

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
Тернопільський національний економічний університет
Факультет обліку і аудиту
Кафедра обліку в державному секторі економіки та сфері послуг

Коваль Ірина Василівна

Організація управлінського обліку та внутрішнього контролю в установах державного сектору /
Organizing of management accounting and internal control in the public sector institutions

спеціальність: **8.03050901** – Облік і аудит
магістерська програма – Інформаційні технології обліку та контролю в державному секторі економіки

Магістерська робота

Виконав студент групи ІТОДСм-21

Коваль І.В. _____

Науковий керівник:

к.е.н., доцент Н.Г. Мельник _____

Магістерську роботу допущено
до захисту «___» _____ 20__р.

Завідувач кафедри

_____ М.Р. Лучко

ТЕРНОПІЛЬ – 2017

ЗМІСТ

ВСТУП.....	4
РОЗДІЛ I Теоретичні основи організації управлінського обліку та внутрішнього контролю в установах державного сектору економіки.....	7
1.1 Концептуальні положення управлінського обліку в установах державного сектору економіки.....	7
1.2 Організаційні аспекти внутрішнього контролю в державному секторі економіки.....	20
1.3 Особливості та практичні підходи до організації управлінського обліку в установах державного сектору.....	28
Висновки до розділу I.....	32
РОЗДІЛ II Організація управлінського обліку в установах державного сектору економіки.....	33
2.1 Об'єкти управлінського обліку в установах державного сектору.....	33
2.2 Порядок організації управлінського обліку.....	38
2.3 Узагальнення та реалізація управлінського обліку в установах державного сектору економіки.....	49
Висновки до розділу II.....	58
РОЗДІЛ III Організація внутрішнього контролю в установах державного сектору.....	60
3.1 Аналіз стану виконання місцевого бюджету.....	60
3.2 Порядок організації служби внутрішнього контролю в установі.....	69
3.3 Методика проведення внутрішнього контролю та послідовність його здійснення в установах	
3.4 Узагальнення та реалізація результатів внутрішнього контролю.....	88
Висновки до розділу III.....	96
Висновки та пропозиції.....	97
Список використаних джерел.....	100
Додатки.....	115

ВСТУП

Актуальність дослідження. Особливості функціонування установ державного сектору зумовлюють необхідність дослідження нових методологічних та організаційних підходів до ведення бухгалтерського обліку, оскільки специфіка їх діяльності висуває особливі вимоги до формування інформації, необхідної для облікових та контрольних цілей. Основною проблемою реформування обліку в установах державного сектору економіки є відсутність єдиних підходів до розробки дієвих механізмів удосконалення системи обліку з урахуванням вимог міжнародних стандартів, недостатність розробленості питання переходу на єдині методологічні засади, а також створення уніфікованого організаційного та інформаційного забезпечення обліку. У реформуванні бухгалтерського обліку важливим методичним підходом є використання управлінського обліку, що забезпечить адаптацію обліку до сучасних умов господарювання установ і посилення контролю за ефективністю використання бюджетних коштів

Характерною рисою сучасного розвитку національної економіки у цілому є формулювання нової теорії процесів та посилення значущості управлінського обліку. Управління процесами та обліково-аналітичне забезпечення є взаємопов'язаними. Останнє повинно бути адаптоване до системи управління процесами. Натомість практика свідчить, що існуюче обліково-аналітичне забезпечення необхідно удосконалювати, виходячи із вимог зовнішнього конкурентного середовища та системи менеджменту.

Розгляду питань управлінського обліку в установах державного сектору присвячено незначну кількість публікацій вітчизняних учених. Утім, зазначені праці не є результатом комплексного дослідження в сфері управлінського обліку установ державного сектору економіки, а тому презентують поодинокі декларативні пропозиції.

Мета і завдання дослідження. Метою роботи є розгляд особливостей організації управлінського обліку та контролю в установах державного сектору економіки.

Досягнення мети дослідження зумовило необхідність вирішення таких основних завдань:

- розглянути теоретичні основи організації управлінського обліку та внутрішнього контролю в установах державного сектору економіки;
- сформулювати загальні положення організації управлінського обліку та внутрішнього контролю в державному секторі;
- вивчити та удосконалити практичні підходи до організації управлінського обліку та внутрішнього контролю в державному секторі економіки;
- охарактеризувати об'єкти управлінського обліку та контролю в державному секторі економіки;
- провести дослідження методики організації внутрішнього контролю в установах державного сектору;
- вивчити процеси обліку в державному секторі, зокрема управлінського, основних напрямів його реформування, а також чинників, що мають на нього безпосередній вплив.

Предмет та об'єкт дослідження. Об'єктом дослідження є процеси формування та втілення засад управлінського обліку та контролю в установах державного сектору економіки на прикладі Розжалівської сільської ради.

Предметом дослідження є теоретико-методологічні та науково-практичні засади управлінського обліку та внутрішнього контролю державного сектору економіки.

Методи дослідження. Методологічною базою дослідження є фундаментальні положення економічної теорії, управлінського обліку, внутрішньої та зовнішньої організації системи контролю, теорії фінансів, праці вітчизняних та зарубіжних вчених. У процесі дослідження використовувались

такі методи: порівняльний і статистичний аналізи, метод логічного узагальнення; індукції та дедукції, аналізу та синтезу; економіко-математичні.

Наукова новизна і практична значущість отриманих результатів. Результати дипломного дослідження полягають в удосконаленні теоретичних та практичних підходів щодо організації управлінського обліку та внутрішнього контролю в установах державного сектору економіки та можуть бути використанні в практичній діяльності відповідних установ та організацій.

Обсяг та структура дипломної роботи. Дипломна робота складається з 114 сторінок змісту, 23 рисунки, 10 таблиці, 2 формули, 6 додатків та 124 використаних наукових джерел.

Апробація результатів роботи та публікації: “Стан і перспективи розвитку обліково-інформаційної системи в Україні” Збірник наукових праць студентів “Організація управлінського обліку в бюджетних установах” 2016 р., ст.173.

РОЗДІЛ I

ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОРГАНІЗАЦІЇ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ ТА ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ В УСТАНОВАХ ДЕРЖАВНОГО СЕКТОРУ ЕКОНОМІКИ

1.1 Концептуальні положення управлінського обліку в установах державного сектору економіки

Особливістю діяльності установ державного сектору є те, що метою їх діяльності в більшості не є створення прибутку, а метою їх діяльності є досягнення передбачених планами та кошторисами показників, виконання поставлених в статуті або ж передбачених програмою фінансування завдань і функцій. Виходячи з того, що в діяльності установ державного сектору мають місце як бюджетне фінансування, так і власні кошти, отримані в наслідок реалізації послуг, організація та ведення бухгалтерського обліку в установах та організаціях має свої особливості. Вони полягають в тому, що необхідно вести облік та здійснювати постійний контроль за отриманими асигнуваннями, власними надходженнями та їх використанням згідно вимогам, встановлених Бюджетним кодексом, інструкціями Державної казначейської служби України та згідно затвердженого кошторису фінансування діяльності установи державного сектору [60].

На виконання Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007-2015 роки, затвердженої постановою Кабінету Міністрів України від 16.01.2007 року № 34 [91], а також прийнятого Бюджетного кодексу з 1 січня 2013 року були передбачені для використання Положення (стандарти) бухгалтерського обліку в державному секторі України [91]. Починаючи з 1 січня 2017 року установи державного сектору використовують новий План рахунків затверджений Наказом Міністерства фінансів України від 31.12.2013 № 1203.

Специфіка діяльності державного сектору економіки (військові організації, наукові організації, правоохоронні організації, освітні організації, організації у галузі охорони здоров'я) та потреба населення в необхідності збільшення кількості та якості їх послуг зумовили таку діяльність цих установ, як надання платних послуг, ведення господарської діяльності в межах, визначених законодавством.

Особливості ведення діяльності та джерела отримання коштів зумовлюють специфіку методики відображення об'єктів обліку на бухгалтерських рахунках та структуру звітності.

Управлінський облік – це система збору облікової інформації, яка використовується переважно керівниками установ. Управлінський облік являє собою внутрішньосистемний облік і за своєю суттю є конфіденційним, оскільки ведеться з метою забезпечення керівництва оперативною, фінансовою та нефінансовою інформацією у визначеній ними формі для планування, управління бюджетними коштами, оцінки і контролю за використанням бюджетних коштів.

На основі аналізу світових і вітчизняних тенденцій диверсифікації доходів установ державного сектору, повинна бути обґрунтована необхідність побудови багатоцільової підсистеми управлінського обліку з урахуванням особливостей діяльності у сфері надання бюджетних послуг. Система управління бюджетними коштами, згідно з новою парадигмою управління, передбачає формування відповідної інформаційної системи, з використанням даних якої управлінські рішення будуть обґрунтовані, а їх основне спрямування – підвищення якості послуг. Таку інформацію можна отримати в процесі функціонування управлінського обліку як складової системи управління. За такого підходу, управлінський облік – це частина інформаційної системи, функціонування якої забезпечує формування релевантної інформації, придатної для використання на всіх рівнях управління, згідно повноважень керівників цих рівнів, спрямованих на підвищення якості послуг.

Розвиток економічних відносин у нашій країні й поява великої кількості недержавних (комерційних) вітчизняних і зарубіжних підприємств поставили перед бухгалтерським обліком нові завдання. Одним із них стало надання інформації менеджерам для прийняття управлінських рішень. У зв'язку з цим виникла необхідність створення системи внутрішньої інформації – управлінського обліку.

В Україні та зарубіжних країнах був накопичений досвід у сфері обліку витрат виробництва та їх аналізу. Однак, не зважаючи на це, немає єдиної концепції управлінського обліку. Існує кілька основних теорій, основна відмінність між якими – обсяг завдань, що вирішуються управлінським обліком.

Кожна організація повинна самостійно вирішити питання про те, вести чи ні управлінський облік. Впровадження управлінського обліку буде ефективним і економічно виправданим тільки в великих організаціях, оскільки в малих організаціях таких як сільські ради ведення управлінського обліку може здійснюватися тільки частково. Для всіх типів організацій цінність управлінської інформації в багатьох випадках буде меншою, ніж витрати на її отримання, у зв'язку з чим вони можуть використовувати дані оперативного обліку.

Ефективність діяльності залежить від якості прийнятих управлінських рішень керівництвом організацій. Ці рішення пов'язані з постійною потребою в інформації, яка б забезпечила раціональне використання ресурсів та розроблення стратегії діяльності організацій. Інформація про економічні процеси створюється в системі управлінського обліку.

Управлінський облік включає методи бухгалтерського обліку та правила, які залежать від економічних, соціальних, культурних, політичних чинників країни, що постійно змінюються.

Фінансовий облік дає ретроспективну інформацію для зовнішніх користувачів, у той час як управлінський облік допомагає надавати більш оперативну і перспективну інформацію для керівників організацій. Ця

інформація необхідна для забезпечення планування, управління, організації та прийняття рішень. Фінансовий облік вимірює процеси, які вже відбулися в середині організацій, але це не дає інформації про причини, які викликали ці процеси. Таким чином, результати бухгалтерського обліку можуть бути поліпшені за допомогою управлінського обліку. На відміну від бухгалтерського обліку, управлінський облік не має нормативного характеру, але він є динамічний, орієнтований на майбутні й прагматичні ідеї.

Становлення системи управлінського обліку досить трудомісткий і тривалий процес – він займає кілька років. Система управлінського обліку вимагає великих грошових коштів і кваліфікованих трудових ресурсів. При її становленні необхідно вирішити ряд завдань:

- 1) реорганізації фінансової служби установ державного сектору;
- 2) розроблення системи обліку витрат;
- 3) встановлення програмного пакета.

Ось вже понад десять років у вітчизняній бухгалтерській літературі активно обговорюється тема управлінського обліку. Однак на практиці лише деякі організації впровадили управлінський облік з метою управління, інші задовольняються аналітикою даних фінансової бухгалтерії. На сьогодні є три основні позиції фахівців з питань управлінського обліку.

1. Повне заперечення поняття “управлінський облік”. Управлінський облік – це той же виробничий облік, але пристосований до сучасної термінології, і немає ніяких підстав виділяти його в самостійний вид обліку [59].

2. Управлінський облік є цілком сформованою самостійною дисципліною [74].

3. Бухгалтерський облік у сучасних умовах – це система, що включає три підсистеми: фінансовий облік, управлінський облік і податковий облік [75].

На наш погляд, найбільш обґрунтованою є третя позиція. Це зумовлено наступним:

1) основні принципи у фінансовому, управлінському та податковому обліку збігаються;

2) дані, які використовуються у фінансовому, управлінському та податковому обліку, одні й ті ж – господарські операції установ, різниця лише в їх групуванні, умовах прийняття до обліку й оцінках вартості, в яких її використовує кожен вид обліку (одиниці вимірювання, повнота відображення і т. д.);

3) за формулюванням Американської асоціації бухгалтерів, бухгалтерський облік – це процес ідентифікації інформації, обчислення й оцінювання показників та надання даних користувачам інформації для створення, обґрунтування та прийняття рішень. Основне завдання бухгалтерського обліку – надання інформації в обсязі, достатньому для задоволення вимог різних користувачів, як внутрішніх так і зовнішніх, причому при мінімальних витратах. Отримання інформації здійснюється через подавання звітності (фінансової, управлінської та податкової). Таким чином, бухгалтерський облік – це система обліку, що включає три підсистеми (фінансову, управлінську та податкову);

4) необхідно дотримуватися єдиного підходу у видах обліку, тому що тільки це дозволить досягти порівнянності даних, які є результатом облікових процедур.

Управлінському обліку, як бачимо з назви, притаманно надання менеджерам інформації, необхідної їм для щоденного управління установами.

Поширенішим є тлумачення, що управлінський облік являє собою процес ідентифікації, вимірювання, накопичення, аналізу, підготовки, інтерпретації та надання фінансової інформації, необхідної управлінській ланці установи для здійснення планування, оцінювання та контролю господарської діяльності. Ця інформація дозволяє також організувати оптимальне використання ресурсів установи та контроль за повнотою їх обліку. Крім цього, управлінський облік включає підготовлення фінансової звітності для груп зовнішніх користувачів

інформації, таких, як акціонери, кредитори, органи державного та податкового регулювання.

Дещо по-іншому трактує поняття управлінського обліку А.Д. Шеремет. Він вважає, що управлінський облік – це підсистема бухгалтерського обліку, яка в рамках однієї установи забезпечує її управлінський апарат інформацією, що використовується для планування, власне управління та контролю за діяльністю установи. Управлінський облік охоплює всі види облікової інформації, необхідної для управління в межах установи. Частиною загальної сфери управлінського обліку є виробничий облік, під яким зазвичай розуміють облік витрат виробництва та аналіз даних про економію або перевитрату в порівнянні з даними за попередні періоди, прогнозами і стандартами [Ошибка! Источник ссылки не найден.].

К. Друрі описує управлінський облік як ідентифікацію вимірювання, збирання, систематизацію, аналіз, інтерпретацію та передавання інформації, необхідної для управління будь-якими об'єктами. Головна мета виробничого обліку – калькуляція собівартості продукції та послуг. Виробничий облік – це управлінський облік плюс невелика частина фінансового обліку [48].

Узагальнюючи вищевикладене, можна зробити висновок, що при організації системи управлінського обліку більше уваги має приділятися саме виробничому обліку.

В.Ф. Палій надає характеристику управлінського обліку в більш загальному вигляді: “це – система внутрішнього оперативного управління”. До управлінського обліку належать завдання поточного оперативного управління фінансово-господарською діяльністю установи за всією структурою: від вищих до найнижчих ланок управління [32; 48].

Управлінський облік генерує інформацію, яка допомагає менеджерам приймати рішення більш обґрунтовано; надає інформацію, необхідну для планування, контролю та вимірювання показників функціонування системи.

Оскільки організація управлінського обліку – внутрішня справа кожної організації, держава не може зобов'язати вести управлінський облік або

встановити для них єдині правила його ведення. Про це свідчить практика, що склалася у розвинених країнах. Стандарти управлінського обліку розробляють без втручання держави.

Якщо звернутися до світової практики, то для неї характерний класичний управлінський облік, що сформувався в середині ХХ ст. як система, яка інтегрує бюджетні, розрахункові та аналітичні процедури й забезпечує в сучасних ринкових умовах потреби менеджерів у внутрішньому управлінні. Насамперед, зазначимо, що класичний управлінський облік має такі форми організації: організація управлінського обліку на основі маржинального підходу та організація управлінського обліку за сферами діяльності. Вчені, які трактують систему управлінського обліку “в широкому значенні”, вважають, що управлінський облік:

- 1) являє собою інтегровану систему обліку;
- 2) це планування, контролю та аналізу;
- 3) відображає дані не тільки про витрати й результати, а й про інші об'єкти, необхідні для прийняття спеціальних управлінських рішень;
- 4) інформація управлінського обліку використовується для прийняття оперативних(поточних) та стратегічних (перспективних) управлінських рішень.

Управлінський облік виділився з бухгалтерського (фінансового) під впливом об'єктивних процесів, основними з яких є конкуренція та зростання масштабів діяльності. У ньому синтезувалися частина бухгалтерського обліку та частина оперативного обліку. Управлінський облік призначений тільки для внутрішніх користувачів, задовольняє їх інформаційні потреби як у цілому по організації за конкретний період, так і за окремими сферами діяльності, процесами за будь-які проміжки часу.

Якщо узагальнити досвід країн, в яких фінансовий та управлінський обліки вже пройшли ряд стадій свого розвитку, а також погляди вітчизняних фахівців, які в останнє десятиліття активно вивчають проблеми фінансового та управлінського обліку, то можна зробити висновки, що в Україні сформувалися

численні й суперечливі підходи до тлумачення понятійного апарату управлінського обліку та його організації [48].

Згідно з трактуванням у вузькому значенні, система управлінського обліку зводиться до оперативного обліку в сукупності з оперативно-технічним плануванням, документообігом, бюджетуванням та обліком в розрізі бюджетних статей. Абсурдне, але поширене на практиці трактування управлінського обліку – це тіньовий підхід, коли фахівці об’єднують “білі” та “чорні” фінансові потоки. У цьому підході немає прихильників-теоретиків, однак, на “жаль”, багато практиків саме так розуміють управлінський облік. Даний підхід не має перспектив і поступово витісняється іншими підходами, що дозволяють обґрунтовувати управлінські рішення.

1. Розвиток ринкових відносин з об’єктивною необхідністю пред’явив нові вимоги до управлінських рішень:
 - збільшився вплив на внутрішні управлінські рішення зовнішніх (ринкових) чинників;
 - виникли принципово нові види управлінських рішень;
 - відбувся перерозподіл частки управлінських рішень. Все це, у свою чергу, зажадало якісно нової інформації для прийняття управлінських рішень.
2. У період переорієнтації економіки на вільний ринок були забуті вітчизняні напрацювання у сфері управління в середині організації, що позбавило менеджерів значної частини традиційно отриманої інформації.
На практиці, безумовно, користується попитом управлінський облік – як єдиний комплекс технологій, в якому готується та інтерпретується інформація, необхідна для управління у цілому [48] (рис. 1.1).

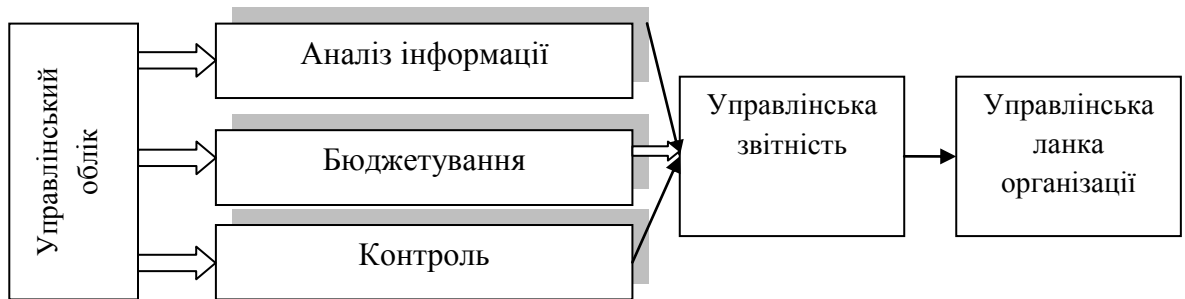


Рис. 1.1 Структура управлінського обліку [48]

Розглянемо функції управлінського обліку докладніше. Саме управлінський облік здійснює формування інформації, яка потім використовується для аналізу. На підставі вищевикладеного, можна зробити висновок, що управлінський облік – це внутрішня інформаційна система, яка надає інформацію для прийняття рішень. До завдань цієї системи належать насамперед планування, аналітичні розрахунки і, як результат, надання управлінської звітності. Саме на підставі управлінської звітності керівники приймають рішення та здійснюють контроль діяльності установ.

Інформація для управлінського обліку формується на одній і тій же основі, що й інформація для фінансового та податкового обліку – даних про господарську діяльність установи. Відмінність полягає лише в групуванні даних, на основі яких надається інформація та планування. Аналіз в управлінському обліку – це інформаційна підготовка до прийняття рішень, до оцінювання варіантів та альтернатив, сприяє кращому сприйняттю та усвідомленню інформації [48].

Загальноприйнятим є факт, що результатом бюджетування є встановлення дій, які повинні бути виконані в майбутньому. Останнім етапом в управлінському обліку є складання управлінської звітності, яка формує сукупність упорядкованих показників та іншу інформацію. У ній дається інтерпретація відхилень від мети, планів та кошторисів, без чого управлінський облік залишається формальним скопищем цифрових даних, непридатних для цілей внутрішнього управління.

Якщо узагальнювати думки фахівців, то управлінський облік повинен надавати будь-яку інформацію, яка буде необхідна менеджерам для прийняття рішення. Але тоді управлінський облік торкається роботи інших підрозділів служби, відділу кадрів, відділу організації діяльності. При такому підході управлінський облік буде являти собою комбінацію різних частин різних дисциплін.

Управлінський облік у цьому випадку слід розглядати як елемент системи управління, орієнтованої на результат, що включає в себе сукупність методів реєстрації, узагальнення та аналізу управлінської інформації з метою створення інформаційної бази для оцінювання ефективності й результативності діяльності.

Переваги управлінського обліку у виявленні недоліків і прихованих резервів у діяльності установ очевидні, бо управлінський облік має можливість складання звітності за структурними підрозділами, центрами відповідальності, видами діяльності, окремими послугами, за будь-який минулий, теперішній та майбутній періоди і можливість використання приблизних оцінок.

Таким чином, інформація, що отримується в системі управлінського обліку, відображає всі особливості роботи організацій, вона повністю розкриває економічні, технічні, технологічні й фінансові можливості діяльності установ.

За оцінками фахівців, в економічно розвинених країнах в організаціях 90% робочого часу і матеріальних ресурсів у бухгалтерській сфері витрачаються на організацію та ведення управлінського обліку, в той час як на традиційний фінансовий облік йдуть лише решта 10%. У вітчизняних організаціях така ситуація виглядає з точністю у дзеркальному відображенні. Багато в чому їй сприяє самостійність розроблення форм і систем внутрішньогосподарського обліку та управлінської звітності безпосередньо установами, що передбачено чинним законодавством.

На сьогодні сучасна економічна ситуація диктує необхідність удосконалення системи обліку. Зміни повинні бути націлені на усунення принципових відмінностей між веденням обліку для потреб формування

фінансової та управлінської звітності. Для того, щоб підвищити ефективність управління, необхідно посилити поточний контроль в середині організацій.

Введення таких змін сприятиме досягненню ефективності управління, дасть можливість посилити контроль за результатами діяльності кожного центру відповідальності в установі, а також допоможе зменшити матеріальні й трудові витрати на ведення бухгалтерського обліку.

Дослідження основних тенденцій та закономірностей розвитку управлінського обліку представляє значний інтерес з багатьох причин і дає змогу:

- 1) осмислити еволюцію управлінського обліку від простих схем до сучасної філософії управління;
- 2) зрозуміти економічну сутність управлінського обліку, усвідомити його значення та можливості;
- 3) відстежити основні напрями розвитку управлінського обліку, його рушійну силу;
- 4) осмислити досвід попередників та передбачити напрями подальшої еволюції управлінського обліку в світі.

Новий напрям, що став певним етапом становлення управлінського обліку, пов'язаний із роботою видатного економіста Дж. М. Кларка (1884-1963). В 1923 р. він вперше науково обґрунтував необхідність поділу сукупних виробничих витрат підприємства на змінні та постійні, чітко сформулювавши ознаку такої класифікації – співвідношення витрат і обсягу виробництва.

В 1936 р. розвиваючи ідеї Дж. Кларка, Дж. Харріс виклав концепцію калькулювання прямих витрат – систему “директ-костінг”, згідно з якою у складі собівартості готової продукції передбачалося враховувати лише прямі виробничі витрати (основні матеріали та заробітну плату основних виробничих робітників).

З середини 70-х років набула поширення нова концепція розуміння змісту. Основним її положенням стало твердження про те, що робота бухгалтера повинна бути орієнтована не на забезпечення вихідною обліковою

інформацією абстрактного узагальненого користувача, а на задоволення специфічних інформаційних потреб конкретних споживачів. Отже, вперше порушується питання про чіткий лінійний взаємозв'язок між конкретними потребами користувачів інформації і “технологією” облікового процесу, на виході з якого повинен бути отриманий інформаційний продукт певними наперед заданими параметрами.

