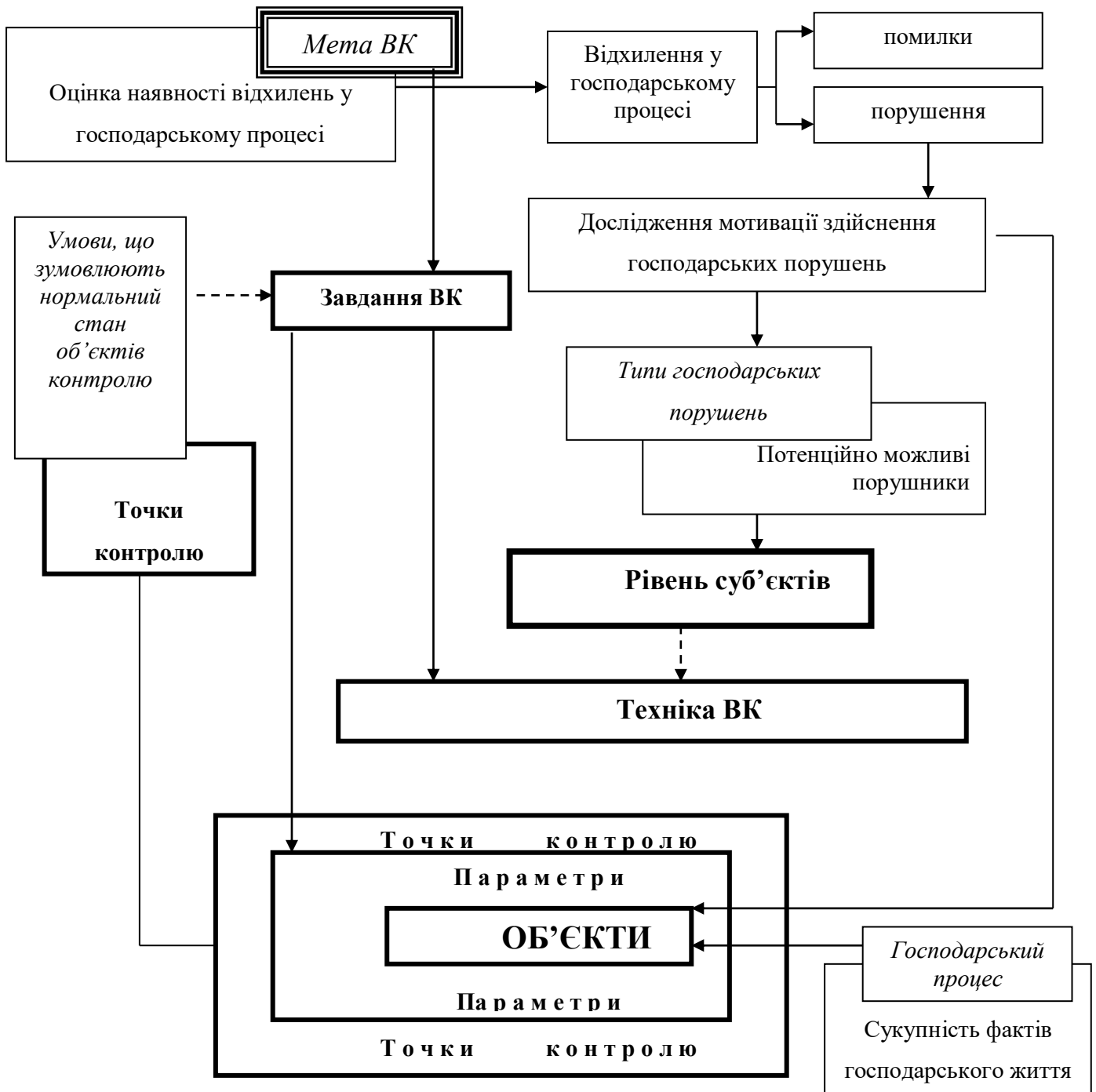


Рис. 3.1. Формалізація визначення елементів методики внутрішнього контролю та їх змістової сторони

Джерело: [39].

Об'єктом контролю слід вважати конкретний момент (мить) господарської операції. У зв'язку з цим при визначенні об'єктів внутрішнього контролю стрижнем (або основою) є зміст і послідовність господарських операцій. Проте кожен мить господарської операції можна розглядати у різних

аспектах, тому для досягнення мети контролю необхідно уточнити, на предмет чого контролем оцінюватиметься вибраний об'єкт – тобто необхідно уточнити контрольовані параметри об'єкта. Контрольовані параметри визначаються завданнями внутрішнього контролю, які виходять із загальної його мети і підцілей. Результатом контролю є інформація про якісний стан об'єкта (або про ступінь досягнення об'єктом поставленої мети). Необхідна якість можлива при дотриманні певних умов. Отже, у формулюванні завдання ВК необхідно відобразити суть (зміст) цих умов. Необхідність такого підходу зумовлена ще й тим, що правильна постановка конкретного завдання контролю не тільки позначає параметр, але й зумовлює техніку контрольних дій.

Так, ми вважаємо, що в Управлінні соціального захисту населення Надвірнянської РДА необхідно найближчим часом провести оцінку ризиків за наступними видами операцій: перевірка щодо правильності складання бюджетними установами кошторисів; обліку і використання необоротних активів, запасів установи; ведення касових операцій, дотримання касової дисципліни; здійснення операцій на рахунках в банках та казначействі; перевірка достовірності величини наявної дебіторської та кредиторської заборгованості, а також правильності відображення її в обліку; перевірка нарахування і виплати заробітної плати та сплати ЄСВ; відображення в обліку та використання фінансування установи; перевірка правильності формування та використання бюджетними установами спеціального фонду; а також перевірка дотримання нормативно-правових актів щодо здійснення державних закупівель, а також їх доцільності.

