

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ

Західноукраїнський національний університет

Факультет фінансів та обліку

Кафедра обліку і оподаткування

ДМИТРІВ Іван Михайлович

**Внутрішній контроль та аналіз в системі управління бюджетною
установою/Internal control and analysis in the management system of the
budgetary institution**

спеціальність: 071 – Облік і оподаткування
освітньо-професійна програма – Облік і контроль в державному секторі
економіки
Кваліфікаційна робота

Виконав студент групи ОДСм-21
І.М. Дмитрів

Науковий керівник:
д.е.н., професор, В.М. Панасюк

Кваліфікаційну роботу
Допущено до захисту
«__» _____ 20__р.

Завідувач кафедри
_____ З.В. Задорожний

Тернопіль – 2024

ЗМІСТ

ВСТУП.....	4
РОЗДІЛ 1 КОНЦЕПТУАЛЬНІ ЗАСАДИ ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ В БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВАХ.....	7
1.1. Сутність внутрішнього контролю: мета, елементи, завдання та його значення для бюджетних установ	7
1.2. Нормативно-правове регулювання організації та проведення внутрішнього контролю розпорядниками бюджетних коштів	14
РОЗДІЛ 2 ОРГАНІЗАЦІЯ ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ В БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВАХ	20
2.1 Внутрішній контроль в системі управління бюджетною установою	20
2.2. Особливості проведення внутрішнього контролю за активами, доходами та витратами.....	26
РОЗДІЛ 3 АНАЛІЗ ТА ВДОСКОНАЛЕННЯ СИСТЕМИ ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ В БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВАХ.....	37
3.1 Організаційно-методичні засади аналізу та його роль в проведенні внутрішнього контролю	37
ВИСНОВКИ	46
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	50

ВСТУП

Сучасні умови функціонування бюджетних установ вимагають підвищення рівня прозорості, відповідальності та ефективності управління бюджетними коштами. У зв'язку з цим зростає роль внутрішнього контролю, який забезпечує раціональне використання ресурсів, дотримання законодавчих вимог і досягнення поставлених цілей.

Зміни в нормативно-правовому середовищі, що регламентує діяльність розпорядників бюджетних коштів, обумовлюють необхідність вдосконалення системи внутрішнього контролю, адаптації її до нових викликів і підвищення її ефективності. Водночас у бюджетних установах часто виникають проблеми, пов'язані з недостатнім рівнем кваліфікації персоналу, слабкою інтеграцією системи контролю в управлінські процеси та ризиками, пов'язаними з нераціональним використанням коштів.

Для впровадження та закріплення сучасних методологічних і методичних принципів бухгалтерського обліку доходів і витрат були прийняті НП(С)БОДС 124 «Доходи» та 135 «Витрати». Ці стандарти регламентують класифікацію, порядок формування, оцінку та відображення доходів і витрат у фінансовій звітності. Хоча закладені в них облікові підходи мають універсальний характер, вони вимагають детального доопрацювання відповідно до специфіки різних бюджетних установ. В умовах оновлення підходів державного сектору до обліку доходів і витрат, пов'язаних з операціями обміну та необмінними операціями, актуальним стає перегляд підходів до їхнього контролю та аналізу.

Отже, дослідження теоретичних і практичних аспектів організації та вдосконалення внутрішнього контролю в бюджетних установах є важливим і своєчасним, що підкреслює актуальність обраної теми.

Питання теорії та практики внутрішнього контролю досліджувалися такими українськими науковцями, як А. В. Хмельков, Л. В. Дікань, Л. В. Гуцаленко, О. В. Артюх, Н. В. Виговська, В. М. Панасюк та іншими.

На думку Л. П. Кулаковської та Т. О. Каменської, внутрішній контроль являє собою процес, спрямований на реалізацію завдань і досягнення стратегічних цілей організації. Дослідженню аспектів функціонування внутрішнього контролю також присвятили свої роботи В. М. Яценко і М. В. Мельник. Проте аспекти, пов'язані з розвитком теоретичних основ, удосконаленням методик і організації внутрішнього контролю, досі потребують додаткового опрацювання.

Метою дослідження кваліфікаційної роботи є оцінка ролі внутрішнього контролю та аналізу в системі управління бюджетною установою, а також розробка рекомендацій щодо вдосконалення цих процесів для підвищення ефективності управління.

Для досягнення мети кваліфікаційної роботи потрібно виконати наступні **завдання:**

- визначити сутність та значення внутрішнього контролю і аналізу в управлінні бюджетними установами;
- оцінити нормативно-правову базу, яка регулює процеси внутрішнього контролю в бюджетних установах;
- проаналізувати методи та інструменти внутрішнього контролю в контексті управління активами, доходами та витратами бюджетних установ;
- дослідити ефективність функціонування системи внутрішнього контролю та аналізу в практиці бюджетних установ;
- розробити пропозиції щодо удосконалення внутрішнього контролю та аналізу в системі управління бюджетною установою.

Об'єктом дослідження є система управління бюджетною установою, зокрема внутрішній контроль та аналіз у її складі.

Предметом дослідження є процеси внутрішнього контролю та аналізу, що здійснюються в рамках управління бюджетною установою, та їх вплив на досягнення цілей установи.

Методологія дослідження. У ході дослідження застосовано загальнонаукові та спеціалізовані методи, що дозволяють детально вивчити

внутрішній контроль та аналіз в управлінських системах бюджетних установ. Проведено аналіз нормативно-правових документів, що регламентують організацію та виконання внутрішнього контролю в бюджетних установах, з метою оцінки їх відповідності сучасним вимогам. Метод порівняння, використано для того щоб виявити ефективність різних підходів до організації контролю в бюджетних установах, порівнюючи їх на практиці. Економіко-статистичні методи, зокрема графічний та статистичний аналіз, для об'єктивної оцінки ефективності існуючих систем внутрішнього контролю та їх результативності.

Інформаційна база дослідження. Нормативно-правові акти (закони, постанови, інструкції та інші документи), що регулюють організацію внутрішнього контролю в бюджетних установах, зокрема в державному секторі. Наукові роботи вітчизняних та міжнародних дослідників, що охоплюють теоретичні та практичні аспекти внутрішнього контролю, аналізу та управлінських підходів у державних установах. Спеціалізовані періодичні видання, які публікують сучасні методи та дослідження у сфері внутрішнього контролю та управління в бюджетних установах..

Практичне значення цієї роботи полягає у розробці та удосконаленні методичних підходів до організації та проведення внутрішнього контролю в бюджетних установах. Запропоновані рекомендації допоможуть вдосконалити систему управління бюджетними установами, підвищити ефективність використання державних коштів, зменшити ризики фінансових помилок та порушень, а також оптимізувати процеси контролю та аналізу на різних рівнях управлінської діяльності. Результати дослідження можуть бути використані в діяльності органів державного управління, фінансових контролюючих установ.

Структура кваліфікаційної роботи складається з вступу, трьох основних розділів, висновків і рекомендацій, а також списку використаних джерел, що містить 56 найменувань.

РОЗДІЛ 1

КОНЦЕПТУАЛЬНІ ЗАСАДИ ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ В БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВАХ

1.1. Сутність внутрішнього контролю: мета, елементи, завдання та його значення для бюджетних установ

До бюджетних установ відносяться організації, що фінансуються з місцевого або державного бюджету та мають відповідний правовий статус згідно з установчими документами. Засновниками таких установ є органи місцевого самоврядування або державної влади. Ці організації не займаються виробничою діяльністю, але є суб'єктами господарювання, і в основному спрямовані на надання соціальних послуг. Серед них можна виділити школи, дитячі садки, медичні заклади та інші навчальні установи.

Регулювання діяльності бюджетних установ здійснюється через Бюджетний кодекс України, який визначає принципи та структуру бюджетної системи, механізми міжбюджетних відносин, а також правові основи функціонування цієї системи і відповідальність за її порушення [8].

Основним критерієм для розуміння терміну «контроль» є дослідження його економічної сутності через різні наукові підходи. Це важливо, оскільки саме трактування цього поняття лежить в основі формування таких похідних термінів, як «внутрішній контроль» та «внутрішньогосподарський контроль». В літературі з цієї теми немає єдиного підходу до визначення «контролю», а його трактування змінюється в залежності від використання системного, процесного, функціонального або прикладного підходу [18]. Ось чому у наукових колах існує кілька версій його розуміння, як це показано на рис. 1.1.

Цікаво, що слово «контроль» походить від латинського «контраротулюс», яке стало основою для французького терміна «контроль», що означає процес порівняння або протиставлення.



Рис. 1.1. Головні підходи до тлумачення поняття «контроль»

Примітка. Складено автором на основі [18; 33; 37]

Л. В. Дікань трактував внутрішній контроль «як самостійну діяльність, яка полягає в оцінці та перевірці діяльності суб'єкта господарювання, з метою надання оцінки ефективності ведення бізнесу та коректності й своєчасності фінансових звітів» [13, с. 254].