Революційні зміни в розвитку управлінському обліку, за твердженням Голова С.Ф., почали відбуватися наприкінці ХХ ст, і пов'язані вони з переорієнтацією управлінського обліку з оперативного на стратегічне управління.

Доказом цього є те, що з початку 80-х років ХХ ст. на сторінках періодичних та наукових видань світу почали з'являтися резонансні публікації відомих вчених Р. Каплана, Т. Джонсона, Р. Купера та інших з приводу різкої критики існуючої практики управлінського обліку. Найбільш принциповими їх критичними зауваженнями були такі [48]:

- 1) класичний управлінський облік не відповідає вимогам сучасного рівня розвитку високих технологій, конкуренції та інформатизації.
- 2) управлінський облік поступово втрачає самостійність та індивідуальність, перетворюючись на допоміжний інструмент фінансового обліку;
- 3) управлінський облік практично повністю фокусується на внутрішніх аспектах діяльності, не звертаючи уваги на зовнішнє середовище;
- 4) управлінський облік досяг такого рівня розвитку, що дозволяє вирішувати численні проблеми на основі як внутрішньої, так і зовнішньої інформації;
- 5) в його системі формуються різноманітні як фінансові, так і не фінансові показники діяльності установ;
- 6) його інформаційна база використовується для прийняття як оперативних, тактичних, так і стратегічних управлінських рішень.

На сучасному етапі в Україні відбувається становлення системи управлінського обліку. На нашу думку, доцільно запроваджувати інтегрований підхід до організації управлінського обліку, хоча на етапі становлення більш

доступним для користувача паралельний підхід. Етапи формування системи управлінського обліку в установах державного сектору економіки відображено на рис. 1.2.

До функцій управлінського обліку в установах державного сектору слід відносити такі, як:

- 1) інформаційна;
- 2) контрольна;
- 3) комунікативна;
- 4) прогностична.

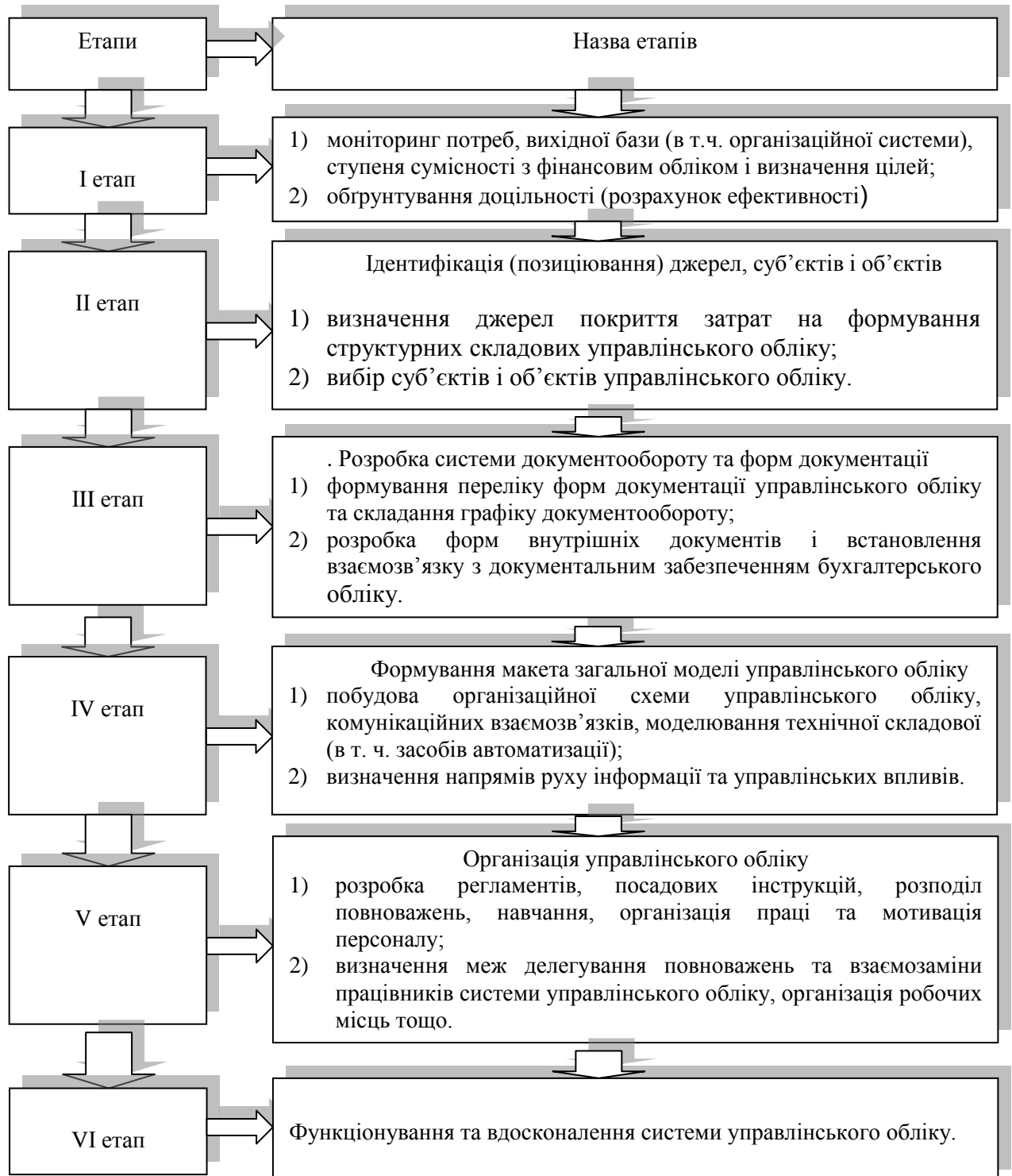


Рис. 1.2 Етапи формування системи управлінського обліку в державному секторі економіки [75]

Згідно з наведеного рисунку, можна узагальнити, що управлінський облік в державному секторі економіки складається з 6 етапів, які діляться на декілька підпунктів з окремими елементами його виконання.

1.2 Організаційні аспекти внутрішнього контролю в державному секторі економіки

Передусім потрібно зазначити, що законодавством багатьох зарубіжних країн організація внутрішнього фінансового контролю суб'єктів господарювання віднесена до основних об'єктів зовнішнього державного фінансового контролю, а також те, що Стандартами аудиту INTOSAI існування системи внутрішнього контролю, яка дозволяє максимально зменшити ризик помилок і порушень, визначено одним із базових принципів аудиту державних фінансів.

Так, до основних завдань Національного контрольно-ревізійного управління Великобританії при перевірках ефективності використання державних фінансових ресурсів входить перевірка того, чи має установа надійну систему внутрішнього контролю (скорочено СВК), яка забезпечує економію, продуктивність і ефективність та своєчасне надання керівництву установи необхідної управлінської інформації.

Аналогічно, відомство Генерального ревізора Канади відносить ревізію СВК державних установ і корпорацій до однієї із найважливіших складових своєї діяльності, дотримуючись думки, що якщо система СВК працює успішно, то не має потреби в оцінці окремих операцій і угод. За Лімською декларацією, система внутрішнього контролю включає всі процедури і методи, які не дозволяють виконати операцію з порушенням затверджених стандартів, забезпечує збереження майна, точність і надійність даних бухгалтерського обліку та своєчасне надання керівнику достовірної інформації для прийняття рішень [3].

Т. І. Єфименко, М. В. Бариніна, Л. В. Гапоненко визначають внутрішній контроль установ державного сектору економіки з посиланням на Бюджетний кодекс України, як комплекс заходів, що застосовується керівником для забезпечення дотримання законності та ефективності використання бюджетних коштів, досягнення результатів відповідно до встановленої мети, завдань,

планів і вимог щодо діяльності установ державного сектору та їх підвідомчих установ [12 ст. 26; 94]. Національна система внутрішнього контролю спрямована на попередження незаконного та неефективного використання бюджетних коштів, виникнення помилок чи інших недоліків в установах державного сектору. Для керівників даних установ внутрішній контроль являється своєрідною “подушкою безпеки”, у якій кожен керівник повинен бути зацікавлений. Проблеми розвитку національної системи внутрішнього контролю для установ державного сектору економіки полягають саме на мікрорівні:

- 1) неусвідомленість відповідальності керівників установ за організацію внутрішнього контролю, передбачену с. 26 Бюджетного кодексу України, зокрема, внаслідок неврегульованості на державному рівні питання управлінської підзвітності;
- 2) низькому рівні підтримки розвитку внутрішнього контролю з боку керівництва;
- 3) нерозумінні сутності внутрішнього контролю, а саме асоціації їх з інспекційною діяльністю;
- 4) формальному підході керівників до визначення цілей бюджетних програм, а відтак – недосконалому управлінні;
- 5) недостатності та недосконалості нормативно-правової бази внутрішнього контролю;
- 6) відсутність бюджетних асигнувань в держбюджеті на здійснення заходів із навчання та перепідготовку кадрів у сфері внутрішнього контролю [94]

Головною складовою СВК є внутрішній фінансовий контроль (скорочено – ВФК). Під внутрішнім фінансовим контролем розуміється система організації і здійснення контрольних заходів, спрямованих на власну фінансово-господарську діяльність суб'єкта господарювання, діяльність інших суб'єктів господарювання, що перебувають в його власності або належать до сфери його управління, які б забезпечували цільове та ефективне використання бюджетних

коштів, державного і комунального майна. Тут же визначено, що оцінка ефективності внутрішнього фінансового контролю є обов'язковим питанням, яке досліджується під час проведення контрольних заходів суб'єктами державного фінансового контролю. З урахуванням цього, в Концепції запровадження у роботу органів державної контрольно-ревізійної служби аудиту фінансової та господарської діяльності установ державного сектору визначено завдання щодо дослідження ВФК на відповідність його визначеним законодавством стандартам, а саме:

- 1) вивчення обґрунтованості прийнятої суб'єктом господарювання облікової політики;
- 2) встановлення дотримання обмежень при прийнятті на роботу обліково-фінансових працівників, порядку і періодичності їх перепідготовки;
- 3) встановлення обґрунтованості і повноти розподілу функціональних обов'язків між працівниками бухгалтерії, встановлення стану дотримання ними положень посадових інструкцій;
- 4) дослідження додержання правил щодо прийняття рішень і підписання документів;
- 5) встановлення дотримання термінів і правил проведення інвентаризацій, бухгалтерських звірок, передачі справ та інших процедур внутрішнього фінансового контролю;
- 6) розробка пропозицій з метою удосконалення системи внутрішнього фінансового контролю суб'єкта господарювання.

Для забезпечення належного виконання поставлених перед зовнішнім контролем завдань з оцінки ВФК необхідно визначитись щодо показників, досягнення яких свідчить про його ефективність.

Водночас слід наголосити, що в Україні прописані основні критерії оцінки стану внутрішнього фінансового контролю:

- 1) наявність контрольного підрозділу в структурі суб'єкта господарювання або відповідної посади в штатному розписі, внутрішніх нормативних документів, які регулюють здійснення внутрішнього фінансового

контролю, закріплення відповідальних за його здійснення осіб та розпис для них кола обов'язків, які повинні передбачати повноту і компетентність контрольних заходів;

- 2) дієвість внутрішнього фінансового контролю, в тому числі в плані недопущення, вчасного виявлення і виправлення відхилень від встановлених правових норм або перешкоджання виникненню таких відхилень, встановлення резервів для підвищення ефективності функціонування досліджуваних процесів діяльності;
- 3) ефективність механізму інформування керівництва суб'єкта господарювання про результати внутрішнього фінансового контролю, надання практичних рекомендацій щодо удосконалення досліджуваних процесів діяльності та своєчасність адекватного зворотного реагування;
- 4) стан практичного впровадження результатів внутрішнього фінансового контролю.

Отже, з урахуванням проаналізованих напрацювань учених можна стверджувати, що ефективним слід вважати той внутрішній фінансовий контроль установи державного сектору, який забезпечує [98; 1; 102]:

- 1) недопущення фінансових порушень та/або мінімізацію їх наслідків;
- 2) своєчасне надання керівництву установи повної і достовірної інформації для прийняття управлінських рішень.

Для забезпечення широкого використання зазначених вище критеріїв оцінки ВФК необхідно, по-перше, закріпити сутність його системи у законодавчому акті. Це дасть в подальшому змогу зовнішньому контролю і керівництву установи державного сектору однаково трактувати відхилення від законодавчих норм щодо її побудови і функціонування як порушення, або неврахування відповідних відомчих рекомендацій як недоліки. Основні парадигми внутрішнього контролю установ державного сектору економіки відображено на рис. 1.3, 1.4, 1.5, 1.6, 1.7.



Рис. 1.3 Парадигми внутрішнього контролю в установах державного сектору економіки [109]

На рисунку 1.3 відображено порівняльну модель вітчизняної системи внутрішнього контролю з аналогічною європейською моделлю внутрішнього контролю установ державного сектору економіки. На наступному рисунку (рис. 1.4) проаналізуємо організаційно-правові засади здійснення внутрішнього контролю [78]. Рисунки 1.5 та 1.6 характеризують узагальнену систему внутрішнього контролю, а також основні завдання з побудови системи внутрішнього контролю. Як відомо, структура системи внутрішнього контролю залежить від багатьох факторів, що їх доцільно проаналізувати в даному підрозділі дипломної роботи (рис. 1.7).

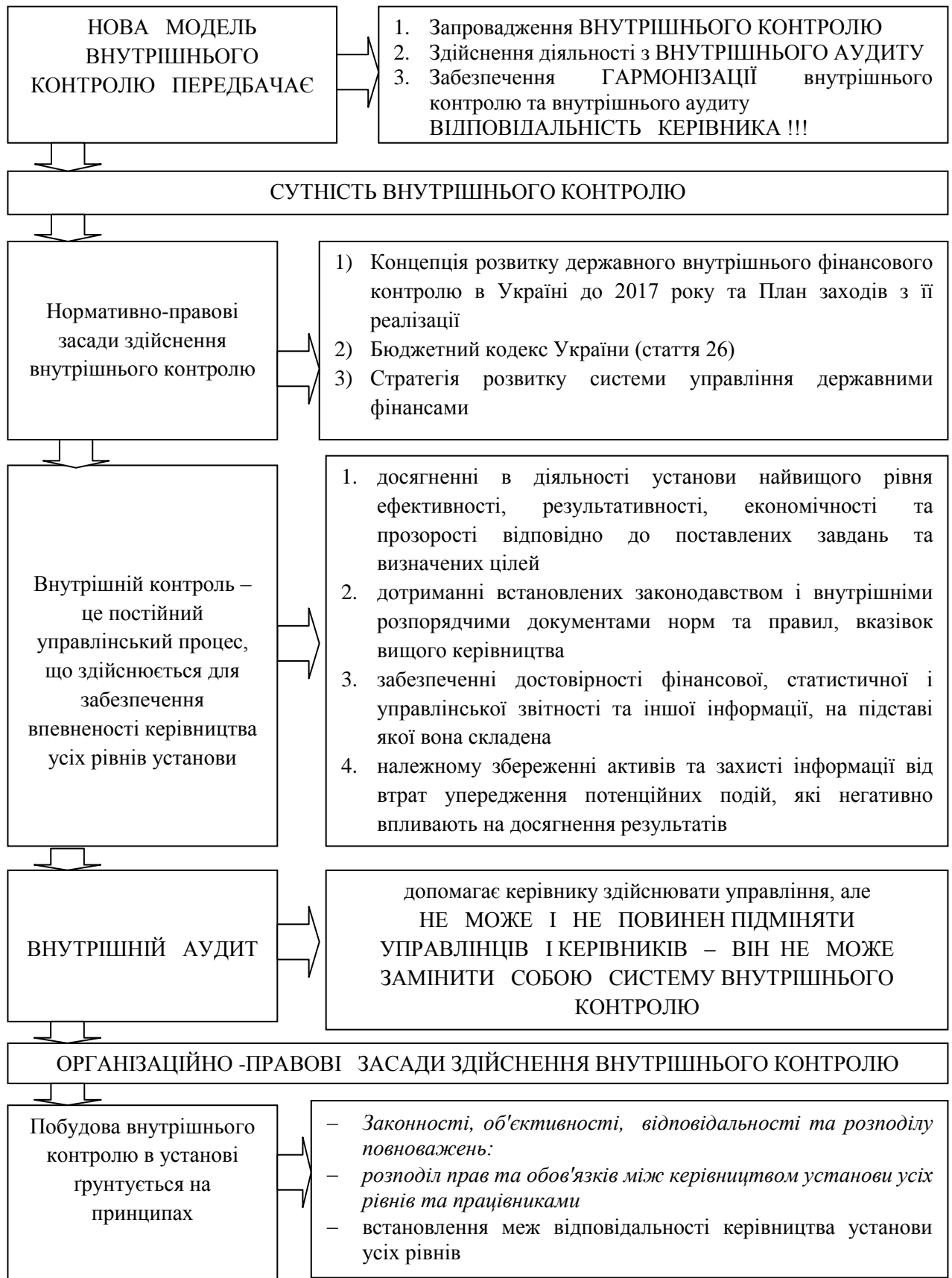


Рис. 1.4 Організаційно-правові засади здійснення внутрішнього контролю

[50; 93]

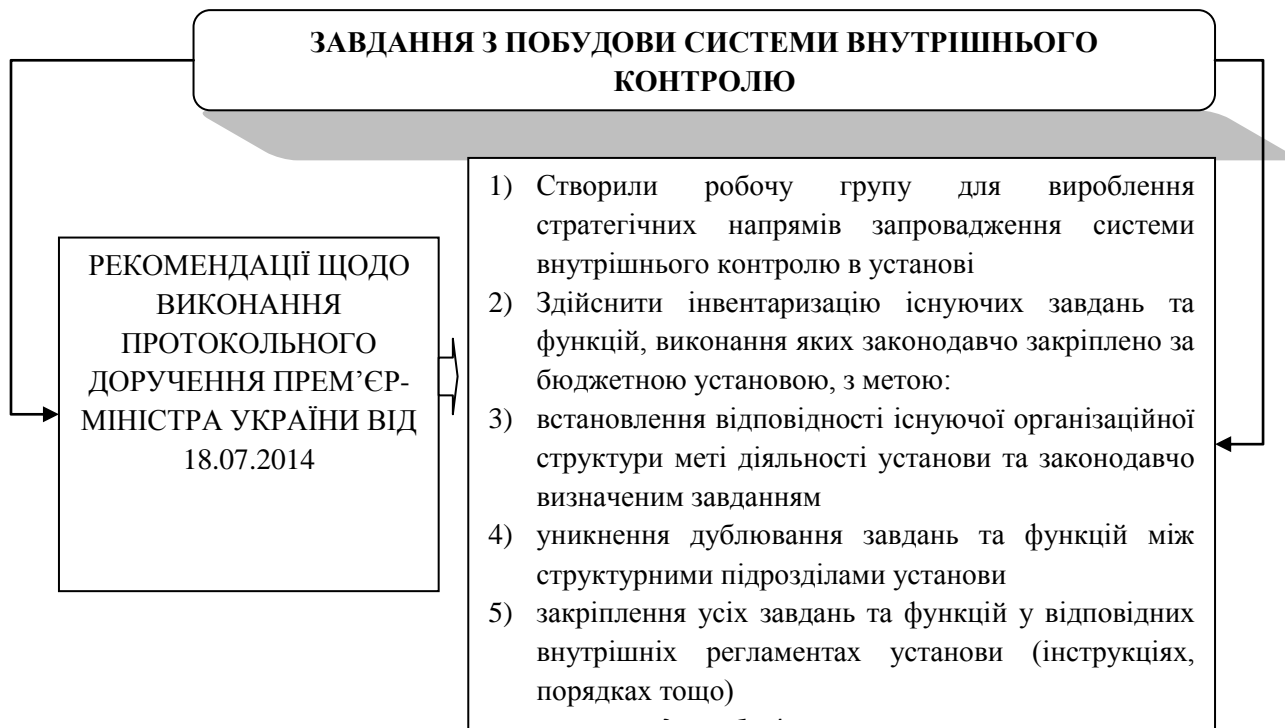


Рис. 1.5 Завдання з побудови системи внутрішнього контролю [58; 102;

94]

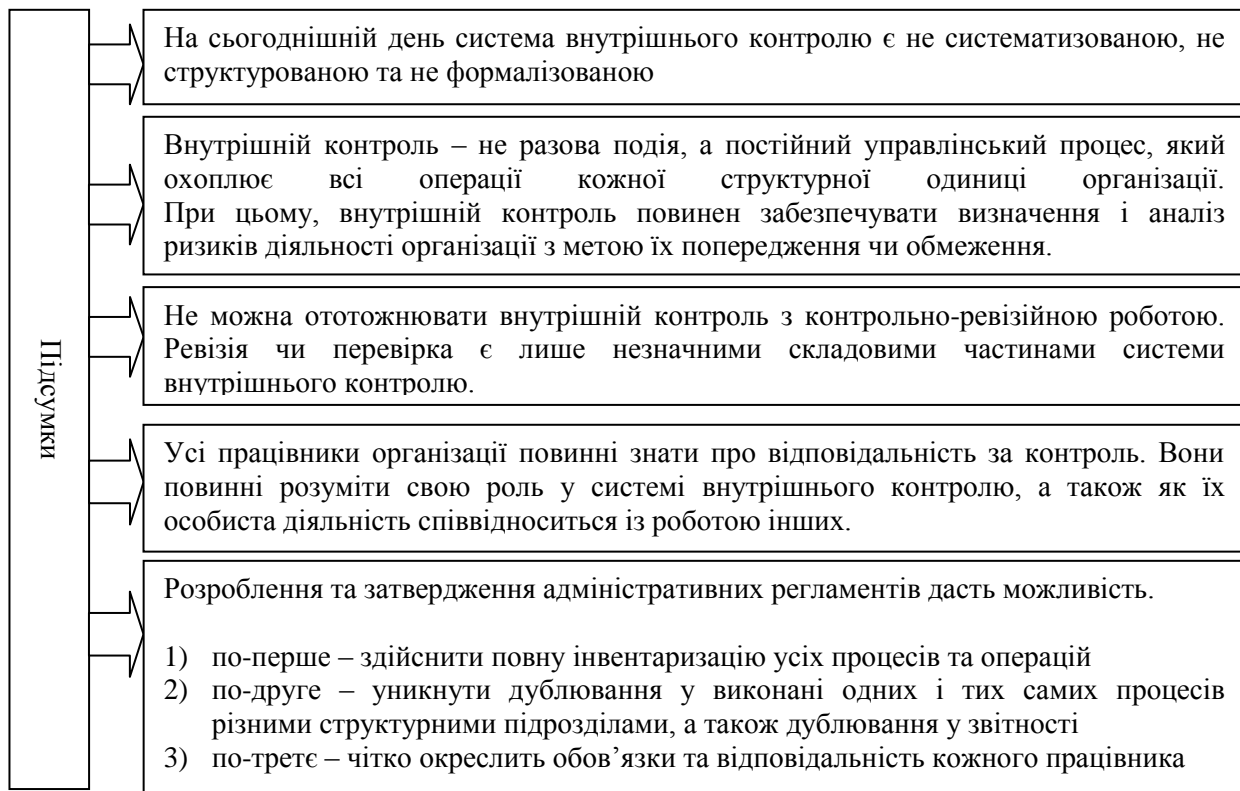


Рис. 1.6 Характеристика системи внутрішнього контролю державного сектору [119; 94]

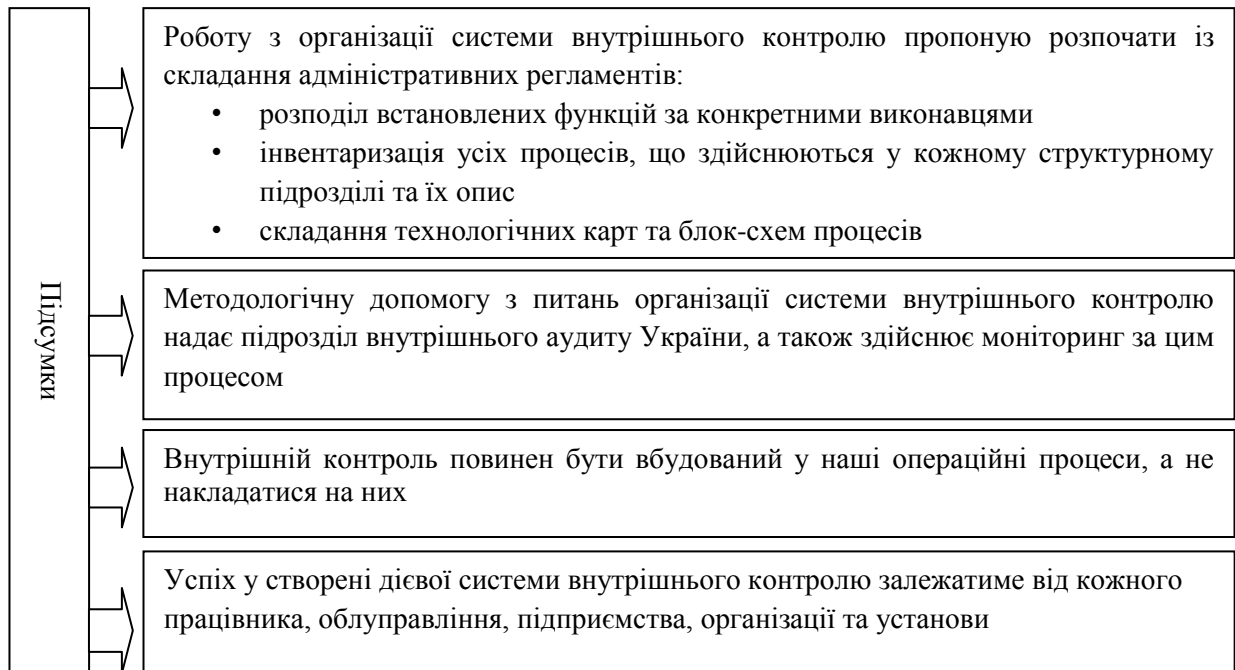


Рис. 1.7 Фактори побудови дієвої системи внутрішнього контролю державного сектору економіки [97; 93]

В багатьох організаціях існують ряд міфів щодо значення та застосування внутрішнього контролю, які можна як і підтвердити, так і спростувати (табл. 1.1).