Як відомо, абсолютну впевненість (надати стовідсоткову гарантію) у досягненні мети органами державного сектору не може забезпечити навіть досконала організація внутрішнього контролю. Адже, постійно спостерігається певний рівень ймовірності виникнення та впливу факторів, які не підлягають контролю керівництва органів державного і комунального сектору (наприклад помилкові судження чи неправомірні дії, вчинені з метою уникнення контролю). Внутрішній контроль забезпечує лише достатню гарантію (впевненість в межах розумного), оптимальне співвідношення витрат із

здійснення внутрішнього контролю з вигодою, що він приносить, запобігає дублюванню або змішуванню функцій і не перешкоджає управлінню. Бюджетний контроль буває попередній, поточний і наступний, оскільки залежить від часу проведення. Тут варто відмітити, що інспектування вважають найбільш поширеною формою перевірки коштів спеціального фонду бюджетних установ. Уповноважені на здійснення інспектування, працівники Державної аудиторської служби та Рахункової палати України проводять його не частіше одного разу на рік. За вимогою правоохоронних органів або органів державної влади можуть проводитись непланові ревізії. За підсумками ревізії складається акт і у разі виявлення порушень фінансового законодавства, його передають до правоохоронних органів. Таким чином, дослідивши існуючу систему фінансового контролю, вважаємо, що саме внутрішній контроль займає найголовніше та найвідповідальніше місце в усьому контрольному процесі, оскільки від системності та безперервності його здійснення повністю залежать результати й наслідки контролю за цільовим та раціональним використанням коштів, які виділяються державою, з боку різних державних органів. Тільки поєднання зовнішнього та внутрішньогосподарського контролю може забезпечити дотримання фінансової дисципліни всіма державними установами і сприяти ефективному використанню коштів спеціального фонду кошторису. Ще однією, на нашу думку більш ефективною, ніж ревізія, формою контролю є аудит. Упровадження фінансового аудиту, аудиту ефективності, аудиту ефективності діяльності в державному фінансовому контролі бюджетних установ сприяє підвищенню відповідальності керівників. Проведення внутрішнього аудиту сприятиме оптимізації діяльності бюджетних установ та ефективного використання державних коштів.

3.2. Узагальнення результатів внутрішнього контролю та шляхи вдосконалення методики та організації контролю коштів спеціального фонду у бюджетній установі

Функціонування бюджетних установ в Україні в нових економічних

умовах вимагає збалансованого, цільового та максимально ефективного використання фінансових ресурсів. З цією метою здійснюється постійне вдосконалення форм і методів контрольно-ревізійної роботи, про що свідчить виникнення таких нових видів контролю, як аудит фінансово-господарської діяльності бюджетних установ та аудит ефективності виконання бюджетних програм. Порядок здійснення таких видів аудиту є відмінним від порядку проведення традиційних ревізій. Передусім це стосується їх превентивності – здатності запобігати можливим порушенням, а не лише виявляти ті незаконні операції, що є завершеним фактом, як це здійснювалось раніше. Неабиякої важливості в процесі аудиту набуває оцінка системи внутрішнього контролю бюджетної установи. Це зумовлено тим, що правильно сформована така система здатна навіть без зовнішніх впливів попереджувати значні обсяги порушень.

Щодо контрольної та претензійно-позовної роботи Управління соціального захисту населення Надвірнянської РДА, відзначимо, що з метою контролю за ефективним використанням бюджетних коштів державними соціальними інспекторами у 2018 році перевірено 4143 справи одержувачів державних допомог та житлових субсидій, що складає 65.1%.

За результатами перевірок 20,9 тис. грн. по 31 справі підлягають поверненню до державного бюджету, з них відшкодовано 20,5 тис. грн. По 7 особових справах припинено виплату раніше призначених допомог та компенсацій.

Проводилась активна робота щодо перевірки інформації, наданої для призначення допомог особами, які переміщуються з тимчасово окупованої території України та районів проведення антитерористичної операції. Зокрема, по 60 особах зроблено запити до управління юстиції та Державтоінспекцію, щодо наявності у них житла та транспортних засобів.

Методом виїзду проводились обстеження сімей переселенців щодо факту проживання їх на території району, а також вивчення та вжиття заходів щодо задоволення їх проблемних питань.

Головним спеціалістом з питань нагляду за правильністю призначення (перерахунку) та виплати пенсій проведена перевірка правильності призначення (перерахунку) та виплати пенсій по 512 особових справах, також перевірено виплату 822 призначень допомоги на поховання на суму 1901,8 тис. грн. За результатами перевірок виявлено 4 порушення при формуванні пенсійних справ [64].

Логічним завершенням контрольного процесу є узагальнення і реалізація результатів внутрішнього контролю. Цей кінцевий етап контрольних дій є кульмінаційним, оскільки саме тут формується остаточна думка – той «вердикт», який виноситься щодо об'єкта перевірки. Однак не слід забувати про те, що контроль не є самоціллю, а, будучи функцією управління, служить його інтересам.

Таким чином, від своєчасного надання якісної, доступної й об'єктивної інформації за підсумками контролю багато в чому залежить результативність управління, та й доцільність реалізації контрольної функції в системі управління.