Л. В. Гуцаленко розглядав внутрішньогосподарський контроль «як форму економічного контролю з боку керівництва, яка включає перевірку раціональності використання активів і зобов'язань підприємства, а також відповідність виконання господарських операцій для досягнення поставлених цілей при мінімальних витратах» [12].

Одним із найбільш вдалих визначень внутрішнього контролю є опис, запропонований О. В. Артюхом. Згідно з цим визначенням, «внутрішній контроль є частиною організаційної та виробничої діяльності, що організовується керівництвом підприємства для перевірки роботи своїх

підрозділів та для забезпечення належного функціонування і управління організацією» [2, с. 781].

Внутрішній контроль включає в себе сукупність заходів, які керівництво вживає для того, щоб забезпечити виконання законодавчих вимог, раціональне використання бюджетних коштів, а також для досягнення результатів, що відповідають встановленим цілям, завданням, планам та вимогам, визначеним для діяльності бюджетної установи та її підвідомчих підрозділів [22].

Для кращого розуміння сутності внутрішнього контролю було визначено його основні характеристики (табл. 1.1).

Таблиця 1.1.

Основні характеристики внутрішнього контролю

Ознаки	Внутрішній контроль
Мета	Контроль за фінансово-господарською діяльністю підприємства з акцентом на виявлення та аналіз проблемних аспектів його роботи, проведення профілактичних заходів та розробку оперативних рішень.
Об'єкти	Процеси формування та використання фінансових, матеріальних і трудових ресурсів.
Суб'єкти	– працівники підприємства, які виконують контрольні функції, хоча їх основні обов'язки не пов'язані з контролем (наприклад, бухгалтерія, фінансовий відділ); – спеціалісти, які виконують самоконтроль своєї роботи; – служба внутрішнього контролю; – власники та акціонери, які здійснюють контроль безпосередньо або через залучених фахівців; – працівники, на яких за необхідності покладаються контрольні функції в рамках їх виробничих обов'язків.
Предмет	Оцінка фінансово-господарської діяльності підприємства або організації.
Функції	– прогнозування; – інформаційне забезпечення та консультації для прийняття рішень; – коригування та вдосконалення; – спостереження; – аналіз; – превентивна діяльність.
Методи	– організаційні: ревізії, інвентаризації, вибіркові та суцільні спостереження, експертиза, технологічний контроль, службове розслідування, обстеження, контрольні заміри, експеримент; – документальні: перевірка документів, камеральні перевірки, аналіз нормативно-правових актів, виявлення недоліків; – розрахунково-аналітичні: застосування економічного та статистичного аналізу, а також використання економіко-математичних методів для аналізу та прогнозування.
Елементи	– визначення цілей; – заходи контролю; – внутрішнє середовище; – інформація та комунікація; – моніторинг.

Примітка. Складено автором на основі [7; 15]

Внутрішній контроль охоплює всі аспекти управлінської діяльності та організації на підприємстві. Він забезпечує керівництво необхідною інформацією про ефективність управлінських процесів, надає аналіз економічних показників, оцінки, пропозиції та фінансові прогнози щодо об'єктів, які перевіряються.

Основною перевагою внутрішнього контролю є його здатність здійснювати моніторинг на різних етапах: попередньому, поточному (оперативному) та подальшому, а також можливість проводити перевірки в різних формах, таких як документальні, фактичні або комбіновані. Він може включати ревізії, тематичні перевірки, розслідування або службові перевірки. Внутрішній контроль як управлінська функція здійснюється в залежності від часу, розподіляючись на попередній, поточний та подальший етапи [15].

Розподіл видів внутрішнього господарського контролю за різними класифікаційними ознаками можна побачити в рис.1.2.

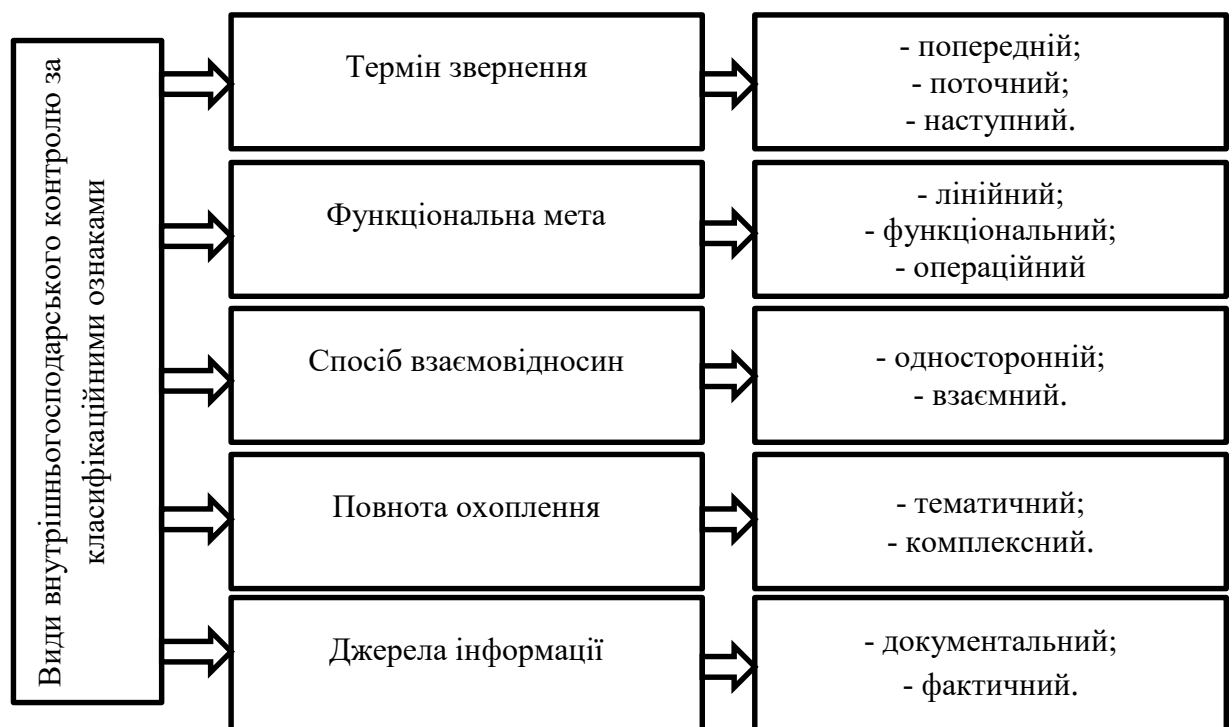


Рис. 1.2. Основні класифікаційні ознаки видів внутрішньогосподарського контролю

Примітка. Складено автором на основі [7; 15; 18]

Попередній контроль проводиться до ухвалення управлінських рішень і виконання господарських операцій. Він здійснюється управлінцями та

головним бухгалтером через перевірку договорів і угод, що стосуються отримання та відпуску матеріальних цінностей, виконання робіт і надання послуг, а також підготовки наказів щодо встановлення посадових окладів, надбавок та преміювання працівників підприємства.

Контроль такого виду є важливою частиною управлінських процесів на всіх рівнях. Він охоплює перевірку різноманітних документів, зокрема планів, проєктів, кошторисів, а також документів, що стосуються відпуску товарів і матеріалів, видачі коштів, укладання договорів та інших документів. Головною метою попереднього контролю є виявлення та запобігання можливим правопорушенням з боку посадових осіб, а також виявлення необґрунтованих фінансових операцій. Це дозволяє забезпечити ефективне та економне використання ресурсів, а також запобігти зайвим витратам.

Поточний (оперативний) контроль спрямований на виявлення негативних відхилень у процесі господарських операцій, які можуть залишитися непоміченими під час попереднього або подальшого контролю. Його мета – виявлення внутрішніх резервів для підвищення ефективності виробництва. Тому особлива увага до цього виду контролю повинна бути зосереджена з боку тих працівників, які безпосередньо зацікавлені в покращенні фінансово-господарської діяльності підприємства [10, с. 79-80].

Під час поточного контролю здійснюється аналіз показників оперативної звітності спеціалістами підприємства, а також проводяться тематичні перевірки внутрішніми аудиторами та ревізорами. Надзвичайно корисним є поєднання поточного контролю з попереднім, оскільки це допомагає запобігти невиправданним витратам, зменшити ризик крадіжок і втрат матеріальних ресурсів та коштів.

Подальший контроль проводиться після завершення господарських операцій, на основі даних, що зафіксовані у первинних документах, бухгалтерських регістрах і звітності. Його основною метою є перевірка законності та доцільності здійснених операцій за певний період, виявлення можливих помилок, порушень чи зловживань, що могли бути допущені. Такий

контроль допомагає виявити потенційні резерви для покращення виробничих і економічних показників підприємства.

Необхідно відмітити, що контроль є одним із основних компонентів системи управління підприємством. Для ефективного управління необхідно поєднувати контроль з такими функціями, як планування, організація та мотивація. Жодна з цих функцій не здатна самотійно здійснювати управління, а їх правильне поєднання дозволяє розкрити економічну суть та цілі управлінських процесів. Внутрішній контроль виступає ключовою координаційною ланкою у системі управління, що забезпечує її ефективність.