Таблиця 1.1

Підходи щодо застосування контролю в установах державного сектору економіки [93]

Міф	Факт
Внутрішній контроль починається із стійкого середовища політики та процедур	Внутрішній контроль починається із сильного середовища контролю
Внутрішній контроль – це те, чому в нас є внутрішні аудитори	Власник внутрішнього контролю – керівництво
Внутрішній контроль це щось фінансове. Ми робимо те, що нам говорить відділ контролю	Внутрішній контроль – це невід’ємна частина будь-якої діяльності
Внутрішній контроль є чимось негативним. Це як перелік «недозволених» дій	Завдяки внутрішньому контролю правильні речі робляться вперше та назавжди
Внутрішній контроль – це необхідне зло. Він забирає час нашої основної роботи	Внутрішній контроль повинен бути вбудований у наші операційні процеси, а не накладатися на них
Якщо контроль достатньо жорсткий, то ми можемо бути впевнені, що порушень у нас не буде і що фінансові звіти будуть правильними	Внутрішній контроль забезпечує достатні, але не абсолютні гарантії того, що цілі організації будуть досягнуті.

1.3 Особливості та практичні підходи до організації управлінського обліку в установах державного сектору

Керівник установи може та зобов'язаний здійснювати загальне керівництво щодо організації управлінського обліку в установах державного сектору. На керівника установи та головного бухгалтера делеговані функції розроблення методичних та організаційних управлінських рішень в межах встановлених нормативно-правовими актами повноважень.

В Україні не має державного рівня регламентації управлінського обліку установ державного сектору. Проте у світовій практиці організації управлінського обліку існує приклади розробок міжнародного рівня, які носять рекомендаційний характер.

З 1989 року по 2016 рік існували ряд положень та здійснювалося багато досліджень в сфері управлінського обліку державного сектору за участю міжнародної федерації бухгалтерів. У 1972 р. на базі Національної асоціації бухгалтерів з управлінського обліку було створено надпотужну професійну організацію бухгалтерів з управлінського обліку – Інститут бухгалтерів, які займаються дослідженнями саме в сфері управління обліковим процесом установ державного сектору. Дана організація об'єднує понад 60 тис. фахівців в країнах світу, основним завданням яких – проведення сертифікації та опрацювання загальних підходів до методики та організації управлінського обліку.

Для того щоб була створена ефективна підсистема управлінського обліку, повинна бути видана постанова щодо впровадження управлінського обліку в діяльність установи, ініційована керівником організації, який усвідомлює потребу в організації управлінського обліку з метою отримання інформаційної бази, яка саме отримується з потоків інформації управління обліковими процесами установи з подальшим перерозподілом та організацією ефективного управління та прийняття рішення. З метою постановки управлінського обліку керівником установи створюється робоча група, якій делегується широке коло

повноважень в частині отримання необхідної для управління інформації. Зовнішні фахівці та консультанти також можуть бути включені до складу діючої групи, які мають значний досвід в організації бази управлінського обліку саме в сфері державного сектору. Управлінський облік в державному секторі організовується з метою вивчення наступних питань:

- величина потреб в потенційній інформації управлінського обліку для внутрішніх користувачів та керівників структурних підрозділів;
- встановлення основних напрямків, за якими необхідно будувати або реструктуризувати ланку управлінського обліку;
- встановлення елементів вже існуючого в установі внутрішньогосподарського обліку в установлених межах функціональних напрямків, а також проведення оцінки адекватності та необхідності для здійснення господарських процесів;
- проведення розробки концепції управлінського обліку в організації, а також програми заходів для його побудови;
- організація консультативного супроводу процесу впровадження управлінського обліку, а також окреслення основних елементів управлінського обліку в організації.

Центри відповідальності, класифікація витрат, методи калькулювання виступають важливими елементами постановки управлінського обліку саме в установах державного сектору економіки. Враховуючи специфіку діяльності установ державного сектору та досвід світових теоретичних та практичних надбань, можна виділити наступні центри відповідальності:

- 1) центри витрат;
- 2) центри доходів;
- 3) центри фінансових результатів діяльності;

До центрів витрат відносяться структурні підрозділи установ державного сектору економіки, де відповідальність за витрати несуть керівники та заступники даних підрозділів.

Оскільки, організації державного сектору економіки є відповідальними за надання в основному безоплатних послуг, але у зв'язку із введенням окремих платних послуг, які надаватимуться у результаті планового проведення реформ у державному секторі (наприклад, надання платних медичних послуг), окремі підрозділи установ державного сектору зобов'язані вести контроль над витратами відповідального структурного підрозділу.

Керівники установ повинні нести безпосередню відповідальність за операції господарюючих суб'єктів, що в свою чергу можуть характеризуватися подібно як капітальні та фінансові інвестиції в приватній сфері. Керівники таких підрозділів повинні бути делеговані правом приймати рішення про здійснення подібних операцій і встановлювати граничні розміри використання фінансових ресурсів, які наданні в користування керівників певних центрів.

Враховуючи специфіку повноваження установ державного сектору, як повноправних суб'єктів господарювання та розпорядників бюджетних коштів, то вони в цілому виступають центрами відповідальності. Доходи та видатки установ є об'єктами управлінського обліку. В управлінському обліку існують різні класифікаційні ознаки угруповань у відповідності до встановлених завдань та принципів. Аналітичність, чіткість, високий рівень контролюваності є основними класифікаційними ознаками, враховуючи потреби управлінського обліку установ державного сектору.

Опрацьовуючи сучасні підходи до методики калькулювання вихідного продукту установ державного сектору (наприклад, надання платної медичної послуги згідно реформи, перший етап, якої розпочнеться з січня 2017 року), можна стверджувати, що основні методи калькулювання притаманні для приватного бізнесу та прибуткового виробництва – позамовний та попроцесний – можуть бути використані і в установах державного сектору. Позамовний метод може використовуватися для обліку витрат на кожну одиницю замовлення, виконаної роботи чи за надання послуг в установах. Попроцесний метод полягає в тому, що всі витрати накопичуються за окремими структурними підрозділами, а також процесами та етапами діяльності.

Необхідно відмітити, що етап впровадження управлінського обліку в державному секторі економіки передбачає також:

- навчання персоналу;
- апробацію процедур управлінського обліку на фактичних даних одного облікового циклу з участю розробників;
- коригування регламентів за результатами їх випробовування;
- затвердження регламентів;
- адаптація існуючих або впровадження нових систем автоматизації обліку.

Первинна організація управлінського обліку в установах державного сектору економіки полягає у:

1. Визначенні організаційної форми управлінського обліку;
2. Встановленні основних позицій управлінського обліку, що мають бути закріплені у Положенні про управлінський облік та виборі підходів до побудови підсистеми рахунків управлінського обліку.

Організаційна форма бухгалтерського обліку – це сукупність різновидів функціонування системи збору, реєстрації та обробки облікової інформації згідно з адміністративним і методологічним підпорядкуванням; залежно від співвідношення обох факторів – адміністративного і методологічного. Виокремлюють взагалі три організаційні форми:

- 1) централізацію;
- 2) часткову централізацію;
- 3) децентралізацію.

В сучасній поодинокій практиці існує форма ведення управлінського обліку в установах державного сектору, яка передбачає повну відповідність організаційної форми бухгалтерського обліку організаційній формі управлінського обліку. Підходи до внутрішньої побудови служби управлінського обліку передбачають такі варіанти:

- створення служби управлінського обліку (для крупних установ державного сектору, установ та централізованих бухгалтерій при органах виконавчої влади);

- введення у штат бухгалтерської служби установи посади спеціаліста з управлінського обліку (для середніх установах державного сектору економіки).

Якщо створюється служба управлінського обліку, необхідно визначити її структуру, в межах якої слід виокремлювати групи:

- планування;
- матеріальну;
- обліку витрат праці та її оплати;
- виробничо-калькуляційну;
- обліку реалізації та аналітичну.

Висновки до розділу I

Необхідність організації внутрішнього контролю в установах державного сектору не викликає сумніву не тільки через законодавчо закріплену необхідність реалізації Концепції розвитку державного внутрішнього фінансового контролю, але й через усвідомлення потреби в здійсненні ефективного внутрішнього контролю за витрачанням бюджетних коштів. Поряд із цим будь-які напрацювання прикладного характеру в сфері державного сектору є відсутніми, і тому в межах даного дослідження зроблено спробу розробити пропозиції щодо обґрунтування оптимальної організаційної структури служби внутрішнього контролю.

Презентовані в даному розділі дипломної роботи первинні положення організації управлінського обліку в установах державного сектору в частині постановки власне управлінського обліку є спробою формування базових організаційних положень вказаної підсистеми бухгалтерського обліку виконання кошторису з урахуванням сучасних світових підходів та особливостей облікового процесу установ державного сектору економіки.

РОЗДІЛ II

ОРГАНІЗАЦІЯ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ В УСТАНОВАХ ДЕРЖАВНОГО СЕКТОРУ ЕКОНОМІКИ

2.1 Об'єкти управлінського обліку в установах державного сектору

Метою управлінського обліку в установах державного сектору згідно із специфікою діяльності даних установ є формування та передача інформаційних даних управлінському персоналу внутрішнього поля управління для обґрунтування вибору, підготовки та забезпечення прийняття управлінських рішень у сфері контролю, планування, прогнозування економічної ефективності діяльності вказаних суб'єктів господарювання в частині ціноутворення діяльності (надання послуг) установ та оцінки ефективності прийняття рішень.

Система управлінського обліку включає широкий спектр прийомів, методів та інструментів ключової інформації для прийняття оперативних ефективних і стратегічних рішень. Це спонукає до проведення додаткових досліджень для вирішення окремих проблем управлінського обліку.

Перед визначенням об'єктів управлінського обліку необхідно визначити основні його принципи для подальшого розподілу функцій між об'єктами управлінського обліку установ державного сектору економіки. Найпершим принципом є оперативність. Інформація управлінського обліку повинна бути оперативною, тому часто для розробки прогнозних величин використовуються приблизні дані (оцінки), орієнтовні показники й тенденції процесів. Критерієм високої якості управлінської інформації, що міститься в формах внутрішньої звітності, є її достатність своєчасність і багатоваріантність.

Другою функцією є контрольна, яка передбачає процес здійснення оперативного контролю за видатками, витратами, та оцінку результатів діяльності установ державного сектору у цілому та структурних підрозділів зокрема в контексті досягнення соціально-економічної мети їх діяльності. Управлінський облік може здійснюватись за допомогою подвійного запису або

з використанням статистичних методів (накопичення, вибірки). Внутрішня звітність управлінського обліку складається в формі, зручній для користувача у тому числі у вигляді графіків, діаграм і таблиць.

Управлінський облік поділяється на оперативний і стратегічний в залежності від мети використання інформації та комплексу методик її формування (рис. 2.1).



Рис. 2.1 Види, методики та об'єкти управлінського обліку в установах державного сектору [101]

Сучасний управлінський облік повинен базуватись на формуванні й використанні його функціональної корисності для системи управління. Суть

управлінського обліку, його призначення можна визначити як: виробництво інформації для здійснення ефективного управління. Прогностична функція управлінського обліку реалізується в процесі перспективного та іманентного планування і координування розвитку установ в майбутньому на підставі аналізу й оцінки фактичних результатів їх діяльності та діяльності однотипних суб'єктів господарювання. Дану функцію ще називають прогноною – інформаційне забезпечення перспективного планування та спрямування розвитку підприємства на досягнення його стратегічних цілей [74].

За умов невизначеності предмету та об'єкту управлінського обліку неможлива повнота характеристики підсистеми управлінського обліку як складової науки про бухгалтерський облік і як виду практичної діяльності. Предметом управлінського обліку в установах державного сектору вважається увесь спектр діяльності установ в цілому та їх структурних підрозділів зокрема як у розрізі загального, так і спеціального фондів .

До об'єктів управлінського обліку необхідно віднести повний склад об'єктів бухгалтерського обліку в контексті позицій основного управлінського спрямування – витрат, затрат, видатків, доходів і результатів виконання кошторису. Згідно з класичними положеннями управлінського обліку, закономірним є включення до складу об'єктів управлінського обліку доходів і результатів виконання кошторису, які являють собою різні, за економічною природою виникнення, джерела утворення матеріальних, нематеріальних і фінансових активів установ чи покриття їхніх зобов'язань, які є наслідком їх основної функціональної та додаткової діяльності (доходи установ) та різниця між доходами та сумою видатків і витрат установ (результати виконання кошторису) відповідно [101].

Щодо всього складу об'єктів бухгалтерського обліку в установах державного сектору, який управлінський облік вивчає в контексті вищевказаних його основних об'єктів, слід нагадати, що до їх складу відносять: необоротні активи; запаси; грошові та інші кошти; розрахунки; довгострокові зобов'язання; поточні зобов'язання. Перераховані об'єкти бухгалтерського

обліку виступають вторинними об'єктами управлінського обліку в процесі формування даних про витрати, видатки, затрати, доходи установ державного сектору.

Об'єкти управлінського обліку та предмет знаходять своє відображення в зазначеній підсистемі завдяки певним способам і прийомам пізнання. Сукупність відповідних способів та прийомів називається методом управлінського обліку. Метод управлінського обліку в установах державного сектору економіки містить як традиційні для бухгалтерського обліку виконання кошторису елементи – документування, інвентаризацію, оцінку, калькулювання, рахунки і подвійний запис, звітність, так і специфічні, які є складовими таких елементів управління, як: планування, нормування, аналіз і контроль [101 с. 169].

Характерною рисою управлінського обліку, як складової бухгалтерського обліку, є те, що всі об'єкти обліку мають бути виражені за допомогою єдиного грошового вимірника. Оцінка являє собою спосіб вимірювання в грошовому виразі майна установи державного сектору та джерел його утворення, в межах якого натуральні та трудові показники трансформуються за допомогою цін, тарифів, посадових окладів тощо у грошові показники.

Правильність оцінки безпосередньо впливає на достовірність даних як бухгалтерського обліку в цілому, так і управлінського зокрема. У процесі господарювання установ державного сектору у межах управлінського обліку застосовуються такі підходи до оцінювання господарських фактів: за первісною вартістю, балансовою вартістю, відновлювальною вартістю, справедливою вартістю, а також за кошторисно-плановою. Як відомо, в окремих випадках оцінка може бути здійснена тільки після відображення всіх затрат, пов'язаних з певним господарським процесом: фактичну собівартість готового продукту можна визначити тільки після відображення в обліку всіх витрат, пов'язаних з процесом його виробництва [101 с. 170].

Першим об'єктом управлінського обліку виступають доходи бюджету. Доходна частина проекту сільського бюджету Розжалівської сільської ради на

2015 рік сформована з врахуванням норм Податкового і Бюджетного кодексів України зі змінами і доповненнями, Закону України “Про Державний бюджет України на 2015 рік” та інших законодавчих актів. Власне, доходна частина сільського бюджету, згідно зі внесеними змінами до Бюджетного кодексу, складається з міжбюджетних трансфертів субвенцій, доходів загального та спеціального фондів.

Питання наповнення сільського бюджету постійно контролюється виконкомом сільської ради та вживаються оперативні заходи. З боржниками проводиться роз'яснювальна робота щодо необхідності своєчасної сплати податків до бюджету. Бухгалтерією щоквартально проводиться аналіз виконання дохідної частини в розрізі джерел та вживаються відповідні заходи до боржників. Об'єктами управлінського обліку в розрізі доходів виступають їх джерела формування, які для Розжалівської сільської ради можна поділити на дві групи – податкові та неподаткові надходження.

До податкових надходжень відносяться місцеві податки, податок на майно, земельний податок з юридичних осіб, орендна плата з юридичних осіб, земельний податок з фізичних осіб, орендна плата з фізичних осіб (станом на кінець 2015 року сільською радою укладено 8 договорів оренди земель в межах населеного пункту, відповідно до якого надано в оренду 1,97 га. Ставка орендної плати в договорах встановлена в розмірі від 3 до 12,0%), а також єдиний податок з фізичних осіб. До неподаткових надходжень Розжалівської сільської ради відносять адміністративні збори та платежі, доходи від некомерційної господарської діяльності, надходження від орендної плати за користуванням цілісним майновим комплексом та іншим державним майном (на території розташований магазин, який здається в оренду), надходження від орендної плати за користуванням цілісним майновим комплексом та іншим майном, що перебуває в комунальній власності, а також державне мито.

Другим об'єктом управлінського обліку виступають джерела фінансування Розжалівської сільської ради. Основним джерелом фінансування виступають внутрішні джерела фінансування, оскільки після проведення

реформ децентралізації місцеві бюджети в основному фінансуються за рахунок власних джерел.

Джерела витрат як основний об'єкт управлінського обліку Розжалівської сільської ради в основному розподіляються на органи місцевого самоврядування, житлово-комунальне господарство, утримування закладів культури та дошкільні заклади, а також землеустрій. Окремим джерелом видатків виступає стаття розходів на проведення виборів народних депутатів, сільських та селищних голів.

До складу об'єктів управлінського обліку входять також доходи і результати виконання кошторису. Кошторис Розжалівської сільської ради на 2015 рік був складений згідно із вимогами Наказу Міністерства фінансів України від 28 січня 2002 року № 57 (у редакції Наказу Міністерства фінансів України від 26 листопада 2012 року № 1220) [66], який складається із статей надходжень та видатків. В кошторис включені надходження із загального фонду бюджету, видатки розподілені на поточні видатки, а саме оплата послуг (крім комунальних) окремі заходи по реалізації державних (регіональних) програм, не віднесені до заходів розвитку. В кошторис включені надходження із спеціального фонду бюджету, видатки розподілені на поточні видатки, а саме придбання продуктів харчування. Протягом 2015 року були внесені зміни до кошторису за рахунок додаткових надходжень, які були спрямовані на оплату послуг, виплату заробітної лати, придбання та оплату природного газу та інших енергоносіїв.

2.2 Порядок організації управлінського обліку

Порядок організації управлінського обліку можна охарактеризувати обсягом інформації, визначеними цілями, критеріями і засобами їх досягнення, складом елементів і оперативністю їх взаємодії.

Управлінський облік в установах державного сектору забезпечує концентрацію необхідної інформації, але при цьому потребує конкретної методології, тобто властивих йому облікових інструментів. Суттєвою ознакою управлінського обліку є взаємозв'язок його складових: обліку, аналізу, планування, контролю та регулювання (рис. 2.2).

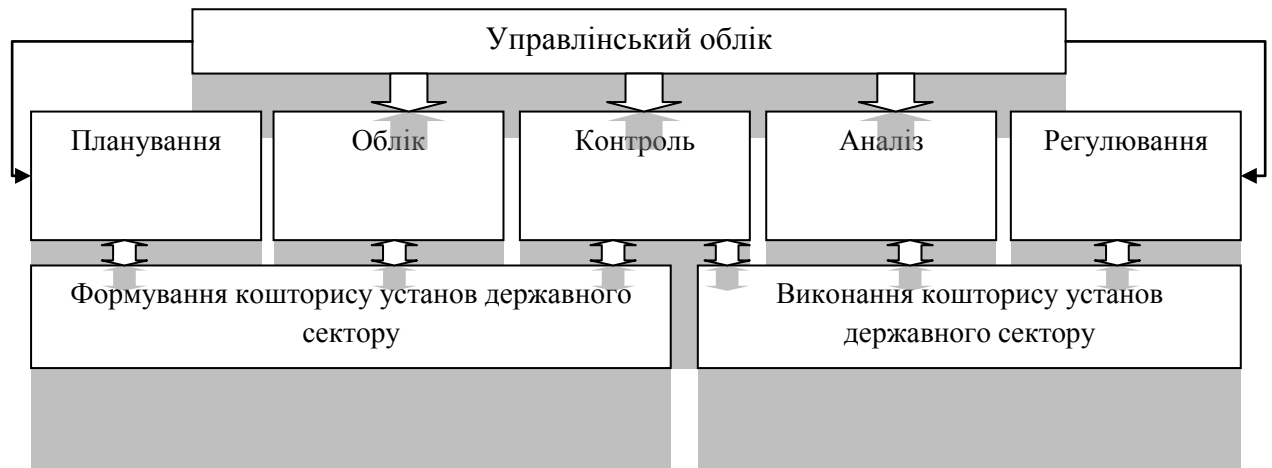


Рис. 2.2 Елементи управлінського обліку установ [101]

Завдяки процесу поєднання обліку, планування, контролю, аналізу формується чітка система відповідальності посадових осіб за здійснювані операції при формуванні та виконанні кошторису установ державного сектору. Визначають два рівні управлінського обліку – тактичний – аспекти управлінського обліку визначають облік, контроль, аналіз, регулювання прийнятих рішень і відповідальність за їх виконання; стратегічний – аспекти управлінського обліку визначають систему планування та координації управлінських рішень. Завдяки оперативного управлінського обліку керівництво отримує інформацію, необхідну для прийняття поточних і короткострокових управлінських рішень установ державного сектору, містить оперативні дані про надходження, видатки та результати діяльності за центрами відповідальності. Дані стратегічного управлінського обліку переважно використовуються для аналізу інформації, пов'язаної із зовнішніми факторами, що впливають на діяльність установ державного сектору економіки.

Організація збору, вимірювання встановлених меж, реєстрація, накопичення, оброблення, узагальнення інформації, необхідної для оцінки

доходів, видатків та ефективності діяльності об'єктів управління установами, ефективна система управлінської звітності повинна забезпечувати доступність керівників усіх рівнів до даних, потрібних для прийняття рішення в оптимальний строк (рис. 2.3). Також служба управлінського обліку має забезпечити збірку даних управлінської звітності з відповідними даними бухгалтерського обліку.

З метою забезпечення ефективного функціонування системи управлінського обліку в установах державного сектору створюється відповідне внутрішнє правове поле, тобто розробляється нормативне забезпечення організації управлінського обліку в установі. До нього можна віднести такі внутрішні положення: про систему управлінського обліку, про бюджетування, про відділ управлінського обліку, де детально розкриваються задачі та обов'язки служби управлінського обліку. Працівники відділу управлінського обліку самостійно визначають загальну методологію управлінського обліку, розробляють форми внутрішньої звітності, удосконалюють систему управлінського обліку, надають організаційну та методичну допомогу з питань управлінського обліку працівникам інших функціональних підрозділів тощо. На рис. 2.4 наведені основні етапи формування системи управлінського обліку в установах державного сектору. Система управлінської звітності створюється для керівників усіх рівнів з метою забезпечення доступу до інформаційних даних, необхідних для прийняття рішення в найоптимальніший період. Отже, управлінська звітність формується на базі доступних інформаційних технологій, які мають враховувати вимоги та потреби установи державного сектору економіки.

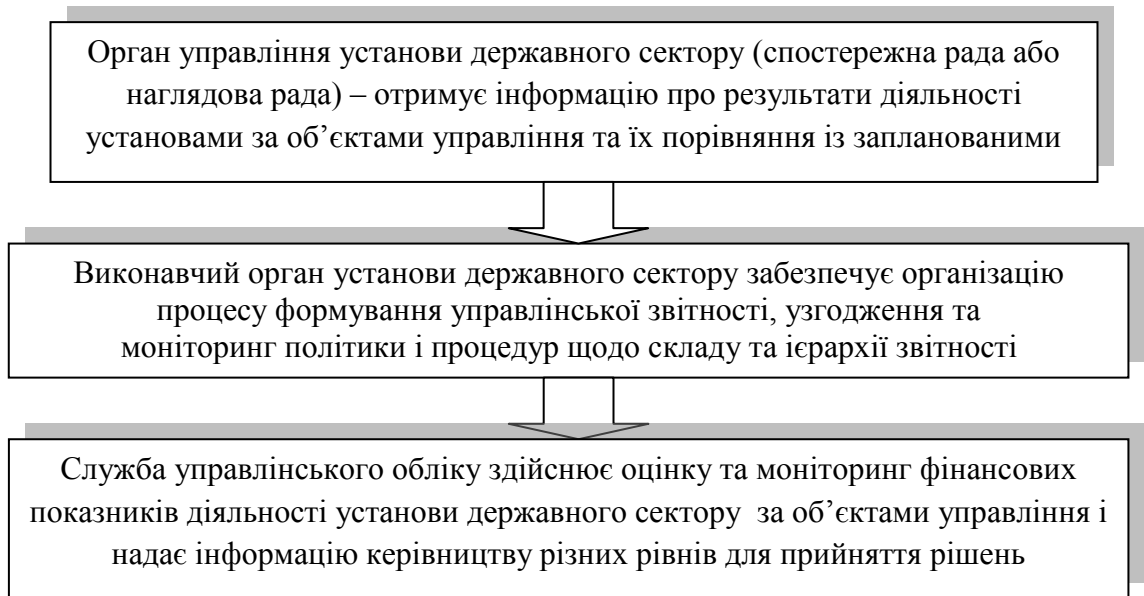


Рис. 2.3 Організація формування та передачі управлінської звітності в установах державного сектору [68]



Рис. 2.4 Основні етапи формування системи управлінського обліку в установах державного сектору [68]

Документування виступає первинним елементом методу управлінського обліку, оскільки як і в бухгалтерському обліку в цілому, та в управлінському

зокрема кожна господарська операція має бути оформлена документально. Оскільки, підставою для бухгалтерського обліку господарських операцій є первинні документи, які фіксують факти здійснення господарських операцій.