Зауважимо, що в сучасній науково-практичній літературі проблемі узагальнення і реалізації результатів внутрішнього контролю не надається належної уваги. І це при тому, що упущення в цьому питанні практично нівелюють увесь контрольний процес: якщо реально контроль був проведений, а результати не задокументовані або не оформлені належним чином, то при оцінці зовнішніми аудиторами ефективності СВК будуть зроблені висновки про відсутність ВК або високий ризик контролю. Крім того, документування процесу і формування підсумкового документа за підсумками внутрішнього контролю дозволяють оцінити логічність і обґрунтованість висновків внутрішнього контролера.

Способи узагальнення результатів внутрішнього контролю реалізуються в процесі діяльності посадовця, який умовно можна підрозділити на 3 стадії:

1. Документування результатів попереднього контролю, поточного і подальшого, слідчо-юридичне обґрунтування (збирання доказів).
2. Стадія формування фактографічної інформації як інформаційного

забезпечення подальшої стадії узагальнення результатів ВК.

3. Групування однорідних за ознаками і підставами відхилень.

Таким чином, у процесі контролю за допомогою певних способів і прийомів узагальнення результатів цього процесу формується новий вид інформації – контрольна. Контрольна інформація, як інформація про відхилення стану контрольованих об'єктів від заданих параметрів, може мати всі ознаки як економічної, так і інших видів інформації, але найбільшою мірою – економічної. Послідовність формування контрольної інформації визначається етапами самого контрольного процесу (рис. 3.2).

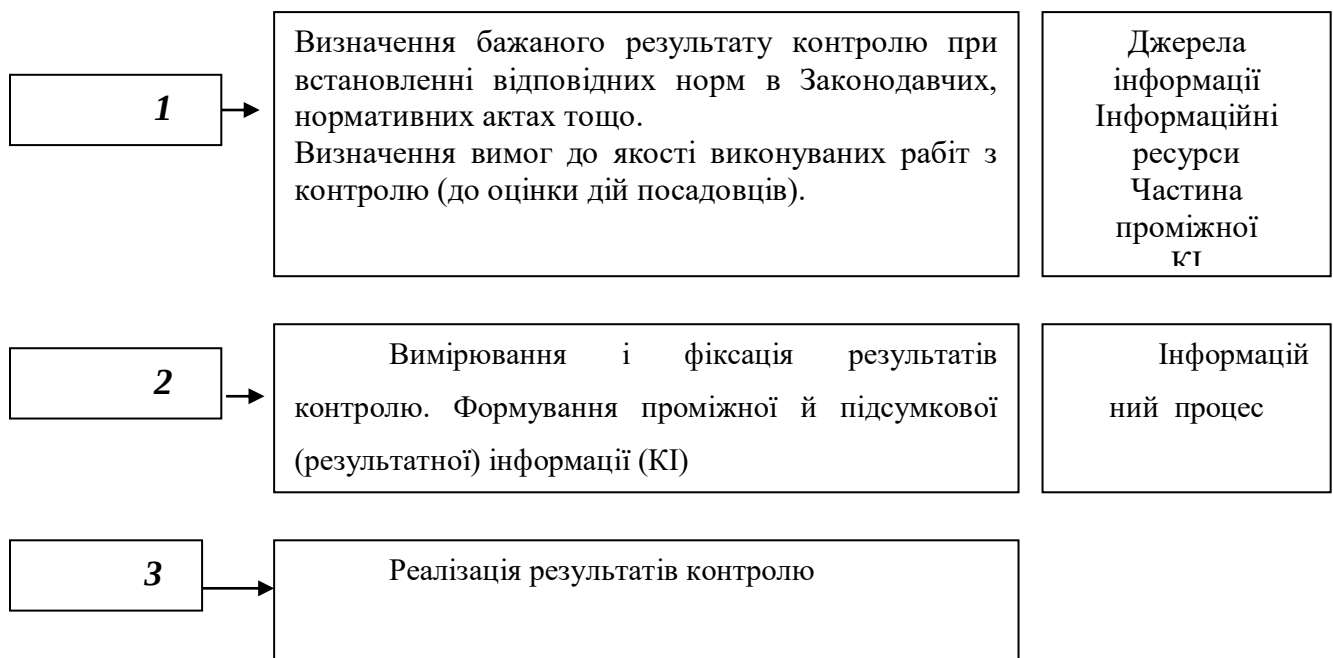


Рис. 3.2. Послідовність формування контрольної інформації відповідно до етапів контрольного процесу

Джерело: [44].

Отже, як проміжна, так і підсумкова контрольна інформація за наслідками внутрішнього контролю в основному формується на другому етапі.

Структура і зміст контрольної інформації зумовлені метою дій контролера і змістом об'єкта контролю. Форми контрольної інформації розробляються так, щоб в них знайшли відображення в узагальненому вигляді виявлені порушення чинного законодавства.

Наприклад, форма проміжної контрольної інформації може мати

структуру таблиці 3.1 (обов'язкові реквізити опущені).

Беручи до уваги той факт, що суб'єктам внутрішнього контролю постійно доводиться «налаштовуватися» на постійно змінювані запити і потреби управління, цілком зрозуміла відсутність яких-небудь уніфікованих форм, та і загалом публікацій, по узагальненню результатів внутрішнього контролю.

Таблиця 3.1.

Довідка про порушення

<i>Вид виявленого порушення</i>	<i>Ступінь впливу на активи підприємства і фінансовий результат</i>	<i>Розмір виявленого порушення</i>
Виявлені надлишки товарів при інвентаризації	Занижена балансова вартість оборотних активів бюджетної установи	

Джерело: [39].