Внутрішній контроль є окремою функцією управлінської системи, оскільки він виступає важливим інструментом для організації зворотного зв'язку. Завдяки цьому механізму керівництво отримує всю необхідну інформацію про об'єкт контролю під час прийняття управлінських рішень. Це дає змогу управлінцю впливати на процес ухвалення обґрунтованих і економічно ефективних рішень на кожному етапі їх реалізації [6, с. 10–11].

Для ефективного внутрішнього аудиту необхідно дотримуватись кількох ключових принципів, серед яких:

1. Принцип узгодженості – аудит має бути скоординований з іншими управлінськими функціями, щоб забезпечити комплексний підхід до процесів.
2. Принцип економічності – аудиторська діяльність повинна здійснюватися з найменшими витратами часу та ресурсів, зберігаючи при цьому ефективність.
3. Принцип визначеності – аудит має чітко визначене завдання та конкретні результати, орієнтовані на певних користувачів.
4. Принцип циклічності – потрібно застосовувати всі етапи аудиту: попередній, поточний та наступний, для комплексного охоплення всіх аспектів.
5. Принцип незалежності – оцінка аудитором об'єкта має бути об'єктивною та без впливу сторонніх факторів.

6. Принцип повноти – перевірка повинна включати всі елементи контролю, без необґрунтованого виключення яких-небудь частин з плану аудиту.

7. Принцип єдності – для однакових об'єктів повинні застосовуватися єдині методи аудиту для отримання порівнянних результатів.

8. Принцип матеріальної зацікавленості – аудитори повинні бути зацікавлені в точності та своєчасності результатів аудиту [5].

Щоб система внутрішнього контролю відповіла сподіванням власників і керівництва підприємства, вона повинна виконувати кілька важливих вимог:

- внутрішня звітність має бути передана уповноваженим особам учасно, щоб вони могли оперативно приймати управлінські рішення;
- облік і бухгалтерська звітність повинні включати тільки ту інформацію, яка була коректно задокументована, класифікована, оцінена і відображена в системі обліку;
- бухгалтерська звітність повинна давати точну картину фінансового стану підприємства в цілому;
- виявлення відхилень від планових показників має бути здійснене вчасно, з подальшим їх аналізом і притягненням винних до відповідальності;
- забезпечення того, щоб фінансові ресурси підприємства не використовувалися неефективно або не привласнювалися.

Ефективність системи внутрішнього контролю визначається здатністю реалізувати кілька основних функцій:

- 1) виявлення відхилень у фінансово-господарській діяльності та бухгалтерському обліку, які не були попереджені;
- 2) запобігання відхиленням, які можуть виникнути під час фінансово-господарської діяльності та в системі бухгалтерського обліку;
- 3) усунення виявлених відхилень у фінансово-господарській діяльності та бухгалтерському обліку.

Система внутрішнього контролю неможлива без внутрішнього аудиту, який є незалежною діяльністю, орієнтованою на перевірку та оцінку роботи

підприємства в його інтересах. Основне завдання внутрішнього аудиту – допомогти співробітникам організації ефективно виконувати свої обов'язки. На основі результатів перевірок, внутрішні аудитори надають керівництву необхідний аналіз, рекомендації та іншу важливу інформацію [4, с. 170–171].

Отже, внутрішній контроль у бюджетних установах виконує ключову роль у забезпеченні раціонального та ефективного використання державних ресурсів. Його основна мета полягає у захисті державних коштів, зменшенні фінансових ризиків та забезпеченні точності і достовірності фінансової звітності. Важливими аспектами внутрішнього контролю є планування, організація, моніторинг, оцінка ризиків і коригувальні заходи, які сприяють покращенню якості управлінських рішень.

1.2. Нормативно-правове регулювання організації та проведення внутрішнього контролю розпорядниками бюджетних коштів

Державний фінансовий контроль можна охарактеризувати як діяльність, що здійснюється уповноваженими органами, які мають відповідні правові повноваження, а також органами місцевого самоврядування і недержавними установами.

Ця діяльність спрямована на забезпечення своєчасного та точного планування, правильного і обґрунтованого надходження коштів до відповідних бюджетних фондів, а також на контроль за ефективним використанням цих коштів. Основним завданням є забезпечення правильності та ефективності дій у сфері мобілізації, розподілу та витрачання централізованих і децентралізованих фінансових ресурсів держави і місцевих органів. Крім того, фінансовий контроль передбачає застосування заходів впливу на порушників законодавства, що сприятиме досягненню найбільш ефективного соціально-економічного розвитку і підтримці фінансової стабільності на державному та місцевому рівнях [28, с. 188].

Правові відносини є основою структури державного управління і відіграють ключову роль у визначенні меж системи державного фінансового контролю в рамках державних фінансів. Нормативно-правова база, що підтримує державний фінансовий контроль, включає сукупність законодавчих і нормативних актів, які регулюють різні аспекти контролю на різних рівнях.

Адміністративно-правове регулювання має на меті: а) організувати діяльність державних органів та їх посадових осіб; б) визначити механізми реалізації державного впливу; в) забезпечити правомірність у функціонуванні органів влади та упорядкування інших аспектів роботи державного сектору.

Дослідження виявили, що внутрішній контроль є однією з основних функцій управлінського процесу при оцінюванні ефективності прийнятих рішень, виявленні відхилень і втрат, а також дозволяє своєчасно визначати напрямки для подальших дій керівництва. Подібну точку зору висловлює й Т.А. Бутинець, яка зазначає, що між управлінням та внутрішнім контролем існує тісний зв'язок, і що сучасний внутрішній контроль має забезпечувати інформацію, необхідну для процесу прийняття управлінських рішень [7].

Одним із актуальних питань у процесі організації внутрішнього контролю активів підприємства в рамках управлінського підходу є питання його нормативно-правового забезпечення.

Наразі існує два основних рівня регулювання господарського контролю:

- макрорівень – це державне регулювання через законодавчі акти, такі як Закони України, постанови, накази, інструкції та інші нормативно-правові документи, що видаються різними міністерствами та відомствами;
- мікрорівень – це регулювання на рівні підприємства, яке здійснюється через внутрішні організаційні регламенти, розроблені для специфіки конкретного підприємства [45, с. 125–127].

На наш погляд, жоден з вищезгаданих рівнів нормативно-правового регулювання внутрішнього контролю ще не є достатньо розробленим. Спершу розглянемо макрорівень, що стосується загальнодержавного регулювання.

Правовий статус державного фінансового контролю був сформований з моменту прийняття Конституції України 28 червня 1996 року, яка стала основою для розвитку та реформування національної правової системи. Сьогодні у законі чітко визначається права та обов'язки конкретних суб'єктів конституційного права в процесі здійснення контрольних функцій.

Основний закон, як основа контролю за якістю вищої освіти в Україні, має кілька важливих аспектів:

- він об'єднує ключові права людини і громадянина в сфері освіти, а також закріплює важливі юридичні гарантії цих прав;
- окреслює повноваження вищих органів державної влади, таких як Кабінет Міністрів, Верховна Рада та Президент України, які є відповідальними за правове регулювання і функціонування національної системи освіти;
- визначає принципи законодавчої діяльності в Україні, на основі яких формується нормативно-правова база для контролю якості освіти;
- установлює загальні правові принципи функціонування правової системи України, а також конкретні механізми контролю за якістю освіти.

Основним нормативно-правовим актом у цій сфері є Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» № 996 від 16.07.1999 року. Цей закон встановлює основні вимоги до організації бухгалтерського обліку, що є фундаментом внутрішнього контролю, а також передбачає обов'язковість проведення інвентаризації.

Закон України «Про освіту» № 2145-VIII, ухвалений 05.09.2017 року, є важливим нормативно-правовим актом у галузі освіти після Конституції та міжнародних правових документів. Він регулює суспільні відносини, що виникають у процесі реалізації конституційного права людини на освіту, а також визначає права та обов'язки осіб, що беруть участь у цьому процесі. Крім того, закон визначає повноваження органів державної влади та місцевого самоврядування в освітній сфері. Зокрема, він зазначає, що заклад освіти є юридичною особою, що може бути як публічного, так і приватного права, і його основною діяльністю є надання освітніх послуг [40].

Основні правові засади контролю за якістю освіти включають документи, що регулюють діяльність органів виконавчої влади. Одним з таких актів є Закон України «Про центральні органи виконавчої влади» від 17.03.2011 р. № 3166-VI, який визначає порядок організації та функціонування центральних органів виконавчої влади в Україні. Згідно з цим законом, систему органів виконавчої влади складають міністерства та інші державні органи [43].

Ще одним важливим нормативно-правовим актом є Цивільний кодекс України, який регулює як майнові, так і немайнові відносини, ґрунтуючись на юридичній рівності та добровільній волі учасників. Цей кодекс використовується під час перевірок виконання обов'язків співробітниками та оцінки стану майна підприємств [51].