Первинний обліковий документ – це документ (складаний на паперових або машинних носіях), який містить відомості про господарську операцію та підтверджує її здійснення. Первинні документи повинні бути складені під час здійснення господарської операції, а якщо це неможливо – безпосередньо після її закінчення. Для контролю та впорядкування оброблення даних на підставі первинних документів можуть складатися зведені облікові документи. Первинні облікові документи мають юридичну силу, а тому повинні бути належним чином оформлені і мати такі обов'язкові реквізити: назву документа (форми); дату і місце складання; назву установи, від імені якого складено документ; зміст та обсяг господарської операції, одиницю виміру господарської операції; посади осіб, відповідальних за здійснення господарської операції і правильність її оформлення; особистий підпис або інші дані, що дають змогу ідентифікувати особу, яка брала участь у здійсненні господарської операції. Документування господарських операцій у межах підсистеми управлінського обліку дозволяє забезпечити суцільне і безперервне спостереження за всіма господарськими процесами, які виступають об'єктами цієї підсистеми.

Бухгалтерський облік виконання кошторису у Розжалівській сільській раді здійснюється за меморіально-ордерною формою з використанням бухгалтерської програми “АРМ головного бухгалтера”, “АРМ бухгалтера”. Модуль “Облік заробітної плати”. Підставою для бухгалтерського обліку господарських операцій є первинні документи, які систематизуються в регістри синтетичного та аналітичного обліку. Первинні документи (на паперових і електронних носіях інформації) для надання їм юридичної сили і доказовості повинні мати такі обов'язкові реквізити: назва установи, від імені яких складений документ, назва документа, код форми, дата і місце складання, зміст господарської операції та її вимірники (у натуральному і вартісному виразі), посади, прізвища і підписи осіб відповідальних за дозвіл та здійснення

господарської операції і складання первинного документу. Залежно від характеру інформації і технології обробки даних до первинних документів можуть бути включені додаткові реквізити: ідентифікаційний код установи з Державного реєстру, номер документа, підстава для здійснення операцій, дані про документ, що засвідчує особу-одержувача тощо.

Відповідальність за своєчасне і якісне складання документів, передачу їх у встановлені графіком документообігу терміни для відображення у бухгалтерському обліку, достовірність даних, наведених у документах, несуть працівники Розжалівської сільської ради.

Організація роботи з документами здійснюється згідно Інструкції з діловодства Розжалівської сільської ради та її виконавчого комітету, яка розроблена та затверджена розпорядженням сільського голови від 12.02.2016 № 17-ОД та погоджена експертною комісією архівного відділу райдержадміністрації (Протокол від 28.02.2016 № 4).

Номенклатура справ Розжалівської сільської ради на 2017 рік затверджена 17.12.2016 року. Проводиться журнальна реєстрація документів. Журнали реєстрації вхідних та вихідних документів відповідають формі, затвердженій Інструкції з діловодства. Проте не всі графи журналу реєстрації вхідних документів заповнюються відповідно вимогам (відсутні конкретні терміни виконання, одержання документів відповідальними виконавцями, відмітки про те де знаходяться документи).

Реєстраційні номери на вхідних і вихідних документах не відповідають індексації документів відповідно до затвердженої Інструкції з діловодства. Сформовані окремі папки, в яких зберігаються вхідні та вихідні документи в хронологічному порядку.

Система контролю виконання документів у сільській раді існує, проте вона не дієва, що в свою чергу, не дає можливості здійснювати контроль за виконанням документів та потребує удосконалення. Розпорядженням сільського голови від 18.09.2016 №12-ОД “Про експертну комісію

Розжалівської сільської ради та її виконавчого комітету” створена Експертна комісія Розжалівської сільської ради, та затверджено положення про неї.

Особу відповідальну за обов'язки ведення діловодства та архів призначено секретаря сільської ради, згідно розпорядження сільського голови від 18.12.2016 № 30-ОД.

Документи архівного фонду Розжалівської сільської ради, постійного та тривалого зберігання знаходяться на збереженні у шафах та сейфах робочої кімнати державного реєстратора сільської ради.

Архівним відділом ведеться паспорт архіву, справи фондів, описи справ. В архіві сільської ради зберігаються документи з кадрових питань, з реєстрації нотаріальних дій, документи по господарського обліку, документи земельного обліку. Збереженість документів забезпечена. Впорядкування документів постійного та довгострокового зберігання проведено по 2015 рік. Документи постійного зберігання, які належать Національному Архівному Фонду передані до архівного відділу райдержадміністрації по 2010 рік.

Фактів втрати документів Розжалівської сільської ради не виявлено. Щороку архівним підрозділом складається паспорт архіву. Архівними документами користуються посадові особи сільради, для надання архівних копій, витягів, довідок юридичним та фізичним особам. Журнал обліку видачі документів у тимчасове користування не заведений. При видачі архівних документів складається розписка, де вказується посада, прізвище, ім'я, по-батькові особи, яка взяла документ. Вказується з якою метою взятий документ, зазначається зобов'язання та терміни повернення документу.

Журнал особистого прийому громадян Розжалівської сільського голови відповідає формі, затвердженій Інструкцією з діловодства за зверненням громадян. Разом з тим журнал ведеться не охайно, не заповнюються деякі графи журналу відповідно до вимог Інструкції. Зокрема графи “Кому доручено розгляд, зміст доручення, термін виконання”, “Наслідки розгляду, індекс, дата одержання відповіді від виконавця”; в більшості звернень громадян не зазначено соціальний стан заявника, його місце проживання; відсутній

реєстраційний індекс звернень, не зазначається місце проведення особистого прийому.

Документи Розжалівської сільської ради поділені на групи:

1) кадрові документи:

- Графік відпусток;
- Проекти наказів із кадрових питань, із господарської діяльності;
- Наказ (розпорядження) керівника (чи їх копії).

2) Документи, пов'язані з матеріальним забезпеченням установи:

- Аналітична записка щодо попиту на ринку з метою проведення закупівель;
- Документи, що підтверджують проведення процедур закупівель;
- Договір на придбання товарів (надання послуг, виконання робіт);
- Акт звірки з контрагентами.

3) Планові документи:

- Тимчасовий кошторис;
- Кошторис на бюджетний рік та інші планові документи;
- Штатний розпис та зміни до нього;
- Тарифікаційні списки.

4) Документи, пов'язані з реєстрацією зобов'язань:

- Договір на придбання товарів (надання послуг, виконання робіт);
- Документи, що підтверджують проведення процедур закупівель;
- Реєстри бюджетних зобов'язань;
- Реєстри бюджетних фінансових зобов'язань.

5) Банківські документи:

- Платіжні доручення;
- Заявка на видачу готівки;
- Касовий чек.

6) Касові документи:

- Прибутковий та видатковий касовий ордер;

- Видаткова відомість.

7) Документи, пов'язані з відрядження:

- Розрахунок витрат (кошторис) на відрядження;
- Авансовий звіт;
- Письмовий дозвіл керівника на відшкодування витрат понад граничні суми;
- Звіт про роботу у відрядженні.

8) Первинні документи:

- Накладні на придбання товарів;
- Акти наданих послуг, виконаних робіт;
- Довідка про надходження в натуральній формі.

9) Документи з обліку необоротних активів:

- Типова форма № ОЗ-1 (бюджет);
- Типова форма № ОЗ-2 (бюджет);
- Типова форма № ОЗ-3 (бюджет);
- Типова форма № ОЗ-4 (бюджет);
- Типова форма № ОЗ-5 (бюджет);
- Типова форма № ОЗ-6 (бюджет), № ОЗ-8 (бюджет), ОЗ-9 (бюджет);
- Типова форма № ОЗ-10 (бюджет);
- Типова форма № ОЗ-11 (бюджет);
- Типова форма № ОЗ-12 (бюджет);
- Оборотні відомості з руху необоротних активів;
- Акти введення об'єкта в експлуатацію;
- Відомість обліку термінів експлуатації основних засобів;
- Дефектні акти, висновки про технічний стан об'єктів.

10) Документи з обліку запасів:

- Акт про приймання матеріалів (форма № З-1);
- Акт списання (форма № З-2);
- Накладна (вимога) форма № ОЗ-3;

11) Бланки суворої звітності:

- Прибутково-видаткова накладна на бланки суворої звітності (форма № СЗ-1);
- Акт на списання використаних бланків суворої звітності (форма № СЗ-3).

12) Документи, пов'язані з утриманням автотранспорту:

- Подорожній лист;
- Зведення подорожніх листів;
- Відомості з обліку пробігу автомобіля, експлуатаційного пробігу шин, акумулятора.

13) Документи з оплати праці:

- Накази про приймання на роботу, звільнення, надання щорічної відпустки, виплату матдопомоги, становлення доплат, надбавок, преміювання;
- Табелі обліку використання робочого часу;
- Витяги з протоколів засідання комісій із соцстрахування (разом із листками непрацездатності).

14) Меморіальні ордери:

- Меморіальні ордери № 1-18%;
- Книга «Журнал-головна».

15) Форми звітності:

- бюджетна;
- фінансова;
- податкова;
- пенсійна;
- статистична звітність;
- звітність до соціальних фондів.

У графіку документообігу також зазначається: кількість примірників, відповідальних за виконання, терміни виконання, відповідальних за перевірку,

терміни виконання перевірки, а також обробку документів (передача документа та граничний строк виконання).

У процесі створення та виконання документів можуть брати участь окремі спеціалісти, які затверджені штатним розкладом Розжалівської сільської ради, або спеціально створені комісії. До таких спеціалістів можуть належати:

- спеціаліст із кадрової роботи;
- спеціаліст господарського відділу;
- члени комітету конкурсних торгів;
- економіст (бухгалтер), до обов'язків якого входить його складання;
- тарифікаційна комісія;
- спеціаліст (бухгалтер) бухгалтерської служби;
- працівник, який повернувся з відрядження;
- завгосп чи інша матеріально відповідальна особа;
- комісія, утворена керівником установи;
- комісія зі списання майна, утворена керівником установи;
- комісія зі списання майна;
- особа, відповідальна за видачу бланків;
- Спеціаліст (бухгалтер), який веде облік і списання запасів;
- спеціаліст (бухгалтер), який веде облік витрат на утримання автотранспорту;
- особа, відповідальна за ведення табеля;
- комісія (уповноважена особа) із соцстрахування;
- спеціаліст (бухгалтер), який відповідає за складання відповідного М/О;
- заступник головного бухгалтера;
- спеціалісти (бухгалтери), до обов'язків яких входить складання певної звітності.

2.3 Узагальнення та реалізація управлінського обліку в установах державного сектору економіки

Організація управлінського обліку в установах державного сектору проводиться з метою забезпечення ефективного функціонування системи управлінського обліку, завдання якої полягає у створенні, групуванні та передачі інформаційних даних управлінському персоналу.

Одним із важливих методичних підходів у реформуванні бухгалтерського обліку державного сектору економіки є впровадження та використання управлінського обліку, що дасть змогу посилити контроль за ефективністю використання бюджетних коштів. Отже, управлінський облік можна визначити сукупністю методів та процедур, які забезпечуватимуть підготовку і надання інформації для планування, контролю, а також прийняття рішень на різних рівнях управління установами та організаціями [118].

Удосконалюючи взаємопов'язаність базової інформаційної складової управління діяльністю органів місцевого самоврядування (сільських рад) (обліково-аналітичне забезпечення, сформоване системами обліку й аналізу) як інтегрованої системи фінансового й управлінського обліку, слід визначити ключові організаційні етапи та пріоритети останнього.

Найбільш ємною та основоположною складовою діяльності виконавчих органів сільських рад виступає фінансове забезпечення, що в свою чергу є ключовим завданням системи управління та управлінського обліку. Ефективне управління доходами та видатками повинно бути центральним напрямом розвитку оптимізаційного механізму управлінського обліку. Не зважаючи на сувору урегульованість та регламентацію здійснення фінансування сільських рад, ті суб'єкти, які використовують наукові підходи у цих питаннях, досягають значно кращих результатів.

За умов хронічної нестачі бюджетних коштів, їх розпорядники повинні жорсткіше контролювати видатки згідно наступних видатків – заробітна плата, видатки на обладнання, розвиток матеріально-технічної бази та

інфраструктури. Таким чином мінімізація затрат стає ключовим завданням керівництва сільських рад. Проаналізовані дані Розжалівської сільської ради дали змогу зробити висновок, що хоча аналізований суб'єкт відноситься до установ мікрорівня за бюджетним обсягом фінансування установи, яким не притаманні організація та ведення управлінського обліку, окремі елементи управлінського обліку все ж таки повинні бути використанні з метою групування та чіткого розподілення фінансових ресурсів. Автором дипломної роботи проаналізовано статі витрат та зроблено спробу систематизувати та угрупувати видатки за цільовим спрямуванням. На нашу думку доцільно ввести елементами внутрішнього (управлінського) обліку класифікацію видатків за цільовим використанням.

Процес фінансування видатків виступає першою й основною умовою діяльності установ державного сектору. На даному етапі важливим завданням обліково-аналітичної служби є не лише сприяння раціональному використанню отриманих засобів, а й досягнення збалансованості доходів і видатків. У цьому контексті суттєву роль відіграє налагодження та формування об'єктивних теоретико-організаційних і методологічних засад планування й прогнозування.

Формування кошторисів є багато в чому схожим із бюджетуванням, служить обґрунтуванням доцільності застосування елементів управлінського обліку, як важеля оптимізації мікроекономічних показників установ державного сектору.

Спостереження за потребами у розвитку управлінському обліку нерозривно пов'язано з вибором його об'єктів. В найкращому варіанті, вони повинні охоплювати усі складові, включаючи грошові кошти, матеріальні та нематеріальні ресурси, розрахунки.

Проте використання такого підходу вимагає значних фінансових затрат, а тому він не є надто прийнятний для таких установ державного сектору, як органи місцевого самоврядування. Більш доцільно було б вибирати об'єкти обліку, які мають значний вплив на забезпечення підвищення ефективності діяльності установ. Без проведення додаткових розрахунків, базуючись лише на

основі ємності і ролі в забезпеченні діяльності таким об'єктом можна визнати доходи і видатки. Отже, система управлінського обліку в досліджуваних установах повинна мати в своїй основі саме їх. Отже, для установи, яка досліджується доцільно було б використовувати окремі елементи управлінського обліку в процесі формування та виконання кошторису.

Для установ державного сектору на даний момент часу, в міру жорсткого законодавчого регулювання видатків за встановленими напрямками (КЕКВами), практично неможливо використати виділені фінансові ресурси на формування системи управлінського обліку. Оскільки, в організаціях на мікрорівні взагалі не планується використання управлінського обліку, а для організації даного виду обліку необхідні затрати. Теоретично, можна використати частку податкових або власних надходжень для формування окремих елементів підсистеми управлінського обліку, але при цьому необхідно ряд погоджень та дозволів, а це вимагає часу, зусилля та позитивного сприйняття даного процесу працівниками як установами державного сектору, так і компетентними органами, які приймають відповідні нормативно-правові рішення. Прогнозне фінансування для запровадження підсистеми управлінського обліку в діяльність місцевих органів самоврядування (на прикладі Розжалівської сільської ради) розраховане та подане на рис. 2.5. Розрахунок виконано беручи до уваги розрахунок надбавки до зарплати за додаткове навантаження [78; 86]

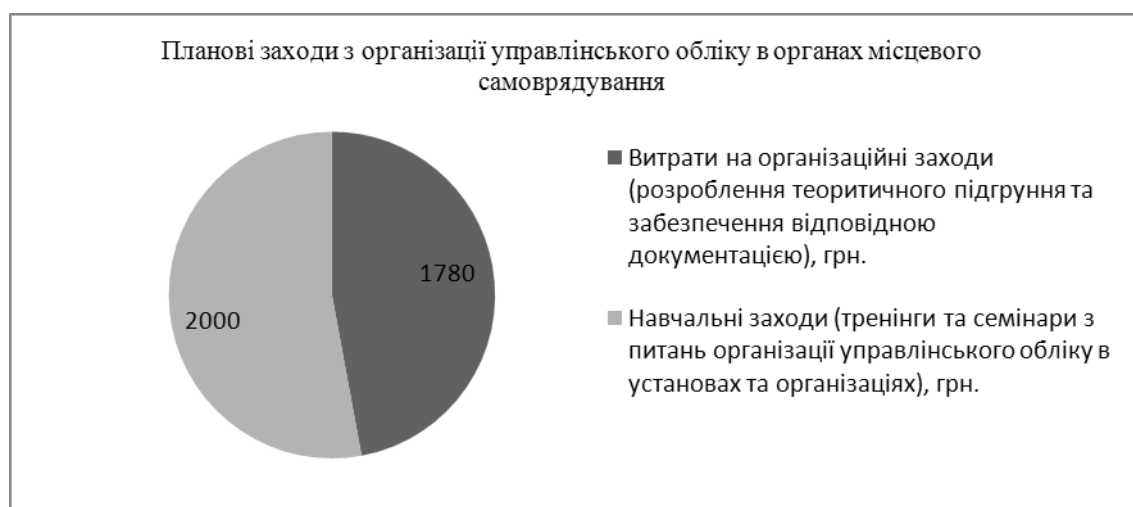


Рис. 2.5 Планові заходи з організації управлінського обліку в органах місцевого самоврядування на прикладі Розжалівської сільської ради

Також, необхідно звернути увагу на такий процес в установах державного сектору як бюджетування. Запровадження бюджетування в процесі впровадження управлінського обліку установ державного сектору має здійснюватись з урахуванням вже існуючої традиції кошторисного планування. Кошторисне планування є собою один з методів бюджетного планування, а саме метод прямого розрахунку, за якого здійснюється детальний плановий розрахунок кожного елементу доходів чи видатків кошторису, під яким, відповідно до Бюджетного кодексу України [12], розуміють основний плановий фінансовий документ установи державного сектору, яким на бюджетний період встановлюються повноваження щодо отримання надходжень і розподіл бюджетних асигнувань на взяття бюджетних зобов'язань і здійснення платежів для виконання установою державного сектору своїх функцій і досягнення результатів, визначених у відповідності із бюджетними призначеннями [78; **Ошибка! Источник ссылки не найден., с. 94**].

Відповідно до бюджетного законодавства він має такі складові частини [110]: загальний фонд, який містить обсяг надходжень із загального фонду бюджету та розподіл видатків за повною економічною класифікацією видатків бюджету на виконання установою державного сектору основних функцій або розподіл надання кредитів з бюджету за класифікацією кредитування бюджету; спеціальний фонд, який містить обсяг надходжень із спеціального фонду бюджету на конкретну мету та їх розподіл за повною економічною класифікацією видатків бюджету на здійснення відповідних видатків згідно із законодавством, а також на реалізацію пріоритетних заходів, пов'язаних з виконанням установою основних функцій, або розподіл надання кредитів з бюджету згідно із законодавством за класифікацією кредитування бюджету.

В межах кошторисного планування розрізняють індивідуальні та зведені кошториси. Індивідуальні кошториси складаються усіма установами незалежно від того, чи ведуть вони бухгалтерський облік самостійно, чи обслуговуються централізованою бухгалтерією [110].

Зведений кошторис являє собою консолідований фінансово-плановий документ, у якому головні розпорядники бюджетних коштів здійснюють зведення показників індивідуальних кошторисів для подання Мінфіну, місцевим фінансовим органам та органам Державної казначейської служби. Планові завдання і показники установ державного конкретизуються у встановлених бюджетним нормативним полем кошторисах через вартісну оцінку витрат, видатків і доходів.

Центри кошторисної відповідальності є новим терміном, оскільки в межах сучасного кошторисного процесу такий термін відсутній. Власне назва передбачає встановлення принципу побудови порядку відповідальності за виконанням кошторисів. Зважаючи на існуючі форми кошторисів кошторисними центрами відповідальності можуть бути:

- 1) за індивідуальним кошторисом – кожна установа державного сектору;
- 2) за зведеним кошторисом – головні розпорядники бюджетних коштів.

Сучасні підходи до виконання та побудови кошторисів потребує виокремлення центрів кошторисної відповідальності в межах програмно-цільового методу. В основі програмно-цільового методу планування та виконання кошторисів лежить бюджетна програма – систематизований перелік заходів, спрямованих на досягнення єдиної мети та завдань, виконання яких пропонує та здійснює розпорядник бюджетних коштів у відповідності із покладеними на нього функцій. Бюджетна програма за своїм змістом має відноситися до одного розділу функціональної класифікації, проте на відміну від функції, яка є загальною категорією, що визначає певний напрямок діяльності держави, бюджетна програма повинна мати чітко визначені мету і завдання окремого головного розпорядника, і давати можливість розробити показники виміру очікуваного результату в процесі їх досягнення.

Оскільки основним фінансово-плановим документом, що регламентує діяльність установ державного сектору, виступає кошторис, логічним висновком є твердження про те, що сукупність показників індивідуальних бюджетів різного функціонального спрямування за різними центрами

відповідальності у грошовому виразі за статтями доходів і витрат мають відповідати загальним показниками доходів і видатків кошторису установи. Вочевидь, детальне обґрунтування кожного показника бюджетів за центрами відповідальності дозволить підвищити достовірність даних кошторисного планування, а отже сприятиме підвищенню ефективності фінансового управління установами державного сектору в цілому.

Щодо узагальнення та реалізації результатів управлінського обліку то в даному пункті слід звернути увагу на управлінську звітність установ державного сектору економіки.

Внутрішня управлінська звітність, за словами Ж.А. Іванової [43], це форма надання інформації, яка є суттєвою для вибору визначеного варіанта дій з багатьох альтернативних. Така звітність може надавати дані, що характеризують фактичні результати за видами діяльності установи як за минулий період, так і на визначений момент часу. Окрім цього звітність може включати фактори, внутрішні та зовнішні, які мають вплив на досягнення поставлених цілей, аналіз цих факторів, а також планові та прогнозні показники діяльності установи на майбутній період.

Науковці виділяють різні варіанти класифікацій внутрішньої управлінської звітності, однак основними ознаками щодо класифікації звітності більшість авторів називають формат подання інформації, обсяг та частоту подання, зміст та обов'язковість форм звітності. Звичайно, звітність за іншими ознаками в дійсності має місце, однак не виділяється як суттєва.

Існує необхідність розробляти окремі форми внутрішньої управлінської звітності за кожним з напрямків господарської діяльності. С.В. Булгакова [8] вважає, що мінімальний обсяг звітних форм містить:

- 1) звіт-накопичувальні відомості за структурними підрозділами, центрами відповідальності, статтями бюджету (для сільської ради це можуть бути звіти бухгалтерії);
- 2) звіт-зведення у вигляді коротких відомостей про діяльність підрозділу на конкретну дату;

3) підсумкові звіти, які надають результати діяльності установи в цілому та її структурних підрозділів за певний період (по всій сільській раді).

Особливістю системи внутрішньої управлінської звітності є те, що вона формується згідно з організаційною структурою і визначається рівнями керівництва, а також видами процесів, які мають місце у суб'єкта господарювання.

Важливою вимогою до системи управління є також швидкість прийняття рішень, оскільки відомо, що час прийняття та реалізації рішення повинен бути меншим часу критичної зміни параметрів фінансового стану установи. Звичайно, зміни ринкового середовища для пересічних суб'єктів господарювання є набагато більш відчутними, ніж для бюджетних установ.

Однак установи державного сектору мають спеціальний фонд, що фактично працює в умовах ринку. При формуванні системи внутрішньої звітності керівництву необхідно приймати рішення щодо пріоритету часу подання звітів або точності поданої в них інформації. Обидва випадки не виключають можливості припущення помилки: оперативна інформація недостатньо оброблена, висновки не чіткі; точна, проаналізована інформація не може надаватися миттєво, для обробки необхідний час.

Первинний обліковий документ – це документ (складаний на паперових або машинних носіях), який містить відомості про господарську операцію та підтверджує її здійснення. Первинні документи повинні бути складені під час здійснення господарської операції, а якщо це неможливо – безпосередньо після її закінчення. Для контролю та впорядкування оброблення даних на підставі первинних документів можуть складатися зведені облікові документи. Первинні облікові документи мають юридичну силу, а тому повинні бути належним чином оформлені і мати такі обов'язкові реквізити: назву документа (форми); дату і місце складання; назву установи, від імені якого складено документ; зміст та обсяг господарської операції, одиницю виміру господарської операції; посади осіб, відповідальних за здійснення господарської операції і

правильність її оформлення; особистий підпис або інші дані, що дають змогу ідентифікувати особу, яка брала участь у здійсненні господарської операції.

Документування господарських операцій у межах підсистеми управлінського обліку дозволяє забезпечити суцільне і безперервне спостереження за всіма господарськими процесами, які виступають об'єктами цієї підсистеми.