Особливу увагу слід приділити узагальненню результатів внутрішнього аудиту. Це важливо з двох нижченаведених причин:

- по-перше, внаслідок вивчення й подальшої оцінки зовнішніми аудитором висновку внутрішніх аудиторів;
- по-друге, внаслідок більшої значущості результатів і більшої відповідальності за результати своєї діяльності внутрішніх аудиторів порівняно з іншими суб'єктами внутрішнього контролю (це пояснюється тим, що персонал служби внутрішнього аудиту займається винятково діяльністю контрольного характеру, отже, за інформацією, викладеною у звіті внутрішніх аудиторів, багато в чому можна говорити про ефективність функціонування цієї служби усередині підприємства).

Підсумкова інформація за підсумками внутрішнього аудиту повинна оформлятися як Аудиторський звіт у складі двох відносно самостійних документів (рис.3.1):

- Акту аудитування, де знайдуть відображення організаційні аспекти (вступний розділ) і контрольна інформація про відхилення (порушення, помилки) з рекомендаціями щодо їх усунення і попередження в перспективі (основний розділ);

- Аудиторського висновку, де будуть відображені висновки про виявлені відхилення і ступінь їх істотності, остаточна оцінка щодо правильності та об'єктивності звітності, повноти і відповідності чинному законодавству, встановленим стандартам і нормам бухгалтерського обліку.

Від розгляду структури Аудиторського звіту перейдемо до з'ясування основних його складових. Враховуючи відносну самостійність Акту аудитування і Аудиторського висновку, що підтверджується роздільним їх підписанням і затвердженням, ми прийшли до висновку про те, що зміст вступного розділу Акту аудитування певною мірою повинен відобразитися і в змісті Аудиторського висновку. Більш конкретно це виглядає таким чином:

1. Заголовок (найменування конкретного документа Аудиторського звіту).
2. Повне найменування підприємства (або аудитованого об'єкта).
3. Прізвище внутрішнього аудитора, що проводив аудиторську перевірку.
4. Посилання на реквізити календарного плану діяльності служби ВНТА, згідно з яким проведене аудитування.
5. Період і час проведення робіт.
6. Визначення меж відповідальності керівництва підприємства і аудиторів.
7. Масштаб аудитування і склад перевіреної документації (згідно з планом).
8. Посилання на нормативну базу, якою керувався аудитор при проведенні аудиту.

Зміст основного розділу Акту аудитування залежить від типу підприємства, від особливостей його функціонування, видів діяльності, а зрештою, від конкретного завдання, визначеного керівництвом установи.

Аудиторський висновок базується на відомостях, відображених в Акті аудитування, що зумовлює його форму і вид думки:

- позитивна;
- умовно-позитивна;

- негативна.

У міжнародних стандартах аудиту систематизовані уявлення щодо видів думок, висловлюваних в Аудиторських висновках, можливих формулювань.

Підсумковий абзац Аудиторського висновку містить остаточну оцінку правильності й об'єктивності фінансової звітності, ступеня відповідності чинному законодавству і встановленим стандартам і нормам обліку господарсько-фінансової діяльності. Вважаємо, що реалізація вищевикладеного підходу до формування Аудиторського звіту дозволяє лаконічно, компактно висловити думку про правильність і об'єктивність бухгалтерської звітності, уникаючи дублювання, вносить однаковість в структуру і зміст звіту, а також може стати інформаційною базою для оцінки якості внутрішнього аудиту. Розглянувши організаційні та інформаційні аспекти, що відображають якісний рівень процесу внутрішнього аудиту, не можна не зупинитися на аспектах його методології й методики, що безпосередньо впливають на якість виконання контрольних процедур.

Результати внутрішнього контролю повинні оформлятися відповідними організаційно-розпорядчими документами: доповідними (службовими) записками на ім'я керівника відповідного відділу апарату управління підприємства і, нарешті, на ім'я керівника самого підприємства.

Доповідна або службова записка інформує керівника підрозділу або всього підприємства, який визначає контрольні дії і несе відповідальність за організацію внутрішнього контролю на довіреному йому для управління об'єкті, про ситуацію, що склалася і вимагає (або не вимагає) вжиття заходів.

Доповідна або службова записка складається суб'єктом внутрішнього контролю, підлеглим безпосередньо керівникові, на ім'я цього керівника. За змістом Доповідні записки бувають ініціативними, інформаційними і звітними.

Ініціативні Доповідні записки складають з метою формування ініціативи працівників управлінської ланки щодо вжиття певні заходів для попередження і усунення встановлених відхилень.

У записках такого характеру змальовується ситуація і формулюються пропозиції щодо її вирішення.

Інформаційні і звітні Доповідні записки відображають інформацію про перебіг і завершення робіт з внутрішнього контролю.

Текст Доповідної записки складається з двох частин: у першій обґрунтовується необхідність подання доповідної записки; у другій містяться пропозиції з викладеного питання, які, на думку автора, повинні бути виконані.

Результати внутрішнього контролю повинні бути доведені у формі підсумкової контрольної інформації до відома посадовців, чії дії контролюються, до начальників відповідних структурних підрозділів і, нарешті, – до керівника підприємства. Процес обговорення результатів внутрішнього контролю повинен бути оформлений Протоколом.

В Протоколі передбачають такі реквізити:

- найменування протоколу, дата, номер, гриф установи (суб'єкта внутрішнього контролю);
- заголовок;
- текст, підписи голови і секретаря засідання.

За підсумками внутрішнього контролю, у тому числі й бухгалтерського, керівником підприємства може видаватися наказ або складатися розпорядження. Наказ складається з констатуючої й наказової частин. У констатуючій частині викладається зміст результатів внутрішнього контролю, наголошується характер і причини відхилень від норм законодавства, правил економічної дисципліни, вказуються, дії яких саме посадовців стали причиною встановлених відхилень. Наказова частина, що містить рішення за підсумками проведеного внутрішнього контролю, поділяється на два розділи.