Податковий кодекс України є важливим документом для здійснення як внутрішнього, так і зовнішнього контролю, оскільки він регулює взаємодію підприємства з податковою системою. Внутрішні контролери повинні бути обізнані з вимогами щодо нарахування податків, які має сплачувати підприємство. Лише завдяки розумінню положень Податкового кодексу можна здійснити ефективний контроль за правильністю нарахування і сплати податків, а також виправити помилки до того, як розпочнуться зовнішні податкові перевірки. Не менш важливим для контролю є Господарський кодекс України [11], який встановлює основи управлінських принципів в Україні та регулює господарські відносини між підприємствами та іншими учасниками економічної діяльності. Внутрішнім контролерам необхідно враховувати положення цього кодексу під час перевірки взаєморозрахунків з контрагентами.

Окрім законодавчих актів, для регулювання внутрішнього контролю також були видані кілька підзаконних документів. Одним із таких є Інструкція з інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів, а також документів і розрахунків, затверджена наказом Мінфіну України від 11 серпня 1994 року № 69. Також важливими є Методичні рекомендації з інвентаризації тих же об'єктів. Ці документи встановлюють порядок проведення інвентаризації всіх об'єктів обліку та

оформлення результатів інвентаризації, а також визначають, у яких випадках вона є обов'язковою [53].

При виявленні порушень під час внутрішнього контролю та встановленні суми збитків, що підлягають відшкодуванню, необхідно керуватися Порядком визначення розміру збитків від розкрадання, недостач, знищення або псування матеріальних цінностей, затвердженим постановою Кабінету Міністрів України № 116 від 22 січня 1996 року [52]. Цей порядок є основним нормативним актом, що регламентує механізм обчислення суми, яку повинна сплатити винна особа, залежно від того, які саме матеріальні цінності були пошкоджені або втрачено.

У процесі внутрішнього контролю на підприємстві можуть виникати ситуації, коли не вдається визначити конкретного винного. У таких випадках застосовується колективна відповідальність. Правила її застосування та умови визначаються переліком робіт, при виконанні яких можлива колективна (бригадна) матеріальна відповідальність, затвердженим наказом Міністерства праці та соціальної політики України № 43 від 12 травня 1996 року.

Окрім вищезазначених нормативних актів, які безпосередньо регулюють процес внутрішнього контролю та визначення збитків при виявлених відхиленнях, при контролі активів використовуються й інші нормативні документи, що регулюють порядок їх обліку. Одним із таких актів є Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 24 травня 2005 року № 88. Цей документ встановлює вимогу обов'язкового документального оформлення всіх господарських операцій. Недотримання цих вимог значно знижує ефективність системи внутрішнього контролю підприємства [54].

При проведенні контролю необхідно перевірити правильність використання Плану рахунків для обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств, а також дотримання вимог Інструкції щодо його застосування.

Ці нормативні документи визначають законодавчі вимоги до ведення синтетичного та первинного обліку виробничих запасів. На основі цих

документів оцінюється система обліку в межах контролю. У разі виявлення порушень у веденні обліку вони повинні бути усунуті, що дозволить підвищити ефективність облікових процесів на підприємстві.

Таким чином, для здійснення внутрішнього контролю різних об'єктів необхідно дотримуватись вимог відповідних організаційних регламентів, які регулюють облік цих об'єктів і порядок їх відображення в звітності, з метою оцінки відповідності облікової системи підприємства чинному законодавству.

Ці законодавчі акти є основою для забезпечення державного фінансового контролю. Вони встановлюють основні принципи цього контролю, визначають терміни, які використовуються в його процесі, а також визначають порядок проведення перевірок, а також права і обов'язки суб'єктів контролю. Більшість законодавчих актів, що регулюють фінансовий контроль в Україні, вже відповідають європейським стандартам. На мікрорівні регулювання внутрішнього контролю включає застосування інструментів і форм, які мають юридичну силу і впливають на персонал підприємства через різноманітні організаційні нормативні акти, такі як посадові інструкції, методичні рекомендації щодо виконання контрольних процедур тощо. Це спрямовано на досягнення ефективності бізнесу. Однак, на сьогоднішній день ця група нормативних актів внутрішнього контролю є неповною та недостатньо розробленою, що вимагає негайного вирішення для належного управління витратами, пов'язаними з корпоративними активами та придбанням важливих ресурсів [14].

Однією з функцій внутрішнього контролю є перевірка оцінки активів компанії, відповідності господарських операцій з конкретними об'єктами та інші спеціалізовані перевірки, що залежать від вимог керівництва підприємства. Отже, контроль за використанням активів, правильність облікового відображення відповідних операцій, перевірка законності, доцільності та точності відображення цих операцій в бухгалтерії та звітності повинні регулюватися внутрішніми документами підприємства відповідно до умов його діяльності та чинного законодавства на макрорівні.

РОЗДІЛ 2

ОРГАНІЗАЦІЯ ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ В БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВАХ

2.1 Внутрішній контроль в системі управління бюджетною установою

Внутрішній контроль є невід’ємною складовою ефективною системи управління бюджетною установою. Його основна мета полягає у забезпеченні раціонального використання бюджетних коштів, дотриманні фінансової дисципліни та зменшенні ризиків, що можуть впливати на досягнення поставлених цілей.

Історія ДНЗ «Тернопільський центр професійно-технічної освіти» є яскравим прикладом становлення та розвитку навчального закладу, який відповідає викликам часу та суспільним потребам. Починаючи з 1966 року, Центр пройшов шлях від технічного училища до сучасного освітнього закладу, що готує висококваліфікованих спеціалістів для різних галузей.

Упродовж десятиліть він вдосконалював свою матеріально-технічну базу, налагоджував міжнародні партнерства, запроваджував інноваційні методи навчання та долучався до суспільно важливих ініціатив. Ця багаторічна історія демонструє постійне прагнення закладу до розвитку, співпраці та забезпечення якісної професійної освіти (Додаток А).

Внутрішнє середовище (або середовище контролю) виступає базисом для всіх інших складових моделі. Ретельний аналіз цього середовища є відправною точкою для впровадження системи внутрішнього контролю в організації. Він допомагає керівництву чітко зрозуміти структуру та напрями діяльності, визначити зони ризику, оцінити потенційні загрози і розробити відповідні заходи для їхнього управління.

Для забезпечення ефективності цього елемента внутрішнього контролю розпорядники бюджетних коштів затверджують організаційну структуру, розподіляють функціональні обов’язки та відповідальність між керівником і

його заступниками, розробляють положення про структурні підрозділи та посадові інструкції працівників. Крім того, внутрішні розпорядчі документи регламентують принципи та правила управління людськими ресурсами.

Структура відіграє ключову роль у побудові ефективної системи внутрішнього контролю в бюджетній установі. Вона забезпечує чіткий розподіл обов'язків, підзвітність і координацію між усіма рівнями управління. Добре організована структура дозволяє створити систему контролю, яка є прозорою, послідовною та адаптованою до специфіки установи. Важливість структури полягає в тому, що вона визначає механізми взаємодії між підрозділами, відповідальність кожного працівника та порядок реалізації контрольних процедур [16].

Структуру та органи управління закладу ДНЗ «Тернопільський центр професійно-технічної освіти» відображено на рис. 3.1.



Рис. 2.1 Структура та органи управління ДНЗ «Тернопільський центр професійно-технічної освіти»

Примітка. Складено автором самостійно

Організація внутрішнього контролю у ДНЗ «Тернопільський центр професійно-технічної освіти» регулюється, як і в інших бюджетних установах,

чинними нормативними документами. Основними актами, що визначають правила і процедури внутрішнього контролю саме для закладів професійно-технічної освіти, є:

1. Бюджетний кодекс України – регламентує порядок планування, використання та контролю за цільовим використанням бюджетних коштів закладом [8].

2. Закон України «Про освіту» – встановлює загальні вимоги до організації управління закладом освіти, включаючи аспекти фінансового контролю [40].

3. Закон України «Про професійно-технічну освіту» – визначає специфіку управління фінансами і ресурсами у професійно-технічних навчальних закладах [41].

4. Наказ Міністерства фінансів України № 1217 від 29.09.2011 р. – надає методичні рекомендації для впровадження ефективної системи контролю [38].

5. Локальні нормативні акти закладу – положення, накази та інструкції, розроблені адміністрацією ДНЗ відповідно до законодавства для конкретизації процесів внутрішнього контролю в закладі.

Окрім цього, внутрішній контроль в Центрі враховує міжнародні рекомендації та стандарти, такі як COSO, для вдосконалення управління фінансами та забезпечення прозорості діяльності. Це дозволяє закладу ефективно управляти ресурсами, дотримуватись вимог законодавства та відповідати освітнім стандартам.

Внутрішній фінансовий контроль, який охоплює всі етапи бюджетного процесу, повинен забезпечувати:

- регулярний аналіз того, наскільки діяльність бюджетної установи відповідає вимогам внутрішнього фінансового контролю та є достатньою;
- оцінку результатів роботи на відповідність запланованим цілям і затвердженим планам;

– своєчасне інформування керівника бюджетної установи про результати перевірок, розслідувань, аналізів чи ревізій, проведених підрозділом внутрішнього фінансового контролю [29, с. 11–12].