Базою для складання основних необхідних форм внутрішньої звітності сільської ради може стати план доходів і видатків, або руху грошових потоків. Після формування відповідальності за структурними підрозділами необхідно розглянути і, в разі необхідності, збалансувати грошові потоки. Оскільки суми асигнувань за загальним та спеціальним фондами затверджується після ухвалення Державного бюджету України на відповідний рік, але лише загальний фонд безпосередньо економічно пов'язаний із коштами державного бюджету, то фінансування за загальним фондом затверджується за кодами економічної класифікації бюджету з помісячним розподілом, шаблоном якого можна скористатися для складання розподілу за спеціальним фондом [88]. Установи державного сектору затверджують і подають відповідний план асигнувань загального фонду, який умовно має вигляд як показано в таблиці 2.1.

Таблиця 2.1

Умовний план асигнувань загального фонду кошторису Розжалівської сільської ради (грн.)

Показник	КЕКВ	січень	лютий	грудень	Разом на рік
Оплата праці працівників сільської ради	X	X	X	X	X	X
Нарахування на заробітну плату	X	X	X	X	X	X
Придбання товарів і послуг	X	X	X	X	X	X
Видатки на відрядження	X	X	X	X	X	X
Капітальний ремонт та заходи спеціального призначення	X	X	X	X	X	X
Оплата комунальних послуг та енергоносіїв	X	X	X	X	X	X

Для повноцінного контролю за грошовими потоками на спеціальному фонді установи державного сектору необхідно скласти план надходжень та використань коштів за місяцями поточного року (табл. 2.2).

Таблиця 2.2

Умовний план надходжень та використань коштів спеціального фонду
кошторису Розжалівської сільської ради (грн.)

Вид надходжень / КЕКВ	січень	лютий	Грудень
Залишок на початок місяця	X	X	X	X
Вхідні грошові потоки	X	X	X	X
3. Надходження від плати за послуги, що можуть надаватися Розжалівською сільською радою згідно із законодавством	X	X	X	X
4. Інші джерела власних надходжень	X	X	X	X
5. Інші надходження спеціального фонду	X	X	X	X
Вихідні грошові потоки	X	X	X	X
Поточні видатки	X	X	X	X
Капітальні видатки	X	X	X	X
Баланс платежів за поточний місяць	X	X	X	X
Доступний залишок на кінець місяця	X	X	X	X

Так само можна порекомендувати використовувати подібний план для визначення і контролю структури доходів і видатків Розжалівської сільської ради. Також даними таблиці 2.2 можна користуватися при аналізі діяльності установи в цілому, залежно від обсягу наявної інформації та цілей аналізу.

В межах сільської ради повинен бути складений графік подачі визначених форм внутрішньої звітності. Графік документообігу зазвичай затверджується в додатках до наказу про облікову політику установи, установи державного сектору також затверджують такі накази.

Бухгалтерія сільської ради окрім процедури затвердження бюджету повинна звітувати про щоквартальне його виконання перед відповідним рівнем керівництва. Таким чином, управлінський персонал буде мати не тільки розподіл та структуру доходів і видатків, а й фактичні дані щодо виконання, відсотки відхилення від плану та місця виникнення таких відхилень. Оскільки надана інформація повинна бути суттєвою для прийняття рішень, то вона повинна бути не уніфікованою, а навпаки – деталізованою. Інформація повинна

узгоджуватися в одній формі для полегшення аналізу в установі в цілому, а також для спрощення процесу прийняття управлінських рішень. Отже, необхідною вимогою для всіх варіантів є постійне використання форм звітності для порівняння інформації в них. Нами запропоновано типову форму звіту для сільської ради про виконання місцевого бюджету, який є найбільш громіздким, однак один раз розробивши форму, надалі буде отримуватися інформація на потрібному рівні деталізації (табл. 2.3).

Таблиця 2.3

Форма типового звіту про виконання бюджету для Розжалівської сільської ради

Розжалівська сільська рада						Виконання бюджету за I квартал								
Власні доходи						Поточні видатки								
Вид доходу 1.			Вид доходу 2.			Вид видатків 1.			Вид видатків 2.			
План	Факт	Δ	План	Факт	Δ		План	Факт	Δ	План	Факт	Δ		
.....		
Σ	Σ	Σ	Σ	Σ	Σ	Σ	Σ	Σ	Σ	Σ	Σ	Σ	Σ	
Разом доходів 1.			Разом доходів 2.			Разом видатків 1.			Разом видатків 2.			
Залучені ресурси						Ресурси, надані як позика								
Разом залучені ресурси						Разом позичені ресурси								
Результати за квартал (перевищення доходів над видатками чи навпаки)														

Подібний аналіз також допоможе дізнатися, за допомогою яких джерел фінансуються ті чи інші різновиди видатків, обсяги відхилень від поставлених планових. При чому особливість полягає ще й в тому, що ці плани складаються самими підрозділами. Можливо також наперед розподілити, за рахунок яких видів доходів будуть покриватися конкретні групи видатків. І, в разі недовиконання плану за надходженнями, буде автоматично зрозуміло, які статті видатків будуть недофінансовані і в якому обсязі.

Висновки до розділу II

Мета управлінського обліку в установах державного сектору у відповідності із специфікою діяльності установ державного сектору полягає у формуванні та передачі інформаційних даних управлінському персоналу

внутрішнього поля управління установ з метою обґрунтування вибору, підготовки та забезпечення прийняття управлінських рішень в сфері контролю, планування, прогнозування економічної ефективності діяльності вказаних суб'єктів господарювання та їх структурних підрозділів та оцінки ефективності прийняття рішень.

Автором дипломного дослідження запропоновано внести наступні пропозиції щодо удосконалення ведення управлінського обліку в Розжалівській сільській раді:

1. Дотримуватись вимог реєстрації документів відповідно затвердженій інструкції з діловодства.
2. Під час внесення записів в реєстраційні журнали додержуватися загальнообов'язкових вимог: заповнювати всі графи журналів, зазначати порядкові номери документів, резолюцію або відповідального виконавця та проставляти відмітку про виконання документа.
3. З метою підвищення оперативності розшуку документів, справи розміщувати відповідно до номенклатури справ.
4. Здійснювати контроль за виконанням документів.
5. До 01.12.2017 провести перевірку наявності архівних документів сільської ради. Акти про результати перевірки передати в архівний відділ райдержадміністрації.
6. Рекомендувати з січня 2017 року перейти на карткову систему реєстрації вхідної та вихідної документації.

РОЗДІЛ ІІІ

ОРГАНІЗАЦІЯ ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ В УСТАНОВАХ ДЕРЖАВНОГО СЕКТОРУ

3.1 Аналіз стану виконання місцевого бюджету

Планування в підсистемі управлінського обліку установ являє собою безперервний циклічний процес, спрямований на приведення у відповідність можливостей установ до вимог держави (як правовласника) та соціально-економічних потреб суспільства (як сукупності користувачів послуг установ та організацій). Воно пов'язане з рішенням завдань на майбутнє та використовує методи вибору альтернативних рішень, спрямування яких має як загальний, так і конкретний характер. Його ефективність залежить від обґрунтованості нормативів діяльності і достовірності аналізу результатів діяльності установ, який проводиться на підставі сформованої та згрупованої відповідно до цілей управлінського обліку інформації [101].

Аналіз у підсистемі управлінського обліку діяльності установ державного сектору економіки являє собою структурований процес дослідження економічних явищ на рівні структурних підрозділів та установи і оцінки їх чутливості до змін внутрішніх і зовнішніх факторів та управлінського впливу, який пов'язаний з усіма іншими складовими управлінського обліку. До сфери вивчення аналізу підпадає як виробнича діяльність установи в цілому, так і структурних підрозділів, виражена у обраних відповідно до цілей управлінського обліку економічних показниках. У процесі аналізу визначаються взаємозв'язок і взаємозалежність структурних підрозділів щодо виконання планових завдань, відхилення та причини, що спричинили зміну результатів та ефективності діяльності, за результатами чого приймаються відповідні управлінські рішення [101].

Сільський бюджет складається із загального і спеціального фондів. До складу спеціального фонду сільського бюджету включено бюджет розвитку, що має цільовий характер. У бюджеті села Розжалів загальний обсяг доходів загального фонду визначений у сумі 218850 тис. грн., загальний обсяг доходів збільшився на загальну суму 12320,00 тис. грн. (Додаток А). Доходи установа отримувала з джерел, які проаналізовані в таблиці 3.1

Таблиця 3.1

Джерела доходів місцевого бюджету (Розжалівської сільської ради за 2015 рік)

Статті доходів	Сума, грн.	% відношення податкових до неподаткових надходжень	
Податкові надходження	216870,00	99,26	100
Місцеві податки	216870,00		
Податок на майно	198870,00		X
Земельний податок з юридичних осіб	1200,00		0,5
Орендна плата з юридичних осіб	161790,00		75,5
Земельний податок з фізичних осіб	18000,00		8
Орендна плата з фізичних осіб	17880,00		8
Єдиний податок	18000,00		8
Єдиний податок з фізичних осіб	18000,00		
Неподаткові надходження	1980,00		0,74
Адміністративні збори та платежі, доходи від некомерційної господарської діяльності	1980,00	100	
Надходження від орендної плати за користування цілісним майновим комплексом та іншим державним майном	1620,00		
Надходження від орендної плати за користування цілісним майновим комплексом та іншим майном, що перебуває в комунальній власності	1620,00	82	
Державне мито	360,0		
Державне мито, що сплачується за місцем розгляду та оформлення документів на спадщину та дарування	360,00	18	
Всього	218850,00	100	

Частка податкових надходжень в загальному обсягу доходів за 2015 рік становить 99,26%, а неподаткових – 0,74%. Левову частку доходів становить орендна плата з юридичних осіб та податку на майно. Найменшу частку становить державне мито, що сплачується за місцем розгляду та оформлення документів на спадщину та дарування. Протягом 2015 року відбулося збільшення доходів загального фонду на суму 10000 грн., а також на суму 38985 грн. за рахунок субвенцій з державного бюджету місцевим бюджетам на

проведення виборів депутатів місцевих рад та сільських, селищних, міських голів.

При визначенні обсягу доходів сільського бюджету на 2015 рік було враховано основні макро показники економічного та соціального розвитку села на 2015 рік, завдання бюджетної політики на середньострокову перспективу, фактичні надходження за 2014 рік, зміни податкового законодавства, а також пропозиції депутатських комісій сільської ради та заходи по додатковій мобілізації податків і зборів у 2014 році.

Проведемо аналіз асигнувань з помісячним розписом (за винятком надання кредитів з бюджету) загального фонду (табл. 3.2) (Додаток Б)

Таблиця 3.2

Аналіз асигнувань з помісячним розписом за 2015 рік

КЕКВ	Найменування	Січень	лютий	березень	квітень	Травень	червень	липень	серпень	вересень	жовтень	Листопад	грудень	+/- відхилення	Разом за рік
2100	Оплата праці	11129	-	11129	-	9302	-	16046	-	9302	-	11129	-	(≈); (-);(+);(-);(+1)	126176
2120	Нарахування на оплату праці	6040	-	5040	-	3377	-	5824	-	3377	-	440	-	(-); (-); (+); (-); (-)	48802
2230	Продукти харчування	3300	-	3300	-	4300	-	-	-	4300	-	4300	-	(≈); (+); 0; (≈); (≈)	41000
2270	Оплата комунальних послуг та енергоносії	3330	-	3330	-	830	-	-	-	830	-	728	-	(≈); (-); 0; (≈); (-)	16698
2281	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
2282	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
2700	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
5000	Інші видатки			1000		-		-		-		-		-	3000
	Всього	23795		23799		17809		21870		17890		17362		(+); (-); (+); (-); (-)	235676

З проаналізованих даних можна зробити висновок, що асигнування здійснювалися по всіх статтях КЕКВ прямо пропорційно, найбільше асигнувань

¹ Оскільки всі місяці не можливо подати в таблиці, то за додатковою інформацією див. Додаток Б; загальна сума подана із розрахунком всіх місяців; (≈) - приблизно однакове значення у порівнянні з попереднім місяцем; (-) – зменшення показників у порівнянні з попереднім місяцем; (+) – збільшення показників у порівнянні з попереднім місяцем

припало на оплату праці працівників сільської ради та підпорядкованого їй дошкільного закладу. Найменше асигнувань виділено на статті “продукти харчування” та “оплату комунальних послуг та енергоносії”. Інші асигнування здійснювалися тільки в січні у розмірі 1000 грн.

Наступним об’єктом управлінського обліку є надходження за джерелами фінансування бюджету Розжалівської сільської ради на 2015 рік. Джерела фінансування за загальним фондом проаналізовано на рис. 3.1. (Додаток Г).



Рис. 3.1 Надходження фінансування Розжалівської сільської ради за кварталами 2015 року, грн.

Загальний обсяг видатків сільського бюджету на 2015 рік (з урахуванням офіційних трансфертів) визначено в розмірі 218850,00 тис. грн., з них обсяг видатків загального фонду бюджету у сумі 218850,00 тис. грн. У розрізі за напрямками видатків кошти загального фонду були спрямовані на виплату заробітної плати та комунальні послуги (рис. 3.2) (Додаток Ж). На рис. 3.2 відображені загальні назви видатків – видатки на оплату праці та оплату комунальних послуг. На рис. 3.3 відображено видатки на



Рис. 3.2 Розподіл видатків Розжалівської сільської ради на 2015 рік

Протягом року відбулися зміни в структурі даних видатків (рис. 3.3) (Додаток Ж).

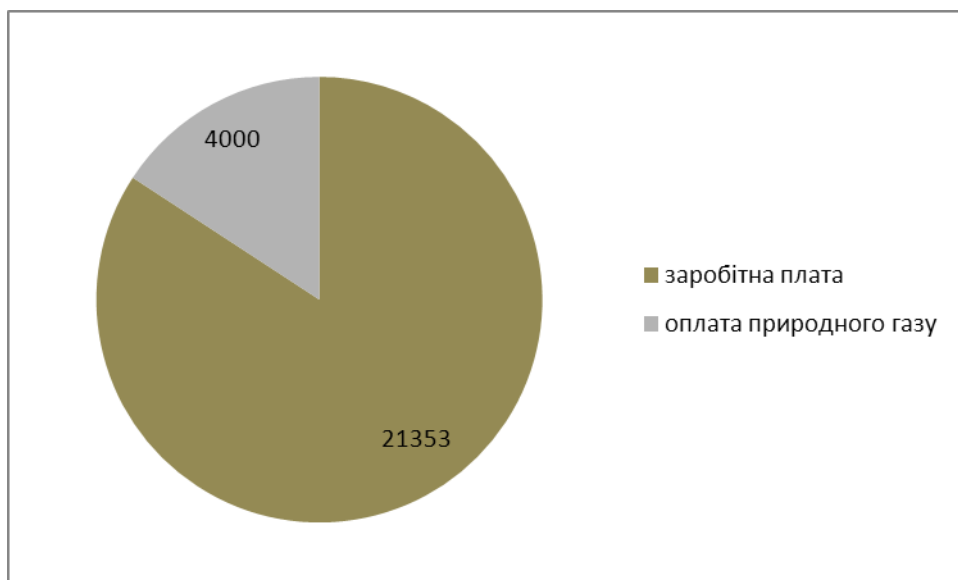


Рис. 3.2 Розподіл коштів на 2015 рік за напрямками використання: оплата праці та оплата природного газу

Протягом кварталів було внесено ряд змін в структурі видатків загального фонду Розжалівської сільської ради на 2015 рік., так було збільшено видатки на державне управління, культуру та мистецтво (рис. 3.3) (Додаток Ж).



Рис. 3.3 Залучення додаткових видатків в структурі видатків загального фонду Розжалівської сільської ради станом на 18.03.15

Протягом III кварталу 2015 року виконавчими органами Розжалівської сільської ради було профінансовано дошкільний заклад освіти, який знаходиться на його території на суму 27300 грн.(рис. 3.4) (Додаток Ж).



Рис. 3.4 Зміни до видатків сільського бюджету на 2015 рік (1.06.15), грн.

Протягом III кварталу 2015 року виконавчими органами Розжалівської сільської ради було профінансовано витрати на покращення благоустрою та землеустрою села на суму 101940 грн.(рис. 3.5) (Додаток Ж).



Рис. 3.5 Збільшення видатків сільського бюджету на 2015 рік (21.08.15), грн.

В третьому кварталі додатково були виділені кошти на статтю витрат “Проведення виборів народних депутатів Верховної Ради, Автономної Республіки Крим, місцевих рад та сільських, селищних, міських голів” (рис. 3.6) (Додаток Ж).

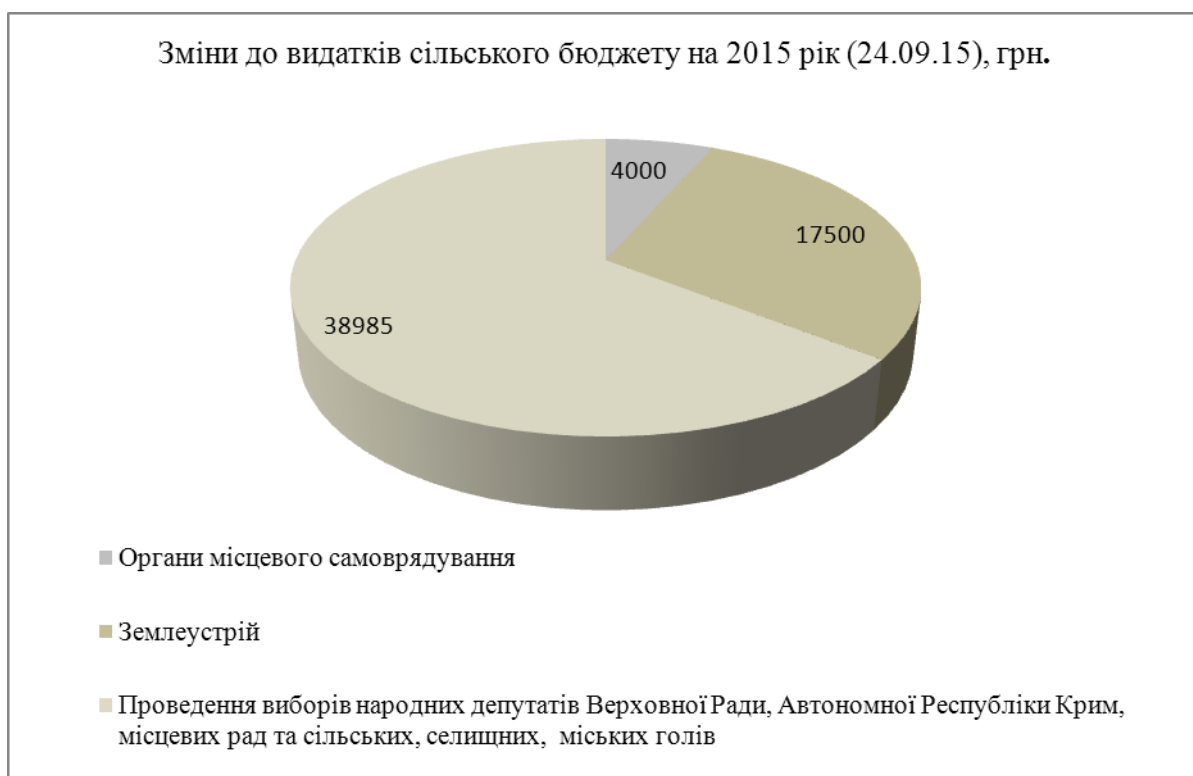


Рис. 3.6 Зміни до видатків сільського бюджету на 2015 рік (24.09.15), грн.

При плануванні видатків сільського бюджету стовідсотково враховувались асигнування на:

- 1) виплату заробітної плати працівникам з урахуванням підвищення мінімальної заробітної плати;
- 2) розмір посадового окладу працівника тарифної ставки першого тарифного розряду ЄТС;
- 3) оплату комунальних послуг та енергоносіїв, що споживаються установами.

На утримання органів місцевого самоврядування в проекті сільського бюджету передбачено видатки на заробітну плату, яка розрахована із чисельності 5 штатних одиниць, на оплату енергоносіїв і комунальних послуг. Захищені статті видатків становлять:

- 1) На оплату тепло-енергоносіїв та інших комунальних послуг кошти передбачені в повному обсязі та розраховані на підставі фактичних видатків за 2014 рік.
- 2) Видатки загального фонду на придбання товарів і послуг, з них плануються видатки на оплату послуг електрозв'язку, а саме абонентна плата за телефон, за підключення до Державного реєстру актів цивільного стану громадян, на ремонт комп'ютерної техніки та інші послуги; перевірку ДВК та сигналізації загазованості; на оплату відрядження.

По загальному фонду сільського бюджету на 2015 рік передбачені видатки на дошкільний заклад освіти Асигнування сільського бюджету по зазначеному коду функціональної класифікації у 2015 році були спрямовані на утримання однієї установи з одною групою загальною чисельністю 15 дітей. Планова кількість діто-днів відвідування – 2910 (к-сть дітей 15 x РД194=2910). Розрахунок видатків здійснено виходячи з фінансових нормативів бюджетної забезпеченості однієї дитини дошкільного навчального закладу.

Фонд оплати праці передбачено в повному обсязі згідно із Законом України “Про Державний бюджет України на 2015 рік” [37] та видатків на виплати педагогічним працівникам доплат та надбавок, які носять обов'язковий

характер (виплату матеріальної допомоги на оздоровлення при наданні щорічної відпустки у розмірах, визначених положеннями зазначеної статті Закону України, за вислугу років). При плануванні заробітної плати враховано видатки на встановлення посадових окладів працівникам з урахуванням підвищення мінімальної заробітної плати та з урахуванням поетапного збільшення розміру посадового окладу працівника тарифної ставки першого тарифного розряду ЄТС, на індексацію заробітної плати відповідно до Закону України “Про індексацію грошових доходів населення” [40] та на виплату матеріальної допомоги.

При плануванні видатків на дошкільну освіту враховано видатки на розвиток дошкільної освіти та модернізацію дитячих спортивних та ігрових майданчиків. На оплату продуктів харчування по дошкільному навчальному закладі передбачені видатки по загальному фонду при середньоденній вартості харчування 15,0 грн., з них за рахунок бюджету 11,05 грн. на одну дитину.

В проекті сільського бюджету на 2015 рік передбачено видатки загального фонду на поточне утримання об’єктів благоустрою села:

- на оплату енергоносіїв;
- природоохоронні заходи: упорядкування санкціонованих;
- на придбання енергозберігаючих лампочок та плафонів, у зв’язку з необхідністю проведення заходів по енергозбереженню;
- придбання будматеріалів на виконання робіт по благоустрою території села;
- заробітну плату найманим працівникам².

Планування капітальних видатків, пов’язаних з соціально-економічним розвитком сіл (капітальний ремонт вуличного освітлення), згідно із статтею 71 Бюджетного кодексу України [12] здійснено за спеціальним фондом за рахунок бюджету розвитку, субвенції із обласного бюджету на співфінансування впровадження Проектів-переможців обласного конкурсу проектів та програм

² Якщо жителі села залучаються, наприклад, до озеленення сільської території.

розвитку місцевого самоврядування 2014 року.

В проєкті сільського бюджету на 2015 рік на утримання галузі “Культура і мистецтво” заплановано видатки в сумі 10,000 тис. грн., в тому числі за рахунок додаткової дотації з державного бюджету 2,700 тис. грн. Асигнування сільського бюджету по зазначеній галузі у 2015 році будуть спрямовані на утримання одного сільського клубу.

Видатки на оплату праці з нарахуванням працівникам сільського клубу в загальному обсязі видатків становлять 14,599 тис. грн. При плануванні заробітної плати враховано видатки на встановлення посадових окладів працівникам з урахуванням підвищення мінімальної заробітної плати та з урахуванням поетапного збільшення розміру посадового окладу працівника тарифної ставки першого тарифного розряду ЄТС; на індексацію заробітної плати та на виплату матеріальної допомоги. Фонд оплати праці передбачено в повному обсязі згідно із Законом України “Про Державний бюджет України на 2015 рік” [37]. На оплату тепло-енергоносіїв та інших комунальних послуг кошти передбачені в повному обсязі та розраховані на підставі фактичних видатків за попередній рік.

В проєкті сільського бюджету на 2015 рік по загальному фонду передбачено видатки на виконання комплексної Програми “Захист малозабезпеченої групи населення”, а саме

- 1) матеріальна допомога до Дня виводу військ з Афганістану;
- 2) матеріальна допомога до Дня Перемоги учасникам в ВВВ, вдовам;
- 3) матеріальна допомога до Дня захисту дітей дітям інвалідам та дітям з малозабезпечених сімей;
- 4) матеріальна допомога до Дня людини похилого віку самотніми громадянам та старожилам села;
- 5) матеріальна допомога до Дня інвалідів;
- 6) новорічні подарунки дітям з малозабезпечених сімей;
- 7) пільга інвалідам I групи за ЖКП (25% від норми споживання).

3.2 Порядок організації служби внутрішнього контролю в установі

Потреба в організації внутрішнього контролю в установах державного сектору не викликає сумніву не тільки через законодавчо закріплену необхідність реалізації Концепції розвитку державного внутрішнього фінансового контролю [50], але й через усвідомлення необхідності в здійсненні ефективного внутрішнього контролю за витрачанням бюджетних коштів.

Проте, напрацювання практичного характеру в даній сфері відсутні, і тому метою даного дипломного дослідження є спроба запропонувати власну модель організації внутрішнього контролю в установі державного сектору та розробити пропозиції щодо обґрунтування оптимального складу та чисельності працівників відділу внутрішнього контролю [123].