У першому розділі керівник підприємства в межах адміністративного права накладає дисциплінарне стягнення на винуватців виявлених відхилень (порушень).

У другому розділі наказової частини формуються конкретні рекомендації, спрямовані на ліквідацію виявлених порушень і попередження повторення їх у майбутньому.

Розпорядження за підсумками внутрішнього контролю керівником може складатися у випадках виявлення неістотних відхилень у діях усіх посадовців.

Причини складання розпорядження аналогічні виданню Наказу за підсумками проведених робіт з внутрішнього контролю.

Таким чином, наявність проміжної, підсумкової контрольної інформації, організаційно-розпорядчих документів за підсумками внутрішнього контролю створюють необхідну інформаційну основу для оцінки стану внутрішнього контролю зовнішніми контролерами, як тими, що захищають інтереси держави, так і незалежними аудиторами.

Євроінтеграційні процеси України зумовили перехід на нові стандарти управління державними фінансами, що призвело до змін напрямів контролю за ефективністю використання бюджетних коштів. Адже зміна фінансово-бюджетної дисципліни призводить саме до підвищення ефективності фінансового контролю. Необхідно аналізувати і виявляти обставини та причини, які є наслідком їх вчинення, оскільки констатація фактів порушень, не сприяє їх усуненню. Таким чином, виникла необхідність розробки та впровадження нових видів і методів контролю за використанням коштів бюджетними установами. У світових практиках застосовують такі види контролю, як аудит фінансово-господарської діяльності бюджетних установ, аудит ефективності, аудит ефективності діяльності, перевірка державних закупівель та ін., які мають суттєві відмінності від перевірок та ревізій. Також значних змін зазнала і нормативно-правова база регламентації державного фінансового контролю.

До основних напрямів вдосконалення бюджетного контролю в сучасних ринкових умовах України відносять: створення єдиної нормативно-правової бази розвитку системи бюджетного контролю та законодавчого закріплення за нею суб'єктів контрольних функцій, формування нових та вдосконалення чинних процедур бюджетного контролю, удосконалення методів, оптимізація організаційних структур, створення адекватної сучасним умовам інформаційно-комунікаційної інфраструктури та ін. На нашу думку, необхідно в обов'язковому порядку застосовувати всім бюджетним установам положення Міжнародних стандартів аудиту. Відповідно до даних Стандартів, розрізняють: аудит законності та правильності (фінансовий аудит) та аудит ефективності

(результативності). У процесі здійснення фінансового аудиту перевіряються й оцінюються: 1) бухгалтерська документація та фінансова звітність; 2) стан дотримання чинних законів і нормативних актів; 3) стан системи внутрішнього управління та доцільності адміністративних рішень.

Отже, найважливішими шляхами вдосконалення бюджетного контролю в Україні повинні стати: створення єдиного нормативно-правового поля щодо подальшого функціонування системи бюджетного контролю та законодавчого закріплення за його суб'єктами контрольних функцій, формування нових та вдосконалення чинних процедур бюджетного контролю, удосконалення методів, оптимізація організаційних структур, створення адекватної сучасним умовам інформаційно-комунікаційної інфраструктури та ін. Саме застосування вищенаведених напрямків призведе до зменшення порушень у фінансово-бюджетній сфері, покращить процес управління фінансовими, матеріальними та трудовими ресурсами бюджетних установ, а також виконання ними своїх функцій і завдань для досягнення соціально значущих для суспільства цілей.

ВИСНОВКИ

У дипломній роботі здійснено дослідження теоретико-методичних аспектів та практичних рекомендацій щодо організації ефективної системи здійснення внутрішнього контролю в діяльності бюджетних установ і його методики для специфічної сфери об'єкта – діяльності бюджетних закладів.

Дане дослідження дозволило сформулювати наступні висновки досліджуваної теми:

1. У сучасних умовах діяльності бюджетних установ праці та соціального захисту населення виникають певні втрати бюджетних коштів, які виникають внаслідок різних порушень. Основною причиною таких втрат бюджетних коштів установами праці та соціального захисту є нарахування і виплата соціальних виплат на основі подання недостовірних довідок про доходи громадян, а також приховування деякими громадянами інформації про фактичні доходи та майно, що їм належить.

2. Більшість управлінь праці та соціального захисту населення України, на жаль, не проводять ефективний попередній і поточний контроль за достовірністю та повнотою даних про доходи громадян. Як показав проведений аналіз, під час зустрічних перевірок органами державного контролю виявлено недостовірність і неповноту поданих громадянами даних, які є підставою для призначення соціальних виплат.

3. Для виявлення порушень найоптимальнішим методом контролю є зустрічна перевірка, що забезпечує ефективне встановлення незаконних дій посадових осіб. Оскільки за допомогою здійснення зустрічних перевірок з питання достовірності надання довідок про доходи для виплати допомоги малозабезпеченим сім'ям та сім'ям з дітьми виявлено факти, коли у довідках не враховувались доходи, отримані від земельної ділянки особистого селянського господарства, трудової діяльності на підприємствах.

4. Застосування системного підходу у процесі внутрішнього контролю дозволило виділити основні його аспекти: функціональний; організаційний, або структурний; інформаційний; соціо-психологічний. Встановлено, що процес

організації системи внутрішнього контролю поділити на етапи: критичний огляд системи управління; визначення локалізованих точок контролю.