Система внутрішнього контролю, створена для однієї бюджетної установи, не завжди може бути адаптована до іншої. Її склад визначається рівнем розвитку установи, її інституційними та галузевими особливостями, а також підходами керівництва до її впровадження. Тому кожна бюджетна установа розробляє індивідуальну систему контролю, що відповідає її функціям, завданням і рівню розвитку внутрішнього контролю.

Серед ключових факторів, що впливають на управлінські рішення керівника бюджетної установи на місцевому рівні при створенні або вдосконаленні системи внутрішнього контролю, можна виокремити: рівень кваліфікації персоналу, наявність внутрішніх аудиторів і якість їхньої роботи, доступність виробничих, фінансових, матеріальних, інформаційних та інших ресурсів, а також ефективність управління (регламентація діяльності на рівні функцій і процесів, орієнтація управлінських рішень на стратегічне планування, забезпечення високої якості продукції, процесів, робіт і послуг) [23].

На рис. 2.2 узагальнено показано, як вищезгадані фактори впливають на процес формування системи внутрішнього контролю, на які керівнику слід звертати увагу.



Рис. 2.2 Фактори, що впливають на формування внутрішнього контролю

Примітка. Складено автором на основі [23]

Основою внутрішнього контролю є відповідальність керівника за загальне управління та розвиток установи. Керівник повинен забезпечити чітке розмежування обов'язків, повноважень і відповідальності між заступниками, керівниками підрозділів і працівниками, уникаючи дублювання функцій. Одним із основних завдань керівника є звітування про свою діяльність і результати роботи установи, включаючи функціонування внутрішнього контролю.

Керівники підрозділів і співробітники установи також несуть відповідальність і підзвітність перед керівником за досягнення встановлених цілей, виконання планів та виконання покладених на них обов'язків. Управлінська відповідальність і підзвітність керівників та посадових осіб базується на вимогах законодавства і охоплює всю діяльність установи.

Управлінська відповідальність полягає в усвідомленні необхідності досягнення ефективності, економії та результативності відповідно до поставлених цілей і завдань. Вона також охоплює забезпечення точності фінансової, статистичної та управлінської звітності, а також дотримання вимог законодавства і встановлених норм та правил [21].

Впровадження управлінської відповідальності та підзвітності розглядається через три основні компоненти:

- — відповідальність — чітке визначення завдань і обов'язків в межах організації;
- — автономія — надання керівникам підрозділів права самостійно приймати рішення щодо управління делегованими бюджетними коштами та іншими ресурсами;
- — повноваження — надання керівникам підрозділів права використовувати довірені їм ресурси, включаючи бюджетні кошти, а також керувати персоналом для досягнення поставлених цілей, за які вони несуть відповідальність.

Механізми внутрішнього контролю повинні забезпечити ефективне управління бюджетним процесом на всіх етапах — від підготовки запитів до

реалізації бюджету і звітності. Ці заходи мають базуватися на регулярній оцінці ризиків, щоб забезпечити досягнення основних цілей контролю, таких як дотримання законодавства, раціональне використання бюджетних коштів та виконання завдань відповідно до встановлених цілей і вимог. Водночас оперативні підрозділи повинні мати певну автономію у плануванні, організації, виконанні та моніторингу своїх процесів, за які вони відповідають [19].

Планування роботи відділу внутрішнього контролю або контролера внутрішнього контролю (залежно від обраної структури, що визначається розміром і масштабом закладу) є ключовим етапом організації цієї системи. Саме від цього залежить оптимальне використання людських ресурсів, чітка організація процесів контролю та їх ефективність.

У процесі складання плану роботи потрібно чітко визначити перелік контрольних завдань, терміни їх виконання, методи контролю, а також дати початку та завершення кожного завдання, із зазначенням відповідальних осіб. План роботи має включати чотири основні розділи:

1. Контрольні процедури та напрями контролю – оцінка, перевірка та впровадження заходів для усунення недоліків і оптимізації витрат.
2. Терміни здійснення контролю – визначення конкретних дат і термінів перевірок, обстежень чи аудитів.
3. Встановлення повноважень – визначення відповідальних осіб за виконання контрольних заходів.
4. Рекомендації до застосування заходів реагування – узагальнення результатів контролю та пропозиції щодо їх реалізації [49].

У план також можуть входити організаційні заходи, такі як проведення нарад чи затвердження звітів, погоджених із керівництвом закладу та підрозділами, які беруть участь у виконанні завдань.

План роботи повинен бути гнучким, адже протягом року можливі зміни: звільнення, відпустки, хвороби тощо. Тому для деталізації плану доцільно складати квартальні графіки, які уточнюють і адаптують завдання до поточної ситуації. Якщо внутрішній контроль у закладі виконується спеціальним

відділом або кількома контролерами, квартальні плани-графіки мають бути узгоджені із керівництвом не пізніше ніж за 10-12 днів до початку нового кварталу. Аналогічно, індивідуальні плани для контролерів мають бути складені за 10 днів до початку кожного місяця чи кварталу.

Усі плани повинні бути оформлені письмово, з чітким визначенням форм звітності за підсумками виконаних завдань. Це сприяє прозорості діяльності, визначенню результатів роботи, а також дозволяє враховувати особистий підхід до організації контролю. Звіти за результатами виконаних завдань повинні зберігатися у документації та не підлягають розголошенню без відповідного дозволу [50].

Внутрішній контроль у системі управління бюджетною установою є важливою частиною управлінської діяльності, що забезпечує ефективне використання ресурсів, дотримання законодавчих норм і досягнення організаційних цілей.

2.2. Особливості проведення внутрішнього контролю за активами, доходами та витратами

Основною метою аналізу доходів і витрат державного навчального закладу «Тернопільський центр професійно-технічної освіти» є оцінка фінансової забезпеченості установи, ефективності використання коштів та організації цього процесу. Це включає в себе своєчасне затвердження кошторису, дотримання економного режиму витрат, а також своєчасне надання бюджетних коштів відповідно до потреб установи. Дотримання цих умов є основою для забезпечення нормальної роботи закладу.

Інформаційною основою для аналізу є дані бухгалтерського обліку, зокрема фінансова звітність, бюджетна звітність та кошторис (Додатки Б-Г).

У зв'язку з оновленням нормативної бази, важливим етапом аналізу є точне визначення понять та класифікація доходів і витрат. Згідно з НП(С)БОДС 101 «Подання фінансової звітності», доходами є збільшення економічних вигод

у вигляді надходження активів або зменшення зобов'язань, що призводять до зростання власного капіталу. Витратами ж є зменшення економічних вигод через вибуття активів або збільшення зобов'язань, що призводить до зниження власного капіталу. Доходи і витрати бюджетних установ поділяються на обмінні та необмінні залежно від виду операцій.

В бухгалтерському обліку доходи та витрати розпорядників бюджетних коштів визнаються на основі операцій обміну і також поділяються на обмінні та необмінні відповідно до вимог НП(С)БОДС 124 [25] «Доходи» та НП(С)БОДС 135 «Витрати» [26]. Класифікація доходів за обмінними та необмінними операціями представлена на рис. 2.3.



Рис. 2.3. Класифікація доходів від обмінних та необмінних операцій відповідно до НП(С)БОДС 124 «Доходи»

Примітка. Складено автором на основі [20; 24]

Отже, основні надходження складаються з доходів від обмінних операцій, серед яких: бюджетні асигнування, доходи від надання послуг або виконання робіт, доходи від продажу, фінансові доходи, доходи від відсотків, роялті та дивідендів, а також інші доходи від обмінних операцій.

Класифікація витрат за обмінними та необмінними операціями наведена на рис. 2.4.



Рис. 2.4. Класифікація витрат за обмінними та необмінними операціями відповідно до НП(С)БОДС 135 «Витрати»

Примітка. Складено автором на основі [20; 24]

Одним із основних завдань для розпорядників бюджетних коштів є проведення аналізу доходів та витрат, пов'язаних з обмінними операціями. Ключовими методами цього аналізу є вивчення динаміки доходів і витрат, що дозволяє оцінити як абсолютні, так і відносні зміни по кожному виду надходжень та витрат. Для того, щоб здійснити аналіз динаміки, спочатку слід дослідити структуру надходжень до бюджетного фонду. Оцінка частки доходів і витрат у загальному обсязі допомагає виявити зміни в структурі та визначити основні джерела фінансування, які найбільше вплинули на ситуацію в звітному періоді.

Таким чином, аналіз дає змогу не тільки кількісно та якісно оцінити зміни та відхилення від запланованих показників, але й виявити причини таких змін, визначити резерви і розробити запобіжні заходи для усунення негативних тенденцій у майбутньому. Як основа для цього аналізу використовується фінансова звітність, зокрема форма Звіту про фінансові результати (форма № 2-дс).