Головними завданнями контролю в установах державного сектору є:

- здійснення контролю за використанням і збереженням фінансових ресурсів та необоротних інших активів;
- правильність встановлення потреби в бюджетних коштах та взяттям зобов'язань,
- процедура спостереження за ефективним використанням коштів і майна;
- спостереження за станом і достовірністю бухгалтерського обліку і фінансової звітності у виконавчій владі, державних фондах, фондах загальнообов'язкового державного соціального страхування, установах і суб'єктах господарювання державного сектору економіки, а також на підприємствах, в установах та організаціях, які отримують (отримували у періоді, який перевіряється) кошти з бюджетів усіх рівнів, державних фондів та фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування, або використовують (використовували у періоді, який перевіряється) державне чи комунальне майно;
- процедура спостереження за дотриманням бюджетного законодавства, дотриманням законодавства про державні закупівлі, діяльністю суб'єктів господарської діяльності незалежно від форми власності, які не віднесені

законодавством до підконтрольних установ, за судовим рішенням, ухваленим у кримінальному провадженні.

Ефективна система внутрішнього контролю передбачає досягнення відповідних цілей. Такими цілями є:

- зниження фінансових втрат;
- своєчасна адаптація організації до змін у внутрішньому і зовнішньому середовищі;
- збереження і ефективне використання різноманітних ресурсів і потенціалів організації.

Досягнення цілей проведення внутрішнього контролю, як відомо, забезпечується реалізацією завдань, які, на наш погляд, полягають в досягненні наступних показників ефективності управління організацією [52]:

- 1) відповідність діяльності організації прийнятому курсу дій (цільовим орієнтирам);
- 2) фінансово-економічна та правова стійкість організації;
- 3) збереження ресурсів і потенціалів організації;
- 4) належний рівень повноти і точності первинних документів та якості первинної інформації, необхідної для успішного керівництва і прийняття ефективних управлінських рішень;
- 5) безпомилковість реєстрації і обробки фінансово-господарських операцій організації – своєчасність, повнота і арифметична точність обліку, правильність рознесення по рахунках, формальний дозвіл на здійснення, часова визначеність періоду здійснення, представлення і розкриття даних у звітності;
- 6) раціональне і економне використання всіх видів ресурсів;
- 7) дотримання працівниками організації встановлених адміністративних вимог, правил і процедур – положень про підрозділи, посадових інструкцій, правил поведінки, планів документації і документообороту, планів організації праці, наказу про облікову політику, інших наказів і розпоряджень;

8) дотримання вимог законів і підзаконних актів, виданих органами влади і її суб'єктами, а також уповноваженими органами місцевого самоврядування.

Водночас слід наголосити на основні критерії оцінки стану внутрішнього контролю [67]:

- наявність контрольного підрозділу в структурі суб'єкта господарювання або відповідної посади в штатному розписі, внутрішніх нормативних документів, які регулюють здійснення внутрішнього фінансового контролю, закріплення відповідальних за його здійснення осіб та розподілення для них кола обов'язків, які повинні передбачати повноту і компетентність контрольних заходів;
- дієвість внутрішнього контролю, в тому числі в плані недопущення, вчасного виявлення і виправлення відхилень від встановлених правових норм або перешкоджання виникненню таких відхилень, встановлення резервів для підвищення ефективності функціонування досліджуваних процесів діяльності;
- ефективність механізму інформування керівництва суб'єкта господарювання про результати внутрішнього фінансового контролю, надання практичних рекомендацій щодо удосконалення досліджуваних процесів діяльності та своєчасність адекватного зворотного реагування;
- стан практичного впровадження результатів внутрішнього фінансового контролю.

Отже, з урахуванням результатів дослідження, можна стверджувати, що ефективним слід вважати той внутрішній фінансовий контроль установи державного сектору економіки, який забезпечує:

- 1) недопущення фінансових порушень та/або мінімізацію їх наслідків;
- 2) своєчасне надання керівництву установи повної і достовірної інформації для прийняття управлінських рішень;
- 3) внесення обґрунтованих пропозицій щодо підвищення ефективності використання бюджетних коштів, державного і комунального майна.

Це дасть в подальшому змогу зовнішньому контролю і керівництву установи державного сектору однаково трактувати відхилення від законодавчих норм щодо її побудови і функціонування як порушення, або неврахування відповідних відомчих рекомендацій як недоліки.

По-друге, при здійсненні оцінки ефективності проведення контролю, на нашу думку, потрібно проводити аналіз організації даного виду контролю на трьох рівнях:

- 1) на рівні керівника установи державного сектору;
- 2) на рівні головного бухгалтера установи;
- 3) на рівні спеціалізованого контрольного підрозділу установи.

Звичайно, що про останнє може йти мова за умови створення в установі такого підрозділу або покладання відповідних контрольних функцій (поряд із покладанням їх на головного бухгалтера) на існуючі підрозділи чи окремих посадових осіб.

На рівні керівника установи державного сектору, на думку автора, дослідженню з метою оцінки внутрішнього контролю повинні піддаватися такі питання [26]:

- 1) дотримання обмежень при прийнятті на роботу обліково-фінансових працівників, порядку і періодичності їх перепідготовки;
- 2) закріплення відповідальних за здійснення внутрішнього фінансового контролю осіб та розпис для них кола обов'язків;
- 3) дотримання правил прийняття рішень щодо використання коштів і майна та підписання фінансових документів;
- 4) забезпечення умов для збереження в установі коштів і матеріальних цінностей;
- 5) забезпечення цільового і економного використання усіх видів ресурсів;
- 6) періодичне здійснення керівником особисто контролю за дотриманням відповідальними працівниками положень посадових інструкцій та/або заслуховування їх звітів про виконання посадових обов'язків;
- 7) дотримання законодавства при знищенні бухгалтерських документів;

8) якість розгляду результатів зовнішнього і внутрішнього фінансового контролю, пред'явлених за їх результатами вимог та внесених пропозицій.

На рівні головного бухгалтера установи державного сектору зовнішньому контролю з метою оцінки внутрішнього контролю мають піддаватися питання:

- 1) обґрунтованість і повнота розподілу функціональних обов'язків між працівниками бухгалтерії; дотримання ними положень посадових інструкцій;
- 2) дотримання правил прийому документів на виконання;
- 3) дотримання термінів і правил проведення інвентаризацій, бухгалтерських звірок, передачі справ та інших процедур внутрішнього фінансового контролю;
- 4) забезпечення повноти і точності первинних документів та якості первинної інформації, необхідної для успішного керівництва і прийняття ефективних управлінських рішень;
- 5) дотримання правил реєстрації і обробки фінансово-господарських операцій;
- 6) здійснення на постійній основі аналізу цільового і економного використання усіх видів ресурсів;
- 7) внесення за результатами контрольних заходів обґрунтованих пропозицій керівництву з метою удосконалення внутрішнього фінансового контролю установи.

На рівні спеціалізованого контрольного підрозділу установи державного сектору вивчаються такі питання [22]:

- 1) здійснення на постійній основі моніторингу фінансової звітності з метою встановлення ризиків у фінансово-господарській діяльності установи та обґрунтування вибору підрозділу, стосовно діяльності якого доцільно провести контрольний захід;
- 2) обґрунтованість застосування контрольним підрозділом методів контролю;

- 3) своєчасність і повнота здійснюваних контрольним підрозділом з огляду на наявні ризики контрольних заходів та правильність документування виявлених порушень і недоліків;
- 4) своєчасність і обґрунтованість внесення за результатами контрольних заходів пропозицій керівництву установи з метою усунення виявлених порушень, забезпечення відшкодування нанесених збитків та удосконалення внутрішнього фінансового контролю;
- 5) повнота заходів, які вживаються керівництвом контрольного підрозділу для забезпечення врахування керівництвом установи вище) зазначених обґрунтованих пропозицій.

Так, згідно з підходами різних науковців, а також з нашою позицією, організація внутрішнього контролю – це сукупність спрямованих заходів, що здійснюються уповноваженим суб'єктом внутрішнього контролю з метою виконання поставлених завдань та досягнення визначеної керівництвом мети. Із даного твердження поняття організації внутрішнього контролю можна побачити, що під організаційними засадами в цьому сенсі доцільно розуміти сукупність заходів, спрямованих на належне функціонування елементів системи внутрішнього контролю, завдяки чому система взагалі набуває бажаних характеристик. Отже, в основі організації внутрішнього контролю лежать суб'єкти, об'єкти, види, форми, методи, принципи, техніка, технологія внутрішнього контролю тощо. Графічне зображення загальної побудови організації внутрішнього контролю наведено на рис. 3.7. Отже, організація внутрішнього контролю являє собою сукупність елементів, взаємопов'язаних і взаємозалежних, робота яких спрямована на досягнення загальної мети внутрішнього контролю.

Основою організації внутрішнього контролю є встановлення його функцій та ролі в загальній системі управління. Раціональна організація контролю можлива лише тоді, коли він розглядається як самостійна функція управління, тобто як система спостереження та перевірки процесу функціонування й фактичного стану об'єкта, що управляється. З огляду на

загальну мету даного дослідження слід перш за все чітко визначитись з рівнями організації внутрішнього контролю та чітко обґрунтувати саме ту ланку, на яку будуть спрямовані авторські пропозиції (рис. 3.7). З урахуванням всього зазначеного доцільно надати графічне зображення моделі організації внутрішнього контролю в установі державного сектору (рис. 3.9).

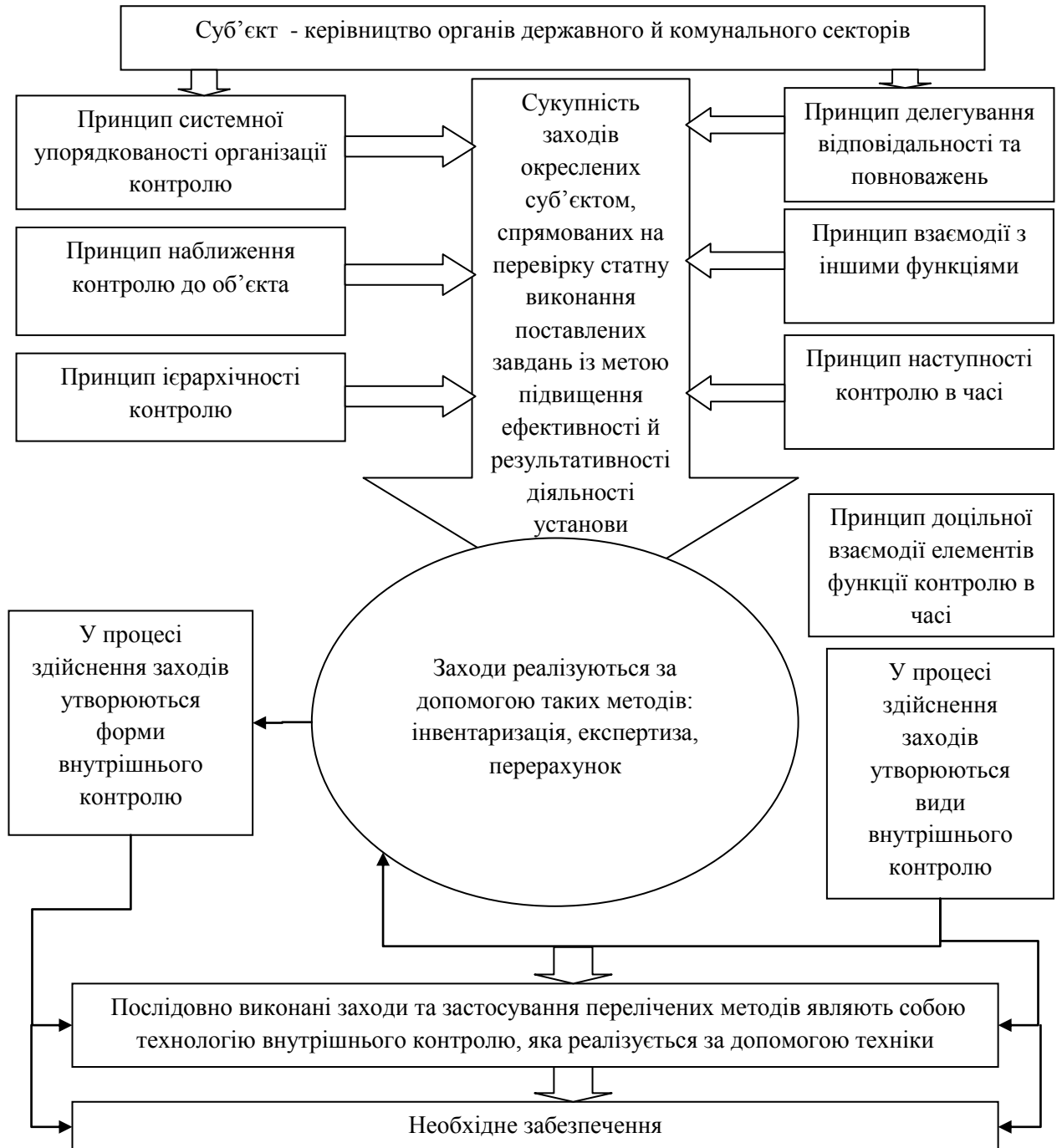


Рис. 3.7 Загальна побудова організації внутрішнього контролю [26]

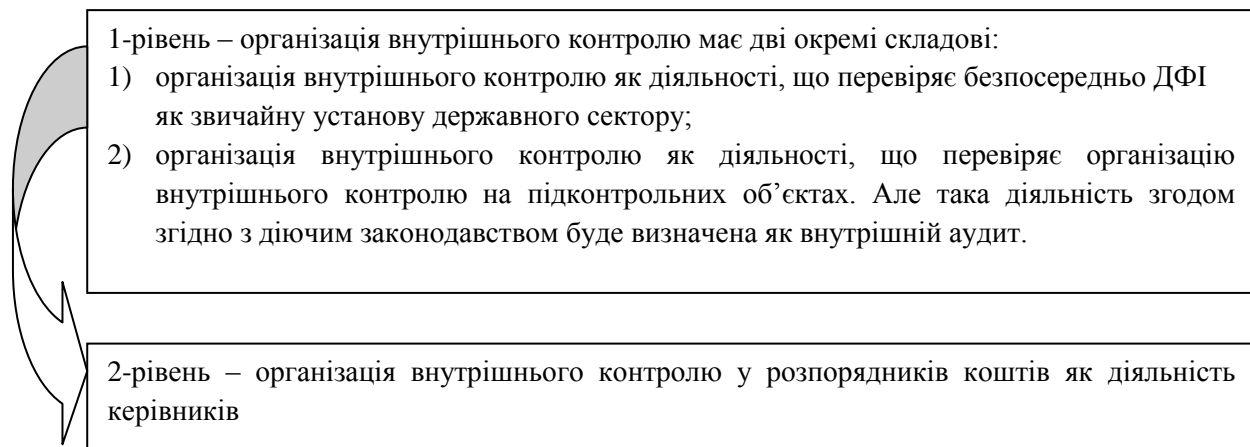


Рис. 3.8 Рівні організації внутрішнього контролю [23]



Рис. 3.9 Модель організації внутрішнього контролю в установі державного сектору [44]

Отже, за допомогою математичного рівняння можна визначити оптимальний склад працівників, які будуть залучені в процес проведення внутрішнього контролю з урахуванням їх заробітної плати та обмежень за кількістю та сумою грошей, що виділяє бюджет на їх навчання.

3.3 Методика проведення внутрішнього контролю та послідовність його здійснення в установах

Щодо організації внутрішнього контролю в установах, то необхідно зазначити, що він корисний лише в тому випадку, якщо направлений на досягнення конкретних цілей, і перед оцінюванням результатів контролю необхідно визначити ці цілі.

Злагоджена система внутрішнього контролю не виникає сама собою, на її створення впливає ряд обов'язкових умов, а саме [102]:

- якість управління, тобто здатність керівництва ефективно планувати й контролювати роботу;
- кваліфікація персоналу та його здатність чітко дотримуватися посадових інструкцій, наявність трудових ресурсів та якість внутрішнього аудиту.

При відсутності зазначених факторів ефективність внутрішнього контролю не буде досягнута.

У перспективі це дозволить після проведеного внутрішнього контролю отримати не перелік порушених пунктів інструкцій, а кваліфіковану оцінку як специфічних, так і системних ризиків. Саме завдяки контролю здійснюється оцінка досягнення запланованих показників, виявлення проблем у виконанні бюджетної програми та розробці пропозицій щодо підвищення ефективності й результативності використання ресурсів держави, а також ризиків, які негативно впливають на виконання функцій і завдань установи.

Ураховуючи зміни середовища, потреб та пріоритетів суспільства та держави, з метою вдосконалення системи державного управління,

впровадження нових технологій досягнень із урахуванням програмних змін виникає необхідність постійного проведення оцінки внутрішнього контролю для проведення його у відповідність сьогодення.

Внутрішній контроль містить об'єкти, види, форми, методи, принципи, технологію виконання (рис. 3.10).



Рис. 3.10 Узагальнена схема процесу організації та імплементції внутрішнього контролю в установах державного сектору [102]

Отже, внутрішній контроль установ державного сектору – це набір елементів взаємопов'язаних та взаємозалежних, які спрямовані на виконання контрольних функцій з метою комплексної перевірки стану виконання

бюджетних програм та ефективності використання бюджетних коштів. Організація внутрішнього контролю має декілька етапів [29]:

- 1) Організаційна розробка моделі внутрішнього контролю для кожного структурного підрозділу або в загальному для цілої установи чи організації;
- 2) Розробка організаційної схеми внутрішнього контролю, яка повинна включати втілення контрольних функцій на всіх рівнях від адміністративного до рядового (кожного працівника зокрема). Як свідчить світова практика, кожний організаційний рівень контролю окремої установи має свою особливість і не може бути притаманний для всіх організацій державного сектору загалом;
- 3) Розвиток конкретних форм організації внутрішнього контролю, беручи до уваги особливість структури установи. Є дві форми внутрішнього контролю – централізований і децентралізований. В централізованій формі внутрішнього контролю контролерами є в основному бухгалтера і основними напрямками для проведення контролю є облікові дані. Проте найкращою формою організації внутрішнього контролю є децентралізована. Коли керівник контрольної служби має пряме відношення до менеджменту організації – він має можливість правильно встановити цілі та основні напрямки проведення контролю.

Модель організації внутрішнього контролю установ державного сектору включає наступні етапи: формулювання предметів, встановлення виконавців внутрішнього контролю, принципів організації, організаційне провадження, які поділяються на регуляторні, методологічні, технічні та інформаційні. Більш того, ми вважаємо, що модель внутрішнього контролю установ державного сектору поділяється на три блоки (рис. 3.11). Дану модель можна використати для проведення внутрішнього контролю для досліджуваної установи (Розжалівська сільська рада). Модель організаційного рівня внутрішнього контролю, який може бути застосований як і для установ різних типів, так і для виконавчих органів місцевого самоврядування відображено на рис. 3.12.

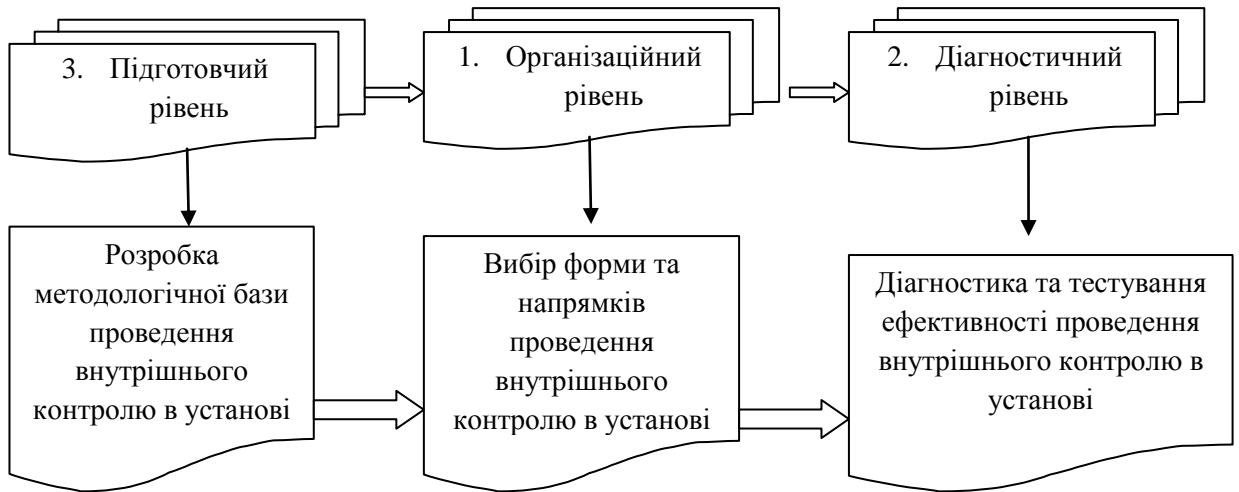


Рис. 3.11 Блочна модель внутрішнього контролю в установах державного сектору [102]



Рис. 3.12 Структура моделі підготовчого рівня проведення внутрішнього контролю в установах державного сектору [20]

Наступним етапом проведення внутрішнього контролю є створення блочної моделі організаційного рівня, який комплексно відображений на рис.

3.13

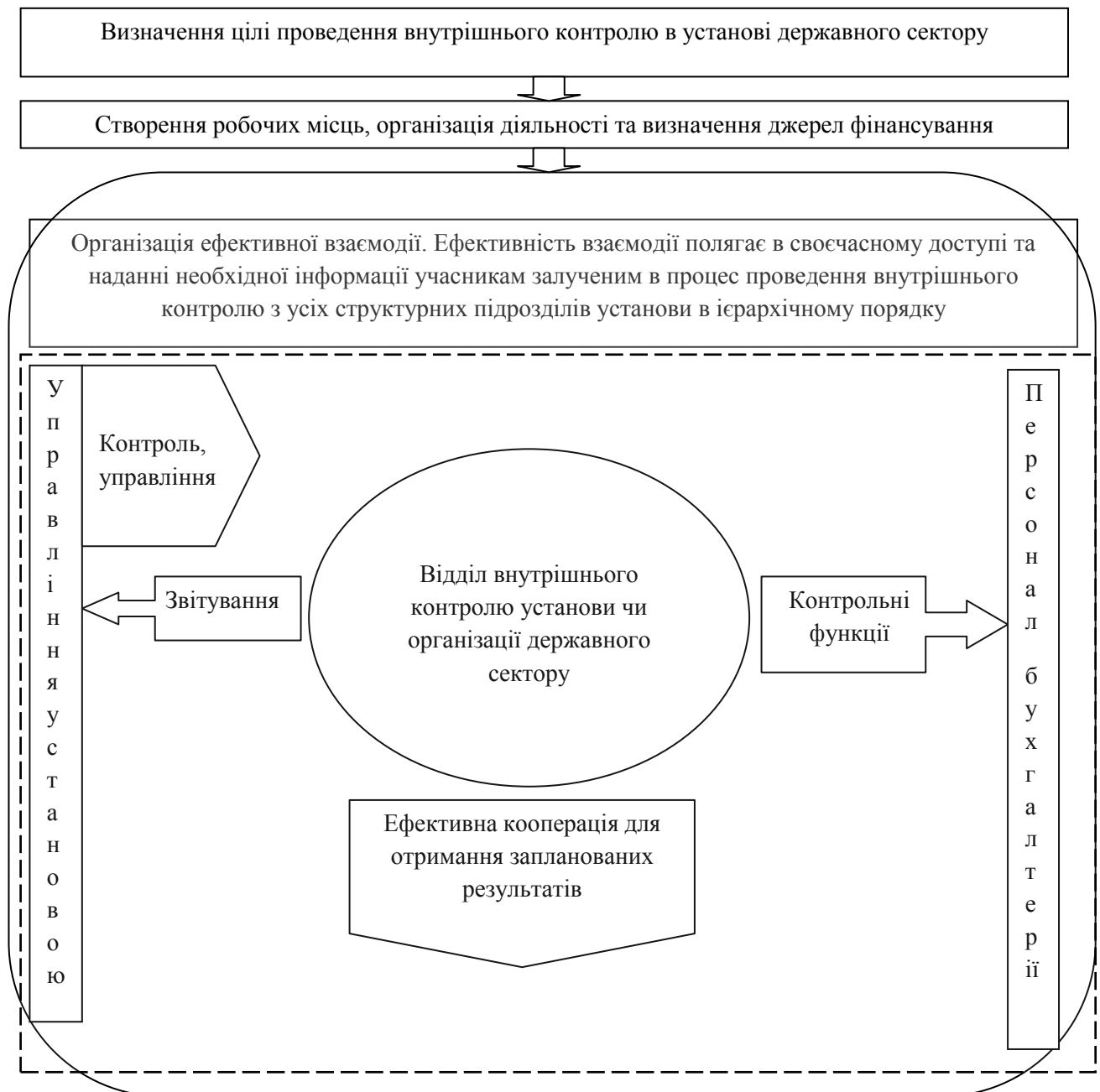


Рис. 3.13 Структура моделі організаційного рівня проведення внутрішнього контролю в установах державного сектору [20]. Рекомендуємо для Розжалівської сільської ради

Нарешті, після здійснення всіх намічених заходів необхідно забезпечити проведення діагностики виконання внутрішнього контролю для перевірки роботи всіх його рівнів і його ефективності в цілому (рис. 3.14).



Рис. 3.14 Структура моделі діагностичного рівня проведення внутрішнього контролю в установах державного сектору [20]. Рекомендуємо для Розжалівської сільської ради

Заключним етапом проведення внутрішнього контролю є управління якістю системи контролю (рис. 3.15).