5. Результати перевірок проведених в Управління соціального захисту населення Надвірнянської РДА обґрунтували, що механізм відшкодування витрат має чимало суттєвих недоліків, які й призводять до зловживань та фінансових порушень. Найпоширеніші з них пов'язані з відсутністю реєстру відповідних осіб, а також з безконтрольністю з боку посадовців за змінами в даних про відповідний контингент пільговиків. Не законні видатки стали наслідком викривлення різного роду даних в документах, які подаються до відповідних органів на призначення того чи іншого виду соціальної допомоги. Запобігти таким порушенням можна тільки шляхом здійснення постійного попереднього й поточного контролю за достовірністю поданих документів, законністю призначення допомоги та повнотою надання послуг, оплачених за рахунок бюджетних коштів.

7. У діяльності органів Державної аудиторської служби законодавством передбачені заходи, що забезпечують відшкодування незаконних видатків та притягнення до відповідальності посадових осіб, які йдуть на порушення законодавства, що призводять до збитків. За результатами перевірок впродовж 2016-2017 р.р. трьох посадових осіб Управління соціального захисту населення Надвірнянської РДА притягнуто до адміністративної відповідальності, а на п'ятьох накладено дисциплінарні стягнення. Фінансовий контроль за коштами спеціального фонду варто проводити у вигляді ревізій, аудиту фінансово-господарської діяльності, аудиту ефективності та аудиту ефективності діяльності.

9. Євроінтеграційні процеси України зумовили перехід на нові стандарти управління державними фінансами, що призвело до змін напрямів контролю за ефективністю використання бюджетних коштів. Адже зміна фінансово-бюджетної дисципліни призводить саме до підвищення ефективності фінансового контролю. Необхідно аналізувати і виявляти обставини та причини, які є наслідком їх вчинення, оскільки констатація фактів порушень, не сприяє їх усуненню. Таким чином, виникла необхідність розробки та

впровадження нових видів і методів контролю за використанням коштів бюджетними установами.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ ТА ЛІТЕРАТУРИ

1. Белобжецкий, И.А. Финансово-хозяйственный контроль в управлении экономикой [Текст] / И.А. Белобжецкий. - М. : Финансы и статистика, 1993. - 160 с.
2. Білуха М. Т. Теорія фінансово-господарського контролю і аудиту [Текст] / М.Т. Білуха. - К. : ПП "Влад і Влада", 1996. - 320 с.
3. Бондар, В. П. Особливості зовнішнього та внутрішнього аудиту в системі економічного контролю [Текст] / В. П. Бондар // Формування ринкових відносин в Україні. - 2018. - № 4. - С. 73 - 77.
4. Бочаров, В.В. Внутрифирменное финансовое планирование и контроль [Текст] : учебное пособие / В.В. Бочаров. - СПб. : Изд-во СПбГУЭФ, 2013. - 72 с.
5. Бурцев В.В. Организация системы внутреннего контроля коммерческой организации. / В. В. Бурцев - М. : Экзамен, 2010. – 319 с.
6. Бурцев, В. Опыт использования систем внутреннего контроля организаций [Текст] / В. Бурцев // Президентский контроль: информационный бюллетень. - 2011. - № 7. - С. 32-40.
7. Бурцев, В. Принципы эффективности контроля [Текст] / В. Бурцев // Финансовый бизнес. - 2011. - № 11. - С. 25-28.
8. Бурцев, В. Характеристика системы внутреннего (финансового) контроля коммерческой организации [Текст] / В. Бурцев // Финансовый бизнес. - 2012. - № 8. - С. 24-27.
9. Бурцев, В.В. Внутренний контроль: основные понятия и организация проведения [Текст] / В.В. Бурцев // Менеджмент в России и за рубежом. - 2012. - № 4. - С. 38-50.
10. Бутинець, Ф.Ф. Контроль і ревізія [Текст] : підруч. для студ. спец. "Облік і аудит" вищ. навч. закладів / Ф.Ф. Бутинець, Н.Г. Виговська, Н.М. Малюга, Н.І. Петренко. - 3-тє вид., доп. і перероб. - Житомир : Рута, 2011. – 543 с.
11. Бутинец, Ф.Ф. Контроль и ревизия в сельскохозяйственных предприятиях [Текст] / Ф.Ф. Бутинец. - К. : Вища шк., 1993. - 272 с.

12. Валуев Б.И. Оперативный контроль экономической деятельности предприятия / Б.И. Валуев, Л.П. Горлова, Е.Л. Зернов. – М. : Финансы и статистика, 2008. – 224 с.
13. Горбунов, А.Р. Управление финансовыми потоками. Проект «сборка холдинга» [Текст] / А.Р. Горбунов. - Издание пятое, дополненное и переработанное. - М. : Издательство «Глобус», 2014. - 240 с.
14. Дмитренко І.М. Внутрішньофірмові стандарти: концепція розробки та застосування в аудиторській практиці України / І.М. Дмитренко, Т.Ф. Середа, К.О. Закалінська // Пятая межрегиональная научно-практическая конференция «Внутрифирменные стандарты как гарантия качества предоставления аудиторских услуг» : сб. тез. и текст. выступл. – 3., 2016. – С. 50-59.
15. Ирвин Д. Финансовый контроль [Текст] : пер. с англ. / Д. Ирвин. - М. : Финансы и статистика, 2003. - 256 с.
16. Калюга, Є.В. Класифікація контролю та шляхи її вдосконалення [Текст] / Є.В. Калюга // Фінансовий контроль. - 2012. - № 1. - С. 44-52.
17. Калюга, Є.В. Фінансово-господарський контроль у системі управління [Текст] : монографія / Є.В. Калюга. - К. : Ельга, Ніка-Центр, 2013. - 360 с.
18. Крамаровский, Л.М. Ревизия и контроль [Текст] / Л.М. Крамаровский. - М. : Финансы, 2002. - 208 с.
19. Криницкий, Р.И. Контроль и ревизия в условиях автоматизации бухгалтерского учета [Текст] / Р.И. Криницкий. - М. : Финансы и статистика, 2004. - 120 с.
20. Кужельный, Н.В. Бухгалтерский учет и его контрольные функции [Текст] : практическое руководство / Н.В. Кужельный. - М. : Финансы и статистика, 2011. - 143 с.
21. Максимова В.Ф. Теоретичні та методологічні засади формування цілісної системи внутрішнього контролю в управлінні промисловим підприємством : дис. ... д-ра.ekon. наук : 08.06.04. – О., 2006. – 409 с.
22. Максимова, В.Ф. Внутрішній контроль економічної діяльності