Структура та зміст розділів Звіту про фінансові результати

№ розділу	Змістовне наповнення
Розділ I	Показуються обсяги доходів і витрат від обмінних та необмінних операцій, на основі яких визначається профіцит або дефіцит за звітний період.
Розділ II	Показуються суми витрат кошторису розпорядників бюджетних коштів за кодами функціональної класифікації видатків та кредитування бюджету для поточного та попереднього звітних періодів.
Розділ III	Інформація про виконання бюджету (кошторису) за класифікацією доходів бюджету та економічною класифікацією видатків і кредитування надається органами Казначейства та державними цільовими фондами. Ці дані порівнюються з затвердженими плановими показниками на поточний рік, а також з остаточно коригованими показниками плану на звітний період з урахуванням змін для загального та спеціального фондів. Розпорядники бюджетних коштів не займаються заповненням цих даних.
Розділ IV	Представляються дані про складові витрат за обмінними операціями, зокрема: заробітна плата, відрахування на соціальні потреби, витрати на матеріали, амортизаційні витрати та інші види витрат.

Примітка. Складено автором на основі [30; 36; 39]

На основі даних фінансової та бюджетної звітності необхідно провести аналіз доходів і витрат (видатків) за такими напрямками:

- структурно-динамічний аналіз доходів і витрат, що пов'язані з обмінними та необмінними операціями;
- структурно-динамічний аналіз доходів і видатків загального та спеціального фондів;
- динамічний аналіз витрат кошторису розпорядників бюджетних коштів з урахуванням кодів функціональної класифікації видатків та економічної класифікації витрат;
- структурно-динамічний аналіз елементів витрат по обмінним операціям, а також співвідношення доходів від обмінних операцій і витрат, що дозволяє оцінити ефективність використання бюджетних ресурсів [17].

Фінансова звітність, яка включає Звіт про фінансові результати, формується щоквартально, а також підводиться підсумок на кінець року. Тому аналіз доходів і витрат здійснюється не лише за кварталами, а й за підсумками року.

Основою для такого аналізу є кошторис, місячний план витрат коштів спеціального фонду, а також зведені показники спеціального фонду в кошторисі, що містять плановані обсяги доходів та витрат на наступний рік.

Аналіз бюджетної звітності охоплює кілька напрямків: виконання плану асигнувань загального фонду бюджету, перевірку виконання плану надходжень та витрат спеціального фонду бюджету, а також оцінку надходження і використання коштів обох фондів.

У процесі аналізу доходів оцінюється, наскільки повно бюджетні кошти забезпечують нормальну діяльність установи. Зокрема, виявляються випадки затримки розрахунків, пов'язані з відсутністю необхідних коштів на рахунку установи. Також розглядаються можливі джерела фінансування: бюджетні асигнування та плата за послуги, що надаються бюджетною установою [1].

Державна казначейська служба України надає бюджетним установам безкоштовні програмні засоби, які є обов'язковими для використання при реєстрації кошторисів, а також фінансових і бюджетних зобов'язань, що стосуються витрат.

Зазвичай підсумки виконання кошторису визначаються наприкінці звітного періоду. Проте можуть виникнути ситуації, коли потрібно внести корективи в результати виконання кошторису, враховуючи поточні витрати, здійснені в попередніх періодах. Ці витрати можуть бути включені до первісної вартості основних засобів чи нематеріальних активів відповідно до національних стандартів бухгалтерського обліку в державному секторі. Останнім етапом у визначенні фінансових результатів є обчислення дефіциту чи профіциту, що здійснюється як різниця між доходами та витратами за звітний період, з урахуванням результатів попередніх періодів, що включені в накопичені фінансові результати [4].

Одним із основних етапів аналізу є вивчення змін у складі доходів і витрат. Цей процес можна проводити як кількісно, так і якісно. Кількісний аналіз допомагає визначити основні напрямки надходжень і витрат, тоді як якісний зосереджується на визначенні частки кожного напрямку, що дозволяє оцінити його вплив на загальні доходи чи витрати. Метою структурного аналізу є виявлення основних джерел надходжень або витрат бюджетних коштів для подальшої оцінки ефективності їх використання.

Далі в табл. 2.2 розглянемо структуру фінансування діяльності ДНЗ «Тернопільський центр професійно-технічної освіти».

Таблиця 2.2

Структура джерел фінансування діяльності ДНЗ «Тернопільський центр професійно-технічної освіти» у 2021-2023 рр., грн

Вид джерела	2021		2022		2023	
	Сума	у %	Сума	у %	Сума	у %
Надходження коштів із бюджету	19 878 715,00	93,8	20 786 800,00	93,7	25 870 597,00	94,9
Надходження коштів зі спеціального фонду	1 321 700,00	6,2	1 403 820	6,3	1 403 820,00	5,1
Разом	21 200 415,00	100	22 190 620,00	100	27 274 417,00	100

Примітка. Складено автором самостійно

Як бачимо із табл. 2.2 основним джерелом надходжень для ДНЗ «Тернопільський центр професійно-технічної освіти» є надходження коштів із бюджету, а саме 93,8% у 2021 році, 93,7% – 2022 року, 94,9% – 2023 року. Загальна сума надходжень зросла з 21 200 415,00 грн у 2021 році до 27 274 417,00 грн у 2023 році, що означає приріст на 6 074 002 грн (або 28,7%). Це свідчить про позитивну динаміку фінансування установи, зокрема за рахунок збільшення надходжень із бюджету.

Також у навчальному закладі присутній спеціальний фонд. Сума коштів, що надійшли зі спеціального фонду, залишається на рівні близько 1,4 млн грн щороку (1 321 700 грн у 2021 році та 1 403 820 грн у 2022 і 2023 роках), що свідчить про стабільність цього джерела.

Водночас частка коштів зі спеціального фонду зменшується: у 2021 році вона становила 6,2%, а у 2023 році – лише 5,1%.

Оскільки навчальний заклад отримує державне фінансування для реалізації різних бюджетних програм, необхідно здійснити аналіз складу та виконання цих коштів.

Аналіз змін у доходах державного навчального закладу «Тернопільський центр професійно-технічної освіти» на основі даних Кошторису представлений у табл. 2.3.

Таблиця 2.3

Аналіз доходів спеціального фонду ДНЗ «Тернопільський центр професійно-технічної освіти» у 2021-2023 рр., грн

Вид джерела надходжень	2021 р	2022 р	2023 р	Відхилення 2023р від 2021р
Надходження від плати за послуги, що надаються установою, у т.ч.	885 700,00	940 790,00	940 790,00	55 090,00
- плата за послуги, що надаються з основної діяльності (код 25010100)	160 300,00	170 340,00	170 340,00	10 040,00
- надходження від додаткової (господарської) діяльності (код 25010200)	725 400,00	770 450,00	770 450,00	45 050,00
- інші джерела власних надходжень (код 25020000)	436 000,00	463 030,00	463 030,00	27 030,00
Благодійні внески, гранти та подарунки	436 000,00	463 030,00	463 030,00	27 030,00
Разом	1 321 700,00	1 403 820,00	1 403 820,00	82 120,00

Примітка. Складено автором самостійно

Як бачимо із табл. 2.3 у 2021 році загальна сума доходів спеціального фонду становила 1 321 700 грн. У 2022 і 2023 роках вона зросла до 1 403 820 грн, що є збільшенням на 82 120 грн (або 6,2%). Це вказує на стабільне зростання доходів спеціального фонду протягом аналізованого періоду.

Сума надходжень від плати за послуги, що надаються установою, в цілому зросла з 885 700 грн у 2021 році до 940 790 грн у 2022 і 2023 роках (збільшення на 55 090 грн). Однак варто зазначити, що це зростання відбулося тільки завдяки зростанню доходів від додаткової діяльності та інших джерел, оскільки надходження від основної діяльності залишилися на тому ж рівні.

Плата за послуги основної діяльності: зросла з 160 300 грн у 2021 році до 170 340 грн у 2022 і 2023 роках (збільшення на 10 040 грн). Це вказує на незначне, але стабільне підвищення доходів від основної діяльності.

Надходження від додаткової (господарської) діяльності: зросли з 725 400 грн у 2021 році до 770 450 грн у 2022 і 2023 роках (збільшення на 45 050 грн), що є суттєвим вкладом у загальний приріст доходів спеціального фонду.

Інші джерела власних надходжень: ці надходження залишалися стабільними впродовж всього періоду, збільшившись на 27 030 грн, з 436 000 грн у 2021 році до 463 030 грн у 2023 році.

Благодійні внески, гранти та подарунки: внески в цій категорії також зростали на 27 030 грн, що підтверджує загальну тенденцію до стабільного збільшення доходів за рахунок додаткових джерел.