Рис. 3.15 Розробка моделі системи управління якістю внутрішнього контролю установ державного сектору, яка може бути застосована в процесі проведення контрольних заходів аналізованим суб'єктом господарювання (Розжалівська сільська рада) [20]

Інвентаризація, як засіб виявлення фактичного стану об'єктів, виступає не тільки інструментом контролю, а й способом реєстрації фактів, які, за різних обставин, не були враховані в процесі первинної реєстрації фактів господарської діяльності. Отже, під час проведення інвентаризації здійснюється не тільки перевірка активів і зобов'язань, а також документальне підтвердження їх наявності, стану і оцінки.

Метою інвентаризації Розжалівської сільської ради є забезпечення достовірності даних бухгалтерського обліку шляхом їх зіставлення з фактичною наявністю майна. В установах державного сектору інвентаризації підлягає все майно установи, незалежно від його місцезнаходження, і всі види фінансових зобов'язань. Основними завданнями інвентаризації в Розжалівській сільській раді є:

- 1) виявлення фактичної наявності основних засобів, матеріальних цінностей, бланків суворої звітності, грошових коштів у касах, на реєстраційних, спеціальних реєстраційних, валютних та поточних рахунках; дотримання умов зберігання матеріальних цінностей і грошових коштів, а також правил утримання та експлуатації матеріальних цінностей;
- 2) перевірка реальної вартості обліковуваних на балансі матеріальних цінностей, сум дебіторської та кредиторської заборгованості, в тому числі – щодо якої термін позовної давності минув, та інших статей балансу;
- 3) виявлення товарно-матеріальних цінностей, які застарілі, частково втратили свою споживчу властивість або не використовуються в установі;
- 4) визначення розмірів природних збутків матеріальних запасів;
- 5) встановлення фактів понаднормового використання матеріальних цінностей та інших відхилень від норм.

Перевірка в установах державного сектору, на прикладі Розжалівської сільської ради, здійснюється за наступними напрямками:

1. Правильність та своєчасність затвердження кошторису бюджету. Перевіряються кошторис та план асигнувань, а також витрати, які

зазначені у планових документах. В процесі проведення контролю можуть бути перевірені:

- видатки за кодами бюджетної класифікації;
- стан дебіторської та кредиторської заборгованості;
- видатки за захищеними статтями бюджету;
- своєчасність здійснення перерахування коштів на різні планові цілі;
- касові видатки;
- стан погашення бюджетних зобов'язань;
- чи були внесені зміни до кошторису та плану асигнувань.

2. Перевірка касових операцій в установах державного сектору проводиться за наступними напрямками:

- перевірка фактичної наявності готівки в касі;
- звірка наявної готівки із супроводжуваними документами;
- оформлення первинних документів;
- законності списання коштів;
- своєчасності оприбуткування готівки.

3. Перевірка оплати праці в установі державного сектору проводиться за наступними напрямками:

- штатний розпис;
- трудові угоди;
- колективні договори;
- особові картки працівників;
- табелі обліку відпрацьованого часу;
- листки непрацездатності;
- платіжні відомості;
- форми статистичної звітності;
- нарахування на заробітну плату.

4. Перевірка розрахунків установи державного сектору з бюджетом. В процесі проведення контролю можуть бути перевірені:

- встановлення реальної дебіторської заборгованості;
 - встановлення простроченої дебіторської заборгованості;
 - списання дебіторської заборгованості за строком позовної давності;
 - перевірка синтетичних та аналітичних рахунків обліку дебіторської заборгованості;
 - оцінка дебіторської заборгованості;
 - класифікація дебіторської заборгованості;
 - причини виникнення кредиторської заборгованості;
 - терміни виникнення кредиторської заборгованості;
 - результати інвентаризації кредиторської заборгованості;
 - заборгованість за групами кредиторів;
 - своєчасність оплати рахунків;
5. Перевірка основних засобів установ державного сектору. В процесі проведення контрольних дій здійснюється контроль за правильністю проведених операцій за:
- надходженням;
 - вибуттям;
 - нарахуванням амортизації;
 - переоцінкою;
 - орендою;
 - ремонтом.
6. Контроль за станом та рухом запасів в установах державного сектору – напрями контрольних дій:
- інвентаризація запасів;
 - збереження запасів;
 - стан обліку запасів;
 - раціональність використання та нормування запасів;
 - облік МШП.
7. Перевірка фінансової звітності установ державного сектору.

3.4 Узагальнення та реалізація результатів внутрішнього контролю

Узагальнюючі документи можна поділити на дві групи:

- 1) проміжні (ті, що узагальнюють окремі контрольні заходи);
- 2) підсумкові (ті, що відображають результати проведеної ревізії в цілому).

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 ревізії;
- акти обстежень;
- довідки;
- записки;
- графіки тощо.

Акт ревізії – це двосторонній документ, у якому знаходять відображення наслідки ревізії фінансово-господарської діяльності установ та організацій, а також роботи фінансових органів щодо складання і виконання бюджету, наведено перелік фактів виявлених порушень і додаткових резервів збільшення доходів та скорочення витрат [20].

Акт обов'язково має складатися з частин, які відображено в таблиці 3.3.

Констатуюча частина акта має відповідати таким вимогам.

- 1) Об'єктивність і обґрунтованість інформації. Відображені в акті факти мають бути результатом ретельно проведеної перевірки, забезпечувати правомірність висновків про невідповідність чинному законодавству здійснених посадовими та матеріально відповідальними особами об'єкта контролю фінансових операцій та інших фінансово-господарських дій.

За кожним виявленим ревізійними діями фактом порушення в акті ревізії необхідно:

- зазначити дані про метод ревізійних дій за ступенем охоплення первинних документів (суцільний, вибірковий) зі вказівкою основних видів перевірених документів;
- чітко викласти зміст порушення з посиланням на конкретні статті і пункти законодавчих та інших нормативних актів; спосіб його вчинення; період фінансово-господарської діяльності, до якого це порушення належить. Посилання на підзаконні акти наводяться лише у випадках, якщо законом відповідну норму не встановлено;
- зазначити первинний документ бухгалтерського обліку, бухгалтерські проведення відображення відповідних операцій у регістрах і облікових документах та інші докази, що вірогідно підтверджують наявність факту порушення. Після викладення в акті (довідці) кожного факту порушення необхідно зазначити, які документи (належно засвідчені їх копії) додаються на підтвердження цього факту;
- оцінити кількісні та сумарні розбіжності звітних і фінансово-економічних показників за даними об'єкта контролю та фактичними даними, встановленими під час ревізії (перевірки);
- навести розрахунки розміру наслідків порушень (суми зайво виплаченої зарплати, заниження бази оподаткування тощо).

2) Повнота, комплексність і системність викладу в акті (довідці) всіх суттєвих обставин, які стосуються справи.

Для повного з'ясування його сутності кожен встановлений факт порушення потрібно всебічно перевірити.

Виявлені в процесі ревізії порушення має бути згруповано за ознаками їх однорідності. Такими ознаками, зокрема, можуть бути: конкретна норма закону чи підзаконного акта; період вчинення порушень; вид фінансово-господарської операції; посадова особа, яка вчинила порушення.

Особливу увагу слід приділити документуванню порушення, тому що опис обставин порушення вважається завершеним, якщо в ньому є відповіді на такі запитання:

- яку конкретно фінансово-правову норму порушено або не виконано (необхідно зазначити повну назву документа, його дату і номер, статтю чи пункт, які порушено);
- хто і коли порушив фінансово-правову норму (яка посадова чи матеріально відповідальна особа об'єкта контролю своїм рішенням, вказівкою тощо порушила законодавство чи своєю бездіяльністю його не виконала);
- хто і коли підписав документи з порушеннями);
- яким чином виявлено порушення (стисло зазначити прийоми документального та/або фактичного контролю, якими виявлено порушення – зустрічною чи нормативною перевіркою документів, техніко-економічним розрахунком, обстеженням, інвентаризацією, контрольним обміром виконаних робіт, опитуванням, контрольним запуском сировини і матеріалів у виробництво тощо);
- які обставини сприяли вчиненню порушень (зазначити, за необхідності, дотримання періодичності проведення відомчих ревізій, перевірок або інвентаризацій, стан ведення бухгалтерського обліку, реагування керівництва об'єкта контролю на подання контролюючих і правоохоронних органів щодо порушень, виявлених попередніми ревізіями та перевітками, тощо);
- як відображено в бухгалтерському обліку та/або фінансовій звітності господарську операцію, проведену з порушенням (зазначити бухгалтерські проведення, записи в складському обліку та хто з посадових чи матеріально відповідальних осіб і коли їх зробив);
- які наслідки допущеного порушення у кількісному, або сумовому виразі;

- що пояснила з приводу порушення посадова чи матеріально відповідальна особа;
- висновки з цих пояснень (заперечень);
- хто, скільки і як відшкодував збитки під час ревізії (перевірки);
- яких заходів вжито для того щоб усунути наявні порушення, а також причини, які призвели до них.

3) Доступність, чіткість та лаконічність викладу.

Правильний опис виявлених порушень – основний принцип, якого необхідно дотримуватися при складанні акту. Для того, щоб не виникли заперечення та зауваження інформацію в акті необхідно подавати точно та зрозуміло. Акт ревізії повинен бути складений в трьох примірниках: один примірник складають для внутрішнього використання, другий – для перевіряючого органу, а третій – для правоохоронних органів, у випадку, якщо виявлені суттєві правопорушення.

Посадовою особою служби внутрішнього контролю візується кожний примірник акту та вказується кількість сторінок в кінці кожного примірника. У термін, не пізніше ніж 5 робочих днів, перший та третій примірники надаються на підпис керівника служби внутрішнього контролю за допомогою наступних способів:

- особисто керівником служби контролю під розписку, або бухгалтером установи;
- через реєстрацію в канцелярії;
- рекомендованим поштовим листом.

Керівник служби контролю, або бухгалтер зобов'язані ознайомитися з результатами проведеного контролю та складеними примірниками актів та завізувати їх, якщо вони погоджуються з результатами, або підписатися із власними зауваженнями, якщо вони не погоджуються із вказаними результатами проведеного контролю. У разі виникнення ряду заперечень керівник служби контролю у п'яти денний термін повинен надати письмові

роз'яснення щодо порушень з точними роз'ясненнями всіх пунктів. Якщо протягом встановленого періоду зауваження не надійшли керівник контрольної служби має право вжити заходів для реалізації результатів контролю. Висновок на зауваження до акту проведеного контролю (ревізії) на прикладі Розжалівської сільської ради подано на рис. 3.16.

Основні реквізити

Розжалівська сільська рада
Висновок
на зауваження (заперечення) до акта _____
від “ _____ ” _____ 20 _____ № _____

Викладено в акті	Зміст зауважень (заперечень)	Висновок

(посада керівника служби контролю,
працівники якого готували висновок)

_____ (підпис) _____ (П.І.Б)

Рис. 3.16 Приклад написання зауваження щодо результатів проведеного контролю [20]

При формуванні справи за результатами проведеного контролю спочатку створюється опис справи, інформаційна картка та контрольний лист (табл. 3.4)

В подальшому відбуваються заходи щодо усунення виявлених порушень та недоліків у роботі, створюються наради з питань обговорення виявлених порушень та помилок, розробляються плани заходів, накази за розглядом матеріалів проведеного контролю. Розглядаються можливості застосування фінансових санкцій відповідно до вимог Бюджетного кодексу, про застосування адміністративних штрафів, або повне чи часткове відшкодування виявлених збитків.

Нами запропоновано структуру Звіту за результатами внутрішнього контролю (рис. 3.17).

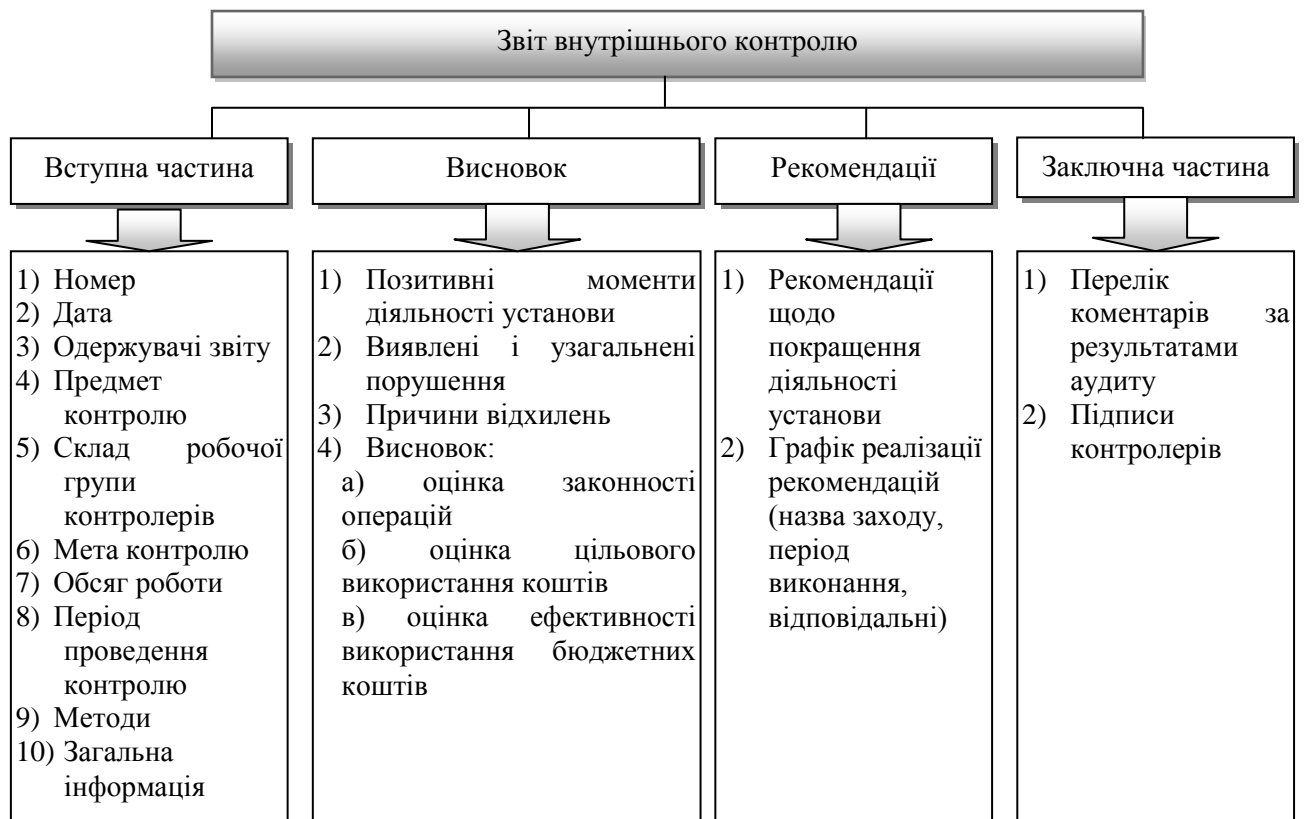


Рис. 3.17 Рекомендована структура Звіту внутрішнього контролю Розжалівської сільської ради [20; **Ошибка! Источник ссылки не найден.**; 58; 120]

Кваліфіковано-проведена контрольна робота та складений акт про результати контрольних заходів, а також виявлені порушення не є заключним етапом проведення контролю. Заключним етапом контролю є усунення виявлених порушень, мінімізація їх наслідків та налагодження фінансово-господарської діяльності. Досягнути зазначених цілей можна шляхом виконання низки процедур, які об'єднуються в механізм усунення наслідків порушень. Для цього повинна бути проведена індивідуальна робота з кожним розпорядником бюджетних коштів. Якщо в процесі проведення контролю були виявлені незначні порушення, то в міру можливості, необхідно вжити всіх заходів з метою їхнього усунення ще до закінчення контрольних заходів. Якщо за результатами вжитих заходів не були повністю усунені порушення, то оформляється відповідна вимога щодо усунення виявлених порушень, а також рекомендується використання певних заходів, в установленому чинним

законодавством порядку щодо повного відшкодування збитків і притягнення осіб, винних у допущених порушеннях, до дисциплінарної, або й матеріальної відповідальності.

Про результат усунення правопорушень керівник установи державного сектору повинен бути увідомлений в термін, встановлений для усунення правопорушень. Якщо виявлені порушення щодо законів та нормативно-правових актів, то про даний факт повідомляється не тільки керівництво установи, а також органи місцевого самоврядування. Якщо виявлені порушення, за які передбачається кримінальна відповідальність (корупційні дії), матеріали контрольних дій передаються до правоохоронних органів. За результатами проведеного контролю можуть бути здійснені наступні види контрольних заходів:

- застосування адміністративної, дисциплінарної та матеріальної відповідальності до виявлених, в процесі проведення контролю, порушників;
- усунення за допомогою судових рішень порушень законодавства з питань збереження і використання майнових активів, а також рішень щодо стягнення у дохід державного бюджету коштів, одержаних за незаконно укладеними договорами, без встановлених законом підстав або з порушенням вимог законодавства;

Не менш важливим видом покарання порушників є застосування фінансових санкцій:

- фінансові санкції використовуються за бюджетне правопорушення;
- можуть використовуватися декілька фінансових санкцій за конкретне бюджетне правопорушення;
- фінансові санкції можуть бути використані в сукупності з іншими видами покарань та стягнень;
- фінансові санкції можуть бути застосовані декілька разів до правопорушника, якщо він повторює порушення протягом певного періоду.

Висновки до розділу III

Внутрішній контроль господарської діяльності установ державного сектору є однією із важливих складових державного фінансового контролю, оскільки від стану ефективності його функціонування залежить позитивний чи негативний результат використання державних фінансів. Узагальнюючи історичний досвід проведення контролю в установах державного сектору економіки та беручи за основу періодичність його проведення, дало змогу виокремити його елементи на кожному з етапів, визначити чинники впливу на формування сучасної системи контролю господарської діяльності установ державного сектору.

Враховуючи загальноекономічні, соціальні, політичні чинники, автором дипломного дослідження проаналізовано основні форми внутрішнього контролю, які використовуються в установах державного сектору для покращення управління коштами установ та організацій у ринковому середовищі; підвищення якості організаційного рівня контролю; здійснення комплексної систематичної оцінки якості, результативності та ефективності системи контролю діяльності установ державного сектору; а також ступень наближення системи внутрішнього контролю установ державного сектору до сучасної європейської моделі; удосконалення планування та контролю згідно програмно-цільового методу.

В процесі проведеного дослідження, на основі проаналізованих методичних та наукових праць, запропоновано нову модель організації та проведення внутрішнього контролю на основі трьох блочних етапів – підготовчого, організаційного та діагностичного. Дана модель у спрощеній формі може бути рекомендована для проведення внутрішнього контролю в Розжалівській сільській раді.

ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ

Управлінський облік та внутрішній контроль є не тільки теоретичними економічними термінами, але й практичними підходами у процесі проведення реформ у сфері державного сектору, оскільки вони забезпечують ефективне управління за процесом використання бюджетних коштів та системою формування внутрішнього спостереження за фінансово-господарською діяльністю установ та організацій. В процесі дипломного дослідження, автором дипломної роботи, було проаналізовано та удосконалено теоретичні підходи щодо визначення, вже історично складених, термінів “управлінський облік” та “внутрішній контроль”. На основі проаналізованих наукових джерел встановлено, що управлінський облік більш притаманний для приватного бізнес сектору, ніж для державного сектору економіки, оскільки останній керується суто нормативно-правовим законодавчим полем і відсутня можливість керівникам організацій та установ самостійно приймати рішення та проводити

Авторам розроблено рекомендовані етапи формування системи управлінського обліку в установах державного сектору (на прикладі Розжалівської сільської ради).

Потреба в організації внутрішнього контролю в установах державного сектору не викликає сумніву не тільки через законодавчо закріплену необхідність реалізації Концепції розвитку державного внутрішнього контролю, але й через усвідомлення необхідності в здійсненні ефективного внутрішнього контролю за витрачанням бюджетних коштів.

Визначено, що у вітчизняній обліковій практиці існують два підходи до організації управлінського обліку: паралельний і інтегрований. В першому підході передбачається наявність двох автономних систем обліку, які характеризуються наступними ознаками: різноманітною спрямованістю обліку; різними принципами відображення статей доходів та видатків та можливими суттєвими відмінностями в результатах; спеціалізацією облікових працівників.

Другий (інтегрований) підхід виходить з того, що відображення операцій відбувається на основі одних і тих самих документів в єдиній базі даних бухгалтерського обліку. Перевагою такого підходу є: уникнення дублювання облікових операцій; відсутність необхідності координації дій різних облікових підрозділів; зв'язок управлінського і фінансового обліку через баланс.

Контроль виступає важливою складовою управлінського обліку, яка забезпечує виявлення та усунення відхилень, що виникли в процесі виконання планових завдань. В основі контролю у підсистемі управлінського обліку лежить принцип зворотного зв'язку, завдяки якому досягається надійність, необхідність і достовірність інформації для контрольовано-вимірювальної діяльності.

Система внутрішнього контролю в установах державного сектору економіки є більш гнучкою за схемою проведення ніж система управлінського обліку. Автором розроблено трьохрівневу блочну модель для досліджуваної установи, яка складається з наступних рівнів: підготовчий, організаційний та заключний (діагностичний), а також окреслено схему подання звітної документації за результатами проведеного внутрішнього контролю.

Автором дипломної роботи зроблено наступні висновки та зауваження:

- теоретичним базисом внутрішнього контролю діяльності установ державного сектору України є вітчизняна теорія контролю із визначенням його предмета та об'єктів, завдань, функцій, форм, видів, методів, принципів побудови;
- внутрішній контроль господарської діяльності установ державного сектору є важливою складовою державного фінансового контролю, оскільки від ефективності його функціонування залежить стан державних фінансів;
- без достатньої ефективності контролю в установах державного сектору процес його здійснення втрачає сенс;
- підвищення якісного рівня організації контрольованого процесу є можливим за умови достатнього технічного, правового, інформаційного

забезпечення контролю. Інформаційне забезпечення контролю господарської діяльності установ має здійснюватись відповідно до потреб користувачів контрольної інформації на кожному з етапів контрольного процесу.

Організація внутрішнього контролю та управлінського обліку в установах державного сектору вимагає визначення нових підходів до організації технології контрольного та управлінського процесів. Удосконалення технології проведення внутрішнього контролю дає змогу визначити зміст стратегічного, поточного та оперативного планування діяльності служб установ та організацій, а також запропонувати структуру звітної документації за результатами проведеного внутрішнього контролю.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Андреев, П. Становлення та розвиток системи державного внутрішнього контролю [Текст]/ П. Андреев // Вісник Київського національного університету імені Т. Шевченка: Економіка. – 2014. – № 1(154). – С. 6-9.
2. Атамас П. Й. Управлінський облік [Текст]: 2-ге вид. Навчальний посібник. – К.: Центр учбової літератури, 2009. 440 с.
3. Аудит. (Основи державного, незалежного професійного та внутрішнього аудиту). [Текст]/ За ред. проф. Немченко В. В., Редько О. Ю., Підручник. – К.: Центр учбової літератури, 2012. – 540 с.
4. Безверхня, Ю.В. Управлінський аналіз як складова управлінського обліку [Текст]/ Ю.В. Безверхня // Збірник наукових праць Таврійського державного агротехнологічного університету. – 2011. – № 2. – Т. 3. – С. 21–27.
5. Бельчик, С.В. Державний внутрішній фінансовий контроль в Україні розвиватиметься за нормами Європейського союзу [Текст]/ С.В. Бельчик, М.В. Бариніна-Закірова // Фінансовий контроль. – № 5 (28). – 2005.– С. 13–15
6. Бралатан, В. П. Аудит ефективності використання бюджетних коштів [Текст]/ В. П. Бралатан, Н. Г. Здирко, А. О. Дублянська // Інноваційна економіка: Всеукр. наук.-вироб. журнал. – 2012. – № 1. – С. 166-168
7. Бугаєнко, В. Г. Діяльність бюджетної установи як об'єкта державного фінансового аудиту [Текст] / В. Г. Бугаєнко // Актуальні проблеми економіки. – 2010. – № 7 (109). – С. 230 – 236.
8. Булгакова, С.В. Внутренняя управленческая отчетность: структура видов и форм / С.В. Булгакова, Н.В. Подобедова // Современная экономика. – № 6. – 2010. – С. 138–151 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://econ.vsu.ru/downloads/pub/seconomic/6/bulgakova.pdf>

9. Бутинець, Т. А. Внутрішній контроль: сутність та зміст [Текст]/ Т. А. Бутинець // Вісник ЖДТУ. Економічні науки. – Житомир. – 2008. – № 2 (44). – С. 31 – 42.
- 10.Бутинець, Т.А. Організаційні підходи до формування системи внутрішнього контролю [Текст]/ Т.А. Бутинець // Вісник ЖДТУ. Серія: економічні науки. – 2013. – № 1 (63). – С.12-17.
- 11.Бюджетна система: підручник [Текст]/ за наук. ред. В.М. Федосова, С.І. Юрія. – К.: Центр учбової літератури; Тернопіль: Економ. думка. – 2012. – 871 с.
- 12.Бюджетний кодекс України. Сайт у мережі Інтернет. [Електронний ресурс] // Режим доступу до матеріалів: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2456-17>
13. Вашай, Ю. В. Роль державного фінансового контролю в забезпеченні фінансової безпеки держави [Текст]/ О. О. Дорошенко, Ю. В. Вашай // Вісник Національного університету водного господарства та природокористування. Збірник наукових праць. Економіка. – 2009. – Вип. 4(48). – С.113-118
- 14.Виговська, Н. В. Організація внутрішнього контролю та методологія запровадження [Текст]: монографія / Н. В. Виговська. – К.: Поро, 2011. – 176 с.
- 15.Винниченко, Н. В. Сучасний стан розвитку державного внутрішнього фінансового контролю в Україні [Текст] / Н. В. Винниченко, Н. В. Шевченко // Проблеми підвищення ефективності інфраструктури: збірник наукових праць: Вип. 28. – К.: НАУ, 2010. – С. 26–29.
- 16.Внутрішній контроль та аудит у секторі державного управління України та європейський досвід [Текст]/ П.П. Андреев, О.О. Чечуліна, Ян ванн Тайнен, М.Г. Тимохін та ін. – К.: Кафедра, 2011. – 120 с. 9.
- 17.Вуйців, М. М. Розвиток функції контролю при впровадженні інтегрованих інформаційних систем [Текст]/ М. М. Вуйців // Актуальні проблеми економіки. – 2012. – № 4 (130). – С. 266–276.