промислового підприємства - системний підхід до розвитку [Текст] / В.Ф. Максимова. - К. : АВРІО, 2005. - 264 с.

23. Максимова, В.Ф. Проблема оцінки якості внутрішнього контролю: пошук критеріїв [Текст] / В.Ф. Максимова // Вісник. - Наук. журнал ДонНУЕТ. - Серія: Економічні науки. - 2007. - № 3 (35). - С. 197-204.

24. Маренков, Н.Л. Антикризисное управление: контроль и риски коммерческих банков и фирм в России [Текст] : учебное пособие / Н.Л. Маренков. - М. : Едиториал УРСС, 2002. - 360 с.

25. Маренков, Н.Л. Контроль и ревизия. Серия “Высшее образование” [Текст] / Н.Л. Маренков. - М. : Экономико-финансовый институт. Ростов-на-Дону : Изд-во “Феникс”, 2004. - 416 с.

26. Мельник, М.В. Ревизия и контроль [Текст] : учебное пособие / М.В. Мельник, А.С. Пантелеев, А.Л. Звездин. - М. : ИД ФБК-ПРЕСС, 2004. - 250 с.

27. Нападовська Л.В. Внутрішньогосподарський контроль в ринковій економіці : монографія. / Л.В. Нападовська – Д. : Наука і освіта, 2012. – 224 с.

28. Павлюк, В.В. Контроль і ревизія [Текст] : навчальний посібник / В.В. Павлюк, В.М. Сердюк, Ш.М. Акаєв. - К. : Центр навчальної літератури, 2016. - 196 с.

29. Пономаренко, Л.А. Основи економічної кібернетики [Текст] : підручник / Л.А. Пономаренко. - К. : Київ.нац.торг.-екон.ун.т, 2012. - 432 с.

30. Про фінансовий контроль [Електронний ресурс] / Проект Закону № 1131-1 від 30.08.2012 р. - Режим доступу : [http:// rada.gov.ua](http://rada.gov.ua). - Законодавство України.

31. Родионова, В.М. Финансовый контроль [Текст] : учебник / В.М. Родионова, В.И. Шлейникова. - М. : ИД ФБК-ПРЕСС, 2002. - 320 с.

32. Рузайкина, Н.Г. Финансовое планирование и финансовый контроль на предприятии [Текст] : лекція / Н.Г. Рузайкина. - М. : 2003. - 22 с.

33. Савченко Л. А. Правові проблеми фінансового контролю в Україні.- Ірпінь: Вид-во Академії ДПС України, 2010.- 408 с.

34. Савченко Л.А. Поняття фінансового контролю, його функції та об'єкти // Актуальні проблеми держави і права. Збірник наукових праць. - Одеса: Юридична література, 2015.- Вип. 12.- с. 274-281.
35. Самсонова Н.Ф. Финансы, денежное обращение и кредит. – М.: ИНФРА-М, 2004. - 302с.
36. Скляренко В.К., Прудников В.М., Акуленко Н.Б., Кучеренко А.И. Экономика предприятия (в схемах, таблицах, расчетах): Учебное пособие /Под ред. проф. В.К. Скляренко, В.М. Прудникова. - М.: ИНФРА- М, 2002. - 256 с.
37. Соколов Б.Н. Внутренний контроль в коммерческой организации. - М.: РОФЕР, 2006. – 256 с.
38. Сокольська, Р.Б. Моделювання та розробка комплексної системи фінансового контролю на промисловому підприємстві [Текст] : автореф. дис. кандидата екон. наук / Р.Б. Сокольська; Національна металургійна академія України. - Д., 2015. - 21 с.
39. Сопко, В. Організація бухгалтерського обліку, економічного контролю та аналізу [Електронний ресурс] : підручник / В. Сопко, В. Завгородній. - К. : КНЕУ, 2011. - 260 с. - Режим доступа : <http://studentbooks.com.ua/content/view/130/35/1/0/>. - Заголовок з екрану.
40. Станиславчик Е. Экономические нормативы управления финансовым циклом организации // Финансовая газета. – 2014. - № 20. – С. 42-49.
41. Стефанюк І.Б. Проблеми організації і шляхи вдосконалення державного фінансового контролю в Україні // Фінансовий контроль. – 2014. - № 2.- с. 28-33.
42. Стефанюк І.Б. Фінансовий контроль: визначення поняття і системи // Економіка. Фінанси. Право. – 2016 - №7. - с. 3-6.
43. Стоянова Е.С. Финансовый менеджмент: теория и практика. – М.: Изд-во «Перспектива», 2003. – 656с.
44. Сухарева Л.О. Внутренний финансовый контроль: история исследования, состояние, перспективы / Л.О. Сухарева, І.М. Дмитренко, М.В. Борисенко // Вісник Львівської комерційної академії. – Л., 2014. – С. 84-91