Загальний приріст доходів спеціального фонду за три роки склав 82 120 грн, що є позитивним результатом і вказує на успішне використання додаткових джерел фінансування. Найбільший приріст спостерігається за рахунок надходжень від додаткової діяльності (45 050 грн), що може свідчити про розвиток неосновних напрямів діяльності установи. Водночас, стабільність доходів від благодійних внесків та інших джерел підтверджує зростання довіри до установи та її здатність залучати додаткове фінансування

Для проведення аналізу видатків необхідно спочатку дослідити їх склад та структуру. Видатки можуть бути класифіковані за економічними кодами, що дає змогу детально розглядати їх з різних точок зору, включаючи поділ на поточні та капітальні витрати. Поточні видатки відображають витрати, пов'язані з обслуговуванням та функціонуванням установи, тоді як капітальні витрати зазвичай включають інвестиції в основні фонди або інші довгострокові активи, що змінюють матеріальну базу підприємства. Аналіз допомагає не лише відстежувати виконання бюджету, але й своєчасно коригувати стратегії витрат у разі необхідності [46].

Аналіз змін витрат у розрізі загального та спеціального фондів державного навчального закладу «Тернопільський центр професійно-технічної освіти» за інформацією з кошторису представлений у табл. 2.4 та 2.5.

Аналіз витрат загального фонду ДНЗ «Тернопільський центр професійно-технічної освіти» у 2021-2023 рр., грн

Вид джерела надходжень	Код	2021 р	2022 р	2023 р	Відхилення 2023р від 2021р
Оплата праці	2110	12 064 402,00	11 750 158,00	13 553 882,00	1 489 480,00
Нарахування на оплату праці	2120	2 654 169,00	2 585 033,00	2 981 840,00	327 671,00
Використання товарів і послуг	2200	2 244 604,00	2 505 406,00	4 310 231,00	2 065 627,00
Оплата комунальних послуг та енергоносіїв	2270	1 183 300,00	2 036 500,00	3 570 121,00	2 386 821,00
Соціальне забезпечення	2700	2 915 540,00	3 901 203,00	5 024 704,00	2 109 164,00
Разом		19 878 715,00	20 786 800,00	25 870 597,00	5 991 882,00

Примітка. Складено автором самостійно

Таблиця 2.5

Аналіз витрат спеціального фонду ДНЗ «Тернопільський центр професійно-технічної освіти» у 2021-2023 рр., грн

Вид джерела надходжень	Код	2021 р	2022 р	2023 р	Відхилення 2023р від 2021р
Оплата праці	2110	304 700,00	323 590,00	323 590,00	18 890,00
Нарахування на оплату праці	2120	67 600,00	71 790,00	71 790,00	4 190,00
Використання товарів і послуг	2200	806 900,00	857 110,00	857 110,00	50 210,00
Оплата комунальних послуг та енергоносіїв	2270	11 100,00	11 970,00	11 970,00	870,00
Дослідження і розробки	2280	1 500,00	1 590,00	1 590,00	90,00
Капітальні видатки	3000	136 000,00	144 430,00	144 430,00	8 430,00
Разом		1 321 700,00	1 403 820,00	1 403 820,00	82 120,00

Примітка. Складено автором самостійно

Із табл.. 2.4 спостерігаємо, що протягом періоду з 2021 по 2023 роки загальні витрати загального фонду ДНЗ «Тернопільський центр професійно-технічної освіти» збільшились з 19 878 715 грн до 25 870 597 грн, що становить приріст на 5 991 882 грн, або 30,2%. Це свідчить про значне зростання фінансових витрат закладу. Одним із найбільших зростань є витрати на комунальні послуги та енергоносії, які збільшились на 2 386 821 грн, що вказує на підвищення тарифів або на збільшення споживання енергоносіїв.

Крім того, витрати на оплату праці та нарахування на неї збільшились на 1 489 480 грн та 327 671 грн відповідно, що відображає підвищення зарплатного фонду або зміну кількості працівників. Витрати на використання товарів і послуг зросли на 2 065 627 грн, що може свідчити про необхідність закупівлі додаткових товарів або послуг для забезпечення діяльності закладу.

У загальному, ці зміни в структурі витрат можуть бути результатом як внутрішніх організаційних змін, так і зовнішніх економічних факторів, таких як підвищення тарифів на енергоносії та зміни в соціальній політиці.

У табл. 2.5 видно, що протягом 2021-2023 років витрати спеціального фонду ДНЗ «Тернопільський центр професійно-технічної освіти» залишалися стабільними, з невеликими змінами у загальній сумі. Загальний обсяг витрат збільшився з 1 321 700 грн у 2021 році до 1 403 820 грн у 2023 році, що на 82 120 грн більше, або на 6,2%. Найбільші зміни відбулись у витратах на оплату праці, які зросли на 18 890 грн, що свідчить про невелике підвищення заробітних плат або збільшення чисельності працівників, оплачуваних із спеціального фонду. Витрати на нарахування на оплату праці також збільшились на 4 190 грн, що може бути наслідком підвищення ставок або інших змін у системі нарахувань.

Загалом, витрати спеціального фонду мали помірне зростання, що вказує на стабільний розвиток фінансової діяльності закладу з урахуванням інфляції та необхідності забезпечення виконання основних завдань.

Отже, аналіз виконання кошторису бюджетної установи є ключовим етапом для ефективного управління як доходами, так і видатками. Проведення такого аналізу для установи дозволяє виявити причини нестачі фінансування, перевитрати коштів або завищення асигнувань, а також забезпечує належний контроль за використанням ресурсів.

Внутрішній контроль за активами має на меті забезпечити належне зберігання та використання державних та бюджетних ресурсів. Важливими елементами є фізичний контроль за майном, інвентаризація активів, перевірка їх кількості, стану та відповідності даним бухгалтерського обліку.

Оскільки бюджетні установи часто використовують основні засоби (будівлі, обладнання тощо), внутрішній контроль включає регулярні перевірки для виявлення можливих втрат або пошкоджень, а також забезпечення відповідності їх використання та амортизації в бухгалтерському обліку. Внутрішній контроль за доходами включає регулярну перевірку надходжень, що зараховуються на рахунки установи.

Важливою частиною цього процесу є забезпечення точності документування всіх надходжень, дотримання встановлених процедур їх реєстрації та обліку, а також контроль за дотриманням вимог щодо перерахування коштів у відповідні бюджетні рахунки. Контроль витрат є важливим елементом внутрішнього контролю, оскільки він дозволяє забезпечити ефективне використання бюджетних коштів та запобігти їх нецільовому витрачання [42].

Витрати групуються за економічною класифікацією та постійно порівнюються з плановими показниками кошторису. Особливу увагу слід приділяти витратам на оплату праці, соціальні виплати, а також на оплату комунальних послуг та енергоносіїв, оскільки ці статті можуть змінюватися під впливом зовнішніх факторів.

Внутрішній контроль за витратами передбачає постійну перевірку відповідності витрат встановленим лімітам та нормативам, а також забезпечення ефективного використання коштів на кожен етап виконання бюджетних програм [44].

Загалом, ефективний внутрішній контроль за активами, доходами та витратами в бюджетних установах сприяє збереженню ресурсів, підвищенню прозорості та відповідальності у використанні бюджетних коштів, а також забезпечує фінансову стабільність та ефективність роботи закладів.

РОЗДІЛ 3

АНАЛІЗ ТА ВДОСКОНАЛЕННЯ СИСТЕМИ ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ В БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВАХ

3.1 Організаційно-методичні засади аналізу та його роль в проведенні внутрішнього контролю

Система бухгалтерського обліку на кожному підприємстві створюється відповідно до нормативних актів, але її ефективність варіюється в залежності від ряду факторів, таких як людський потенціал, ресурси та інформаційні технології. Продуктивність діяльності підприємства безпосередньо пов'язана з ефективністю бухгалтерського обліку, оскільки він виконує ключову роль у забезпеченні управлінської інформації. Таким чином, якість обліку впливає на загальну ефективність управління та функціонування підприємства. Отже, підвищення ефективності бухгалтерського обліку є важливим завданням для системи управління підприємством. Ураховуючи складність цієї системи, внутрішній аудит є одним із основних інструментів для покращення її роботи.

Реформа освітньої галузі в Україні вимагає змін в управлінні освітніми закладами, зокрема в контрольно-аналітичній діяльності їхніх керівників. У Законі України «Про освіту» введено поняття «аудит», зокрема інституційний аудит, який став частиною системи зовнішнього забезпечення якості освіти. Одночасно з розвитком світової освітньої системи впроваджено концепцію освітнього аудиту, який може бути внутрішнім або зовнішнім.

Для керівників закладів освіти важливо створити ефективну систему внутрішнього аудиту, що забезпечить отримання необхідної та достовірної інформації про освітній процес і його результати, що є основою для прийняття обґрунтованих управлінських рішень [9, с. 43–44].

Метою аудиту є зменшення інформаційного ризику (можливості того, що у звітах, зокрема фінансових, містяться неточні або помилкові дані для їхніх

користувачів) та надання рекомендацій щодо приведення діяльності організації у відповідність до нормативних вимог і підвищення її ефективності.

Основою організації аналізу є чітке визначення його мети, об'єктів, методів і критеріїв оцінювання. Для цього необхідно розробити методичні рекомендації, що враховують специфіку діяльності підприємства та актуальні законодавчі вимоги.

Функції аудиту включають:

1. Збір інформації про ключові аспекти діяльності організації (бухгалтерський облік, нормативні документи).