18. Габа, І.М. “Децентралізація” – деякі плюси і мінуси [Текст]/ І.М. Габа // РайонІнфо. - 2014. – №1. С.17-19
19. Гулько, В. В. Модернізація державного фінансового контролю в Україні відповідно до європейської практики [Текст]/ В. В. Гулько // Актуальні проблеми економіки. – 2011. – № 1 (115). С. 199–204.
20. Дікань Л. В., Щербаков О. І., Ольховський Ю. А. Контроль в бюджетних установах // Навч.-метод. посіб. для самост. вивч. дисципліни / За ред. канд. екон. наук, проф. Л. В. Дікань. – Харків: ВД “ІНЖЕК”, 2007.– 208 с.
21. Довбня, В. Д. Внутрішній контроль: реалії часу: монографія [Текст]/ В. Д. Довбня. – Донецьк: УкрДон, 2011. – 187 с.
22. Дорошенко, О. О. Аудит ефективності виконання бюджетної програми: методичний аспект [Текст]/ О. О. Дорошенко // Науковий вісник Ужгородського університету. Серія «Економіка». Випуск 29 (частина 1). – Ужгород, 2010. – С.317-320
23. Дорошенко О. О. Інформаційне забезпечення контролю господарської діяльності бюджетних установ [Текст]/ О. О. Дорошенко // Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету: Економічні науки, вип.18, ч.1. – Кіровоград: КНТУ, 2010. – С.160-164
24. Дорошенко О. О. Класифікація суб’єктів контролю фінансово-господарської діяльності бюджетних установ [Текст]/ О. О. Дорошенко // Економіка та підприємництво: Зб. наук. пр. молодих учених та аспірантів. – К.: КНЕУ, 2010. Вип.24.2.–С.297-304
25. Дорошенко О. О. Об’єкти контролю господарської діяльності бюджетних установ [Текст]/ О. О. Дорошенко // Система контролю в умовах глобалізації: закономірності та протиріччя / Матеріали науково-практичної конференції, 11 червня 2010 р./ Тернопільський національний економічний університет. – Тернопіль, 2010. – С.63 – 64
26. Дорошенко, О. О. Внутрішній фінансовий контроль в Україні: проблеми термінології [Текст]/ О. О. Дорошенко // Роль і місце бухгалтерського

- обліку, контролю й аналізу в розвитку економічної науки та практики: Збірник матеріалів міжнародної науково-практичної конференції 14 травня 2010 р. К.: КНЕУ, 2010.–С.186-189
27. Дорошенко, О. О. Державний фінансовий контроль в Україні [Текст]/ О. О. Дорошенко // Вісник Національного університету водного господарства та природокористування. Збірник наукових праць. Економіка. – 2009. – Вип. 2(46). – С.69-77
28. Дорошенко, О. О. Оцінка системи внутрішнього контролю бюджетної установи [Текст]/ О. О. Дорошенко // Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету: Економічні науки, вип.16, ч.1. – Кіровоград: КНТУ, 2009. – С.184-190
29. Дорошенко, О. О. Предмет організації контролю господарської діяльності / О. О. Дорошенко [Текст]/ Сучасні проблеми економіки в умовах глобальної фінансової нестабільності: матеріали економічної наукової інтернет-конференції (частина 1). – Тернопіль, 2010. – С.63-64
30. Дорошенко, О. О. Якість фінансового контролю та фактори, що на неї впливають [Текст]/ О. О. Дорошенко // Наука і вища освіта: тези доповідей учасників XVIII Міжнар. наук. конф. студентів і молодих учених, м. Запоріжжя, 22-23 квітня 2010 р.: у 4 т. / Класичний приватний університет. – Запоріжжя, Вид-во КПУ, 2010. - Т. 1. – С.225-226
31. Дорошенко, О. О. Система внутрішнього контролю та її елементи як об'єкти дослідження в процесі аудиту фінансово-господарської діяльності бюджетних установ [Текст]/ О. О. Дорошенко // Економічний аналіз. Збірник наукових праць кафедри економічного аналізу Тернопільського національного економічного університету. Вип.4, Тернопіль: ТНЕУ, 2009. – С.73-76
32. Друрі, К. Управлінський і виробничий облік: підручник; пер. з англ. [Текст] / К. Друрі. – М.: ЮНИТИ- ДАНА, 2003. – 1071 с.

33. Загородній, А. Г. Фінансовий словник [Текст] / А. Г. Загородній, Г. Л. Вознюк, Т. С. Смовженко. – Львів: Центр Європи, 1997. – 576 с.
34. Закон України “Про вибори депутатів Верховної Ради Автономної Республіки Крим, місцевих рад та сільських, селищних, міських голів” від 14.07.2015 р. № 595-VIII. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.zakon4.rada.gov.ua>
35. Закон України “Про внесення змін до деяких законів України щодо доступу до публічної інформації у формі відкритих даних” від 09.04.2015 р. № 313-VIII. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.zakon4.rada.gov.ua>
36. Закон України “Про внесення змін до деяких законів України щодо організації проведення перших виборів депутатів місцевих рад та сільських, селищних, міських голів” від 04.09.2015 р. № 676-VIII. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.zakon4.rada.gov.ua>
37. Закон України “Про Державний бюджет України на 2015 рік”. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.zakon4.rada.gov.ua>
38. Закон України “Про державну службу” від 10.12.2015 р. № 889-VIII. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.zakon4.rada.gov.ua>
39. Закон України “Про засади державної регіональної політики” від 05.02.2015 р. № 156-VIII – Режим доступу: <http://www.zakon4.rada.gov.ua>
40. Закон України “Про індексацію грошових доходів населення” № 42, 1991р. Із змінами та доповненнями. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.zakon4.rada.gov.ua>
41. Запатріна, І. В. Удосконалення процесів контролю за ефективним використанням бюджетних коштів в Україні [Текст] / І. В. Запатріна // Економіко-математичне моделювання соціально-економічних систем. — 2007. – № 12. – С. 20-29
42. Звіт про стан розвитку державного внутрішнього фінансового контролю в Україні за I півріччя 2016 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/article/10519>

- 43.Иванова, Ж.А. Внутренняя управленческая отчетность как информационная основа анализа / Ж.А. Иванова // Вопросы экономики и права. – 2011, № 4 [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://ecsocman.hse.ru/data/2012/03/21/1269118400/Ivanova.pdf>
- 44.Зорій Н. М. Контроль в бюджетній сфері: навч. посіб. / Н. М. Зорій, Н. Г. Мельник. – Тернопіль: Економічна думка, 2007. – 160 с.
- 45.Зорій Н. М. До питання вдосконалення інструментарію бюджетного контролю / Н. М. Зорій, Н. Г. Мельник // Наукові записки [Національного університету «Острозька академія»]. Економіка. – 2013. – Вип. 23. – С. 161-164. – Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nznuoa_2013_23_33.
- 46.Кодекс етики працівників підрозділу внутрішнього аудиту: Наказ Міністерства фінансів України 29.09.2011 № 1217 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z1195-11>
- 47.Кондрашова, Т. М. Управлінський облік в державних вищих навчальних закладах [Текст]: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.06.04 “Бухгалтерський облік, аналіз та аудит” /Кондрашова Т.М.; Київ. нац. екон. ун-т ім. В. Гетьмана. – К., 2007. – 20 с.
- 48.Концептуальні засади побудови управлінського обліку [Текст] / Леся Марущак // Галицький економічний вісник – Тернопіль: ТНТУ, 2014. – Том 45. – № 2. – С. 122-127.
- 49.Концепція застосування програмно-цільового методу в бюджетному процесі, схваленою розпорядженням Кабінету Міністрів України від 14.09.2002 № 538. Сайт у мережі Інтернет. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/538-2002p>
- 50.Концепція розвитку державного внутрішнього фінансового контролю на період до 2017 року, схваленої розпорядженням Кабінету Міністрів України від 24.05.2005 р. № 158-р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.nau.ua/doc/?uid=1095.132.4&nobreak>
- 51.Корпоративне управління: навч. посіб. [Текст] / Т.Л. Мостенська, В.О. Новак, М.Г. Луцький, та ін. – К.: Каравела, 2008. – 384 с.

- 52.Кравченко, О.В. Напрями реформування бюджетного обліку. Сайт в мережі Інтернет. [Електронний ресурс] // Режим доступу до матеріалів: http://uabs.edu.ua/images/stories/docs/K_BOA/Kravchen-ko_006.pdf
- 53.Кулаковська, Л. П. Сучасний погляд на внутрішній контроль [Текст] / Л. П. Кулаковська // Економіка і підприємництво. – 2011. – № 4(6). – С. 14 – 19.
- 54.Лазаришина І. Д. Внутрішній аудит господарської діяльності бюджетних установ [Текст] / І. Д. Лазаришина, О. О. Дорошенко // Ринок аудиторських послуг в Україні: стан і перспективи розвитку: Збірник матеріалів доповідей Міжнародної науково-практичної конференції (м. Івано-Франківськ, 15-16 квітня 2010 р.). – С.103-105
- 55.Левицька, С.О. Окремі питання реформування бюджетного обліку: стратегія модернізації системи бухгалтерського обліку в держаному секторі [Текст] / С. Левицька // Бухгалтерський облік і аудит. – 2008. – № 6. – С. 34-39.
- 56.Максімова, В. Ф. Концептуальні засади розвитку системи бухгалтерського обліку в бюджетних установах / В. Ф. Максімова, Р. О. Пеліпадченко // Економічний простір [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.nbuuv.gov.ua/>
- 57.Марценяк, Н. О. Реформування бухгалтерського обліку бюджетних установ: проблеми та перспективи [Текст]/ Н. О. Марценяк // Науковий вісник БДФА. – 2008. – № 4. – С. 346-351.
- 58.Марченко, Д. М. Удосконалення організації внутрішнього фінансового контролю підприємств [Текст] / Д. М. Марченко // Актуальні проблеми економіки. – 2010. – № 2. – С. 163 – 171.
- 59.Медведев, М. Ю. Учетная политика: бухгалтерская и налоговая [Текст] / М.Ю. Медведев. – М.: ФБК-Пресс, 2012. – 328 с.
- 60.Михайлишин, Н. П. Прогресивні калькуляційні системи / Н.П. Михайлишин, Н. Г. Мельник // Глобальні та національні проблеми економіки. – Миколаїв: Миколаївський університет ім. В.О. Сухомлинського, 2015. – № 5. – С. 1008-1012.

61. Наказ Міністерства фінансів України від 08.08.2002 № 621 “Про затвердження результативних показників, що характеризують виконання бюджетних програм”. Сайт у мережі Інтернет. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/621-2002p>
62. Наказ Міністерства фінансів України від 10.12.2010 № 1536 “Про результативні показники бюджетних програм”. Сайт у мережі Інтернет. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1536-2010p>
63. Наказ Міністерства фінансів України від 14.01.2011 № 11 “Про бюджетну класифікацію”. Сайт у мережі Інтернет. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/11-2011p>
64. Наказ Міністерства фінансів України від 14.01.2011 № 15 “Про затвердження Примірного переліку результативних показників бюджетних програм”. Сайт у мережі Інтернет. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/15-2011p>
65. Наказ Міністерства фінансів України від 14.12.2001 № 574 “Про затвердження Інструкції про статус відповідальних виконавців бюджетних програм та особливості їх участі у бюджетному процесі”. Сайт у мережі Інтернет. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/574-2001p>
66. Наказ Міністерства фінансів України від 28 січня 2002 року № 57 “Про затвердження документів, що застосовуються в процесі виконання місцевого бюджету” із змінами та доповненнями. Сайт у мережі Інтернет. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/57-2002p>
67. Наказ Міністерства фінансів України від 29.12.2002 № 1098 “Про паспорти бюджетних програм”. Сайт у мережі Інтернет. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1098-2002p>
68. Нападовська Л.В. Управлінській облік: підручник для вузів [Текст]/ Л.В. Нападовська. – К.: Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2010. – 648 с.

69. Нескородєв, Ю. В. Методологічні аспекти розвитку внутрішнього контролю: монографія [Текст]/ Ю. В. Нескородєв. – К.: Фотос, 2012. – 403 с.
70. Никифорова Н.А. Управленческий анализ [Текст]: [учебник для магистров] / Н.А. Никифорова, В.Н. Тафинцева; под общ. ред. Н.А. Никифоровой. – М.: Юрайт, 2013. – 442 с.
71. Осіпова, О. В. Запровадження програмно-цільового методу бюджетування на місцевому рівні [Текст]/ О. В. Осіпова // Вивчення та впровадження в Україні іноземного досвіду удосконалення діяльності органів влади : матеріали ІХ Міжнародної науково-практичної Інтернет-конференції, 27 листопада 2014 р. – Полтава: ПолтНТУ. – 2014. – С. 216-218.
72. Останкова, О.С. Ринок інформаційно-комунікаційних технологій в Україні: особливості формування та розвитку [Текст] / О.С. Останкова // Маркетинг в Україні. – 2004. – № 4. – С. 31-36
73. Павлюк, К. В. Проблеми розвитку програмно-цільового методу у бюджетному процесі [Текст]/ К. В. Павлюк // Наукові праці НДФІ. – 2005. – Вип. 4 (33). – С. 42-54
74. Палий, В.Ф. Организация управленческого учета [Текст] / В.Ф. Палий. – М.: Бератор-Пресс, 2003. – 224 с.
75. Пігош В. Формування системи управлінського обліку в державних вищих навчальних закладах [Електронний ресурс] / В. Пігош // Соціально-економічні проблеми і держава. – 2012. – Вип. 2 (7). – С. 170-179. – Режим доступу до журн.: <http://sepd.tntu.edu.ua/images/stories/pdf/2012/12pvavnz.pdf>
76. Пізенгольц, М.З. Про зміст управлінського обліку [Текст] / М.З. Пізенгольц // Бухгалтерський облік. – 2000. – № 19. – С. 60 – 62.
77. Пожар, Т. О. Роль фінансово-економічних методів державного фінансового контролю у забезпеченні бюджетної дисципліни [Текст]/ Т. О. Пожар // Актуальні проблеми економіки. – 2011. – № 8 (122). – С. 327 – 333.
78. Положення про застосування стимулюючих виплат державним службовцям, затверджене постановою Кабінету Міністрів України від 06.04.2016 р. № 289. <http://zakon2.rada.gov.ua>

79. Полозок, К. О. Організація управлінського обліку в бюджетних установах / К. О. Полозюк, І. О. Лукашова [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://nauka.kushnir.mk.ua/p>
80. Порядок утворення структурних підрозділів внутрішнього аудиту та проведення такого аудиту в міністерствах, інших центральних органах виконавчої влади, їх територіальних органах та бюджетних установах, які належать до сфери управління міністерств, інших центральних органів виконавчої влади, затверджений постановою Кабінету Міністрів України від 28.09.2011 р. № 1001 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.nau.ua/doc/?uid=1200.1049.0>
81. Постанова Кабінету Міністрів України "Питання використання у 2015 році коштів державного фонду регіонального розвитку" від 18.03.2015 р. № 195.
82. Постанова Кабінету Міністрів України "Про затвердження Державної стратегії регіонального розвитку на період до 2020 року" від 06.08.2014 р. № 385. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua>
83. Постанова Кабінету Міністрів України “Деякі питання надання освітньої субвенції з державного бюджету місцевим бюджетам” від 14.01.2015 р. № 6.
84. Постанова Кабінету Міністрів України “Деякі питання оплати праці державних службовців у 2016 році” від 06.04.2016 р. № 292. Сайт у мережі Інтернет. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/292-2016-п>
85. Постанова Кабінету Міністрів України “Критерії визначення переліку посад працівників державних органів, які виконують функції з обслуговування, затверджені постановою КМУ від 06.04.2016 р. № 271. – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua>
86. Постанова Кабінету Міністрів України “Про умови оплати праці працівників державних органів, які виконують функції з обслуговування у 2016 році” від 06.04.2016 № 268. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua>

- 87.Постанова Кабінету Міністрів України від 28.02.2002 № 228 “Порядок складання, розгляду, затвердження та основних вимог до виконання кошторисів бюджетних установ”. Сайт у мережі Інтернет. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/228-2002p>
- 88.Постанова Кабінету Міністрів України від 29.04.2004 р. № 549 “Про внесення змін до Порядку складання, розгляду, затвердження та основних вимог виконання кошторисів бюджетних установ” [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua>
- 89.Про доступ до публічної інформації: Закон України від 13.01.2011 р. № 2939-VI. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/2939-17>
- 90.Про затвердження Порядку складання, розгляду, затвердження та основних вимог до виконання кошторисів бюджетних установ: Постанова Кабінету міністрів України від 28.02 .02 р. № 228. Сайт у мережі Інтернет. [Електронний ресурс]// Режим доступу до матеріалів: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/228-2002-п>
- 91.Про затвердження Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007-2015 роки: Постанова Кабінету Міністрів України від 16.01.07 р.№ 34. Сайт у мережі Інтернет. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=888-2007-%F0>
- 92.Присяник Н. В. Реалізація програмно-цільового методу бюджетування на місцевому рівні [Текст]/ Н. В. Присяник // Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету. Економічні науки. – 2012. – № 22. – С.335-340
- 93.Результати роботи зі створення системи внутрішнього контролю в галузі. Сайт у мережі Інтернет. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://dklg.kmu.gov.ua/forest/document/130560;jsessionid>
- 94.Реформування бухгалтерського обліку та фінансового контролю в державному секторі України: наук.-метод. матеріали [Текст]/ Т. І. Єфименко,

- М. В. Бариніна, Л. В. Гапоненко та ін. – К.: ДННУ “Акад. фін. управління”, 2014. – 54 с.
95. Розвиток бюджетної децентралізації в Україні: наукова доповідь [Текст]/ за ред. д-ра екон. наук І.О. Луніної; НАН України, ДУ “Ін.-т екон. та прогнозув. НАН України”. – К, 2016. – 70 с.
96. Розпорядження Кабінету Міністрів України “Про Концепцію реформування місцевого самоврядування та територіальної організації влади в Україні” від 1 квітня 2014 р. № 333-р.
97. Романченко, Ю. О. Фінансовий контроль в бюджетних та фінансових установах: [навч. посібник] / Ю. О. Романченко. – Полтава: ФОП Крюков, 2012. – 344 с.
98. Рудніцька, Р. М. Проблеми та перспективи модернізації системи державного внутрішнього фінансового контролю в Україні [Текст]/ Р.М. Рудніцька // Модернізація системи державного управління: теорія та практика [Текст]: матер. наук. практ. конф. за міжнар. уч. (5 квітня 2013 р.): у 2 ч. Ч.1. – Львів: ЛРІДУ НАДУ, 2013. – С. 184-187.
99. Савченко, Л. А. Правові проблеми фінансового контролю в Україні [Текст]: [монографія] / Л. А. Савченко. – Ірпінь: Академія державної податкової служби України, 2001. – 408 с.
100. Сайт Інституту бюджету та соціально-економічних досліджень [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ibser.org.ua>
101. Свірко, С.В. Концептуалізація управлінського обліку в бюджетних установах України [Текст]/ С.В.Свірко // Вчені записки. Науковий збірник. – К.: КНЕУ, 2012. – Вип.14. ч. 2. – С. 167-173
102. Синюгіна, Н. В. Організація внутрішнього контролю в бюджетній установі: наукові та методологічні аспекти [Текст]/ Н.В. Синюгіна, Є.В. Дейнеко // Економіка розвитку. – 2013. – № 3(67). – С. 62-68.
103. Система фінансового менеджмента вищого ученого заведення [Текст]/ [Под ред. д.э.н., проф. Ю. Г. Лысенко и д.э.н., проф. В. Н. Андриенко]. – Донецк: ООО “Юго-Восток Лтд”, 2004. – 602 с

104. Сіроткін, О. О. Створення внутрішнього контролю на підприємствах: методика та досвід [Текст]/ О. О. Сіроткін // Вісник ЖДТУ. Економічні науки. – 2011. – № 1 (76). – С. 65–68.
105. Слободяник, Ю. Б. Розвиток внутрішнього державного аудиту [Текст]/ Ю. Б. Слободяник // Актуальні проблеми економіки. – 2011. – № 5 (119). – С. 252 – 256.
106. Собкова Н.Д. Світовий досвід організації державного фінансового контролю в бюджетному процесі [Текст]/ Н.Д. Собкова // Економічний аналіз. – 2012. – Вип. 10. – Частина 2. – С.343–34
107. Собкова Н.Д. Сучасні наукові підходи трактування сутності державного фінансового контролю [Текст] / Н.Д. Собкова // Науковий вісник Чернівецького університету. Серія: Економіка. – Чернівці, 2013. – Вип. 650-652. – С. 144-150
108. Стандарти внутрішнього аудиту, затверджені наказом Міністерства фінансів України від 04.10.2011 № 1247. Сайт у мережі Інтернет. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>
109. Табенська, Ю. В. Реалізація європейської моделі державного внутрішнього контролю в системі державного управління. Сайт у мережі Інтернет. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.irbis-nbu.gov.ua/.../cgiirbis_64.exe
110. Управлінська облік: Підручник/ А.Д. Шеремет, О.Е. Миколаєва, С.І. Полякова/ Під ред. А.Д. Шеремета. – 3-тє вид., перераб. ідоп. – М.: ІДФБК - Пресс, 2005. –344 с.
111. Управлінський облік і аналіз у бюджетних установах [Електронний ресурс]: навч. посіб. [Текст]/ С. В. Свірко, А. П. Заросило; М-во освіти і науки, молоді та спорту України, Київський нац. екон. ун-т імені Вадима Гетьмана. – К.: КНЕУ, 2012. – 538 с.
112. Управлінський облік і аналіз у бюджетних установах [Текст]: [практикум] / С.В. Свірко [та ін.]; за заг. ред. С.В. Свірко. – К.: КНЕУ, 2013. – 231 с.

113. Футоранська, Ю. М. Окремі аспекти державного регулювання у сфері внутрішнього фінансового контролю в Україні [Текст]/ Ю. М. Футоранська // Фінансовий контроль. – 2009. – № 2(31). – С. 20 – 24.
114. Хорнгрен, Ч., Фостер Дж., Датар Ш. Управленческий учет [Текст]/ Пер. с англ. – 10-е изд. – СПб.: Питер, 2005. – 1008 с.
115. Хорунжак, Н. М. Проблеми та передумови уніфікації обліку в бюджетній сфері [Текст]/ Н. М. Хорунжак // Галицький економічний вісник. – 2009. – № 2. – С. 152-156.
116. Хорунжак, Н. М. Проблеми узгодження законодавчої бази і напрями модернізації обліку в бюджетних установах / Н. М. Хорунжак [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://ztu.edu/en/science/publishing/visnik/econom>
117. Чалий, І. Бухоблік для дорослих. МСФЗ – трансформація. Управління прибутком. Податки [Текст] / І. Чалий. – Х.: Фактор, 2011. – 400 с.
118. Черкашина, Т.В. Основні напрями реформування системи бухгалтерського обліку у бюджетній сфері [Текст]/ Т.В. Черкашина // Науковий вісник. – Одеса: ОДЕУ, 2012. – №7 (159). – С. 61-72.
119. Чугунов, І. Я. Державний внутрішній фінансовий контроль: стратегія розвитку [Текст]/ І. Я. Чугунов, В. М. Федосов // Фінанси України. – 2009. – № 4. – С. 3 – 12.
120. Чумакова, І. Реформування контролю як функції управління державними фінансами [Текст]/ І. Чумакова // Формування інформаційного потенціалу бухгалтерського обліку, контроль, аналіз та аудит в умовах глобальних економічних змін: матеріали міжнар. наук-практ. Інтернет-конф. 18-19 квітня 2013 р. ПДАТУ, м. Кам'янець-Подільський. – С. 341-342.
121. Чумакова, І. Ю. Внутрішній аудит в Україні: організаційні засади створення в центральних органах виконавчої влади [Текст]/ І. Ю. Чумакова // Фінанси України. – 2011. – № 9(190). – С. 95 – 109.
122. Шадріна Г.В. Управленческий анализ [Текст]/ Г.В. Шадріна. – М. Альфа-Пресс, 2008. – 320 с.

123. Шевченко, Н. В. Реформування системи державного фінансового контролю в Україні: проблеми та перспективи [Текст]/ Н. В. Шевченко // Вісник української академії банківської справи. – 2010. – № 2 (29). – С. 34 – 39
124. Шевчук, О. А. Правове забезпечення державного фінансового контролю [Текст]/ О. А. Шевчук // Економіка розвитку. – 2013. – № 2 (66). – С. 15–20.