45. Темній С. Становлення і розвиток державної контрольно-ревізійної служби України як фінансового органу держави//Актуальні проблеми економіки. – 2014. - № 1. – с. 26-29.
46. Тепеев А.П. Принципы и методы финансового планирования // Финансы. – 2006. - № 7. – С. 9-10.
47. Уткин Э.А. Финансовый менеджмент. – М.: Ассоциация авторов и издателей "Тандем". Издательство ЭКМОС, 2005. – 440с.
48. Финансовое планирование и контроль [Текст] : пер. с англ. / Под ред. М.А. Поукока, А.Х. Тейлора. - М. : ИНФРА-М, 2003. - 480 с.
49. Финансы: Учебное пособие / под ред. А.М. Ковалевой. – М.: Финансы и статистика, 2007. – 382 с.
50. Фінансове право України: Навч. посібник для студ. вищ. навч. закл. /Л. К. Воронова, М. П. Кучерявенко, Н. Ю. Пришва та ін.; - К.: Правова єдність, 2010. - 395 с.
51. Фінансове право: Курс лекцій / Дорогих О.М., Жук Л.А., Зюнькін А.Г., Предборський В.А. та ін. - Київ: Правові джерела, 2002. – 162 с.
52. Хорькин Ю.В. Некоторые аспекты финансового мониторинга предприятий // Деньги и кредит. – 2003. - № 12. – С.49-51.
53. Хруцкий В.Е., Сизова Т.В., Гамаюнов В.В. Внутрифирменное бюджетирование: Настольная книга по постановке финансового планирования. – М.: Финансы и статистика, 2002. – 156 с.
54. Чернов В.А. Анализ бюджетирования // Фин. и бух. консультации. – 2013. - № 10. – С.64-71.
55. Чернов В.А. Управленческий учет и анализ коммерческих организаций. Дисс. на соискание ученой степени д. э. н. - М.: 2010. – 325 с.
56. Шевчук В. О. Контроль господарських систем в суспільстві з перехідною економікою (Проблеми теорії, організації, методології) [Текст] : Монографія / В.О. Шевчук. - К. : Київ. держ. торг.-екон. ун-т, 2014. - 371 с.
57. Шеремет А.Д., Сайфулин Р.С. Финансы предприятий. – М.: ИНФРА-М, 1999. – 343с.
58. Шигун, М.М. Комп'ютеризація діяльності контролерів [Текст] /

М.М. Шигун // Вісник Житомирського державного технологічного університету; Економічні науки. - Житомир : ЖДТУ, 2013. - № 4 (26).

59. Шохин С. О. Бюджетно-финансовый контроль и аудит. Теория и практика применения в России [Текст] : научно-методическое пособие / С.О. Шохин, Л.И. Воронина. - М. : Финансы и статистика, 2000. - 240 с.

60. Шуляк П.Н. Финансы предприятия: Учебник для вузов. – М.: Изд. дом «Дашков и К», 2002. – 751с.

61. Яровенко, Г.М. Вдосконалення бухгалтерського обліку як джерела інформаційної бази фінансового контролю [Текст] / Г.М. Яровенко // Збірник матеріалів науково-практичної конференції “Контроль за використанням державного майна: сучасний стан і напрями вдосконалення”. - Київ, Г оловКРУ, 2016. - С. 135-140.

62. Яровенко, Г.М. Організаційні заходи забезпечення ефективного функціонування внутрішнього контролю підприємств [Текст] / Г.М. Яровенко // Науковий вісник Державної академії статистики, обліку та аудиту. - 2014. - № 1 (18). - С. 80-87.

63. Яровенко, Г.М. Сучасна модель організації внутрішнього контролю підприємств [Текст] / Г.М. Яровенко // Матеріали міжнародної науково- практичної конференції «Актуальні проблеми розвитку обліку, контролю та аналізу в умовах глобальних економічних змін», 7-8 жовтня 2015 р. – Полтава : ТОВ «АСМІ», 2016. - С. 462-465.

64 .<http://nadrda.gov.ua/upravlinnia-sotsialnoho-zakhystu-nase-12/>.

Матриця типів господарських порушень

СПОСІБ ЗДІЙСНЕННЯ ІЄРАРХІЧНИЙ РІВЕНЬ ДОСТУПУ ДО РЕСУРСІВ СУБ'ЄКТА ПОРУШЕННЯ	матеріальний	документальний	комбінований
санкціонований	Протирегламентна діяльність уповноважених посадовців, що зумовлює якісну та/або кількісну зміну стану ТМЗ, шляхом дозволу (усного або письмового) здійснення господарських операцій і прийняття на себе відповідальності за результати таких операцій	Протирегламентна діяльність уповноважених посадовців, пов'язана з дозволом здійснення явно неприпустимих операцій або порушенням порядку санкціонування при підписанні документів, що оформляють підготовані матеріальні порушення	Протирегламентна діяльність уповноважених посадовців, яка полягає в дозволі застосування (візуванні) явно підроблених або фальсифікованих документів з метою вуалювання здійснених матеріальних порушень
несанкціонований	Протирегламентна діяльність посадових осіб, що мають доступ до матеріальних ресурсів, здійснена всупереч або без відома уповноважених посадовців, внаслідок чого змінюється якісний та/або кількісний стан ТМЗ	Протирегламентна діяльність працівників, пов'язана з документальним оформленням підготованих матеріальних порушень, здійснювана всупереч або без відома уповноважених посадовців	Протирегламентна діяльність співробітників, що є фальсифікацією документів з метою вуалювання здійснених матеріальних порушень (підробка, фальсифікація)