2. Оцінку кожного аспекту діяльності за такими критеріями:

- відповідність діяльності нормативним вимогам (чи відповідають документи організації чинному законодавству);
- повнота (чи всі напрямки діяльності були реалізовані);
- точність (відсутність помилок у документах, узгодженість між ними);
- наявність та порядок зберігання матеріальних об'єктів (проведення інвентаризації);
- дотримання встановлених термінів діяльності (час виконання окремих завдань, режим роботи згідно з нормативами).

3. Формулювання висновків про ефективність функціонування установи, кваліфікацію персоналу та рівень контролю за діяльністю організації [3].

Після завершення аудиторської перевірки готується підсумковий документ, який може бути у вигляді звіту, довідки, проекту рішення або плану покращення. Аудиторський звіт (висновок) – це офіційний документ, який містить оцінку аудитора щодо достовірності фінансової звітності та відповідності документації чинним нормативним вимогам на момент перевірки. Цей звіт має юридичну силу для юридичних та фізичних осіб, органів державної влади, а також судових інстанцій.

Основні етапи підготовки звіту у ДНЗ «Тернопільський центр професійно-технічної освіти» включають:

1. Обговорення та вирішення суперечливих питань і значних розбіжностей між результатами перевірки та результатами внутрішнього контролю, а також між даними, отриманими з різних джерел чи різними аудиторами.

2. Оцінка ризиків, пов'язаних з аудитом.

3. Докладний опис додатків до звіту.

4. Загальна оцінка результатів перевірки, яка включає аналіз діяльності як відповідної чи невідповідної нормативам, виявлення серйозних недоліків або незначних помилок, а також оцінку кваліфікації персоналу та адміністрації як достатньої чи недостатньої.

Внутрішній аудит охоплює аспекти, які є критично важливими для забезпечення стабільності та розвитку підприємства. На відміну від зовнішнього аудиту, він не обмежується лише оцінкою фінансових ризиків та звітності, а охоплює більш широке коло питань, таких як репутація організації, ефективність використання ресурсів, прогнозування майбутніх можливостей та інші аспекти.

Внутрішній аудит сприяє досягненню цілей організації, застосовуючи системний та послідовний підхід до оцінки та покращення ефективності управління ризиками, контролю та корпоративного управління.

Робота внутрішнього аудитора має значно більший вплив на ефективність діяльності підприємства, порівняно з перевіркою зовнішнього незалежного аудитора. Внутрішній аудитор краще розуміє структуру підприємства, особливості його роботи та може точніше оцінити вплив «людського фактору» на діяльність організації.

Основними завданнями внутрішнього аудиту при оцінці ефективності бухгалтерського обліку є:

- аналіз організації бухгалтерської служби та перевірка її відповідності вимогам законодавства та внутрішнім стандартам;
- перевірка відповідності регламентів обліку діючим нормативним актам та чинному законодавству;

- оцінка кваліфікації бухгалтерів та їх відповідності займаним посадам, а також участь у процесі набору та тестування персоналу;
- перевірка правильності застосування методів ведення бухгалтерського обліку, а також оцінка організації та технічного забезпечення облікових процесів;
- аналіз точності обліку витрат, доходів і ресурсів, а також правильності відображення фінансових результатів діяльності;
- оцінка якості обробки інформації та рівня інформаційної безпеки;
- перевірка достовірності облікових документів, реєстрів та фінансової звітності;
- контроль за дотриманням трудової дисципліни, а також правил з оподаткування та організації роботи;
- оцінка надійності і актуальності облікової інформації для прийняття управлінських рішень;
- надання консультацій керівництву з питань бухгалтерії та змін у законодавстві;
- розробка рекомендацій щодо поліпшення організації бухгалтерського обліку, контролю та платіжної дисципліни;
- підготовка методичних матеріалів для покращення якості бухгалтерського обліку;
- організація підготовки до зовнішнього аудиту та інших перевірок фінансової звітності [47].

Виконання цих завдань у ДНЗ «Тернопільський центр професійно-технічної освіти» можна покласти безпосередньо на внутрішнього аудитора або на службу (відділ) внутрішнього аудиту, яка є окремим підрозділом підприємства.

Останнім часом набули популярності договори з незалежними компаніями для надання послуг з внутрішнього аудиту (аутсорсинг), а також організація внутрішнього аудиту через стратегічне партнерство. Це передбачає

залучення зовнішніх фахівців для виконання завдань, які внутрішня служба не може реалізувати через нестачу вузькопрофільних спеціалістів.

Загалом виділяють дві основні категорії методів перевірки:

- методи фактичної перевірки, які застосовуються для аналізу реального стану об'єктів діяльності;
- методи документальної перевірки, що спрямовані на дослідження та оцінку інформації, зафіксованої у документах.

Методи фактичної перевірки в аудиті спрямовані на оцінку реального стану об'єктів та включають такі основні прийоми:

- огляд умов зберігання майна, стану приміщень та документів;
- обстеження, яке поєднує огляд із вивченням документів і отриманням пояснень від відповідальних осіб;
- інвентаризація для зіставлення фактичної наявності майна з даними бухгалтерських документів;
- контрольний запуск виробництва для перевірки обґрунтованості встановлених нормативів;
- лабораторний аналіз і тестування результатів роботи;
- експертна оцінка, що залучає незалежних фахівців для перевірки специфічних питань;
- опитування персоналу для оцінки відповідності виконуваної роботи посадовим інструкціям;
- перевірка обсягу виконаних робіт, включно з контрольними вимірами та порівнянням фактичних результатів із запланованими [16].

Методи документальної перевірки спрямовані на оцінку точності, відповідності та достовірності документальних даних, і поділяються на дві основні групи.

Методи формальної перевірки:

- дотримання правил складання документів: аналіз структури та оформлення документації. в освіті це може бути перевірка планів чи класних журналів;

- співставлення нормативних і фактичних даних: порівняння облікових показників із нормативними;
- відповідність операцій стандартам і правилам: перевіряється, чи операції у документах відповідають чинним нормам. В освітній сфері це порівняння розкладів уроків і програм із фактичними записами.

Методи реальної перевірки:

- співставлення внутрішніх і зовнішніх документів: аналіз відповідності внутрішньоорганізаційних документів нормативним актам, що стали їхньою основою;
- перевірка бухгалтерських записів: оцінка облікових регістрів, таких як книги обліку робочого часу або заробітної плати;
- вивчення первинної документації: аналіз повноти та правильності відображення операцій у звітності;
- зустрічна перевірка: порівняння даних одного документа з його копіями, які зберігаються в інших організаціях;
- контрольне звірення: порівняння даних у різних документах чи частинах одного документа;
- встановлення нормативно-вартісного обліку: перевірка правильності норм витрат чи трудозатрат через хронометраж діяльності [37].

Досягнення ефективності внутрішнього аудиту та високої якості освітнього процесу у ДНЗ «Тернопільський центр професійно-технічної освіти» можливе завдяки впровадженню ефективних організаційно-управлінських механізмів оцінювання. Для цього в освітніх установах розробляється та документується спеціальна методика, яка отримала назву «внутрішній аудит». Основними документами, що супроводжують аудиторську діяльність, є:

1. Програма аудиту. Включає планування одного чи кількох аудитів у визначені терміни для досягнення встановлених цілей.
2. План внутрішнього аудиту системи якості. Визначає порядок перевірок у межах закладу.

3. Опитувальні листи. Містять запитання для збору інформації від співробітників.

4. Протоколи відповідності стандартам. Фіксують результати оцінювання відповідно до затверджених норм.

5. Звіти про аудит. Узагальнюють висновки й рекомендації за результатами перевірки.

6. Плани коригувальних і запобіжних дій. Передбачають заходи для усунення недоліків і запобігання їх повторенню [49].

Програма аудиту охоплює низку перевірок, які проводяться за певним графіком. Вона може включати оцінювання роботи окремих підрозділів, аналіз процесів і видів діяльності, перевірку результатів роботи або проведення загальних системних аудитів, наприклад, інституційного аудиту освітнього закладу.

Існують різноманітні організаційні підходи до проведення внутрішнього аудиту:

1. Інсорсинг. Передбачає створення власної служби внутрішнього аудиту в організації. Такий підхід базується на використанні внутрішніх ресурсів і знань співробітників, які добре обізнані зі структурою закладу освіти та особливостями його функціонування.

2. Аутсорсинг. Полягає у делегуванні всіх або окремих функцій внутрішнього аудиту зовнішнім фахівцям або організаціям. У сфері освіти це може бути залучення спеціалістів з органів управління, інших навчальних закладів або незалежних експертів для оцінки окремих аспектів діяльності чи вирішення конкретних завдань.

3. Косорсинг. Поєднує елементи інсорсингу й аутсорсингу. Основний аудит виконують внутрішні підрозділи організації, але для вирішення окремих завдань залучають зовнішніх консультантів або експертів.

4. Краудсорсинг. Інноваційний і менш поширений підхід, суть якого полягає в тому, щоб через інтернет поставити певне завдання широкому колу

зацікавлених осіб. Учасники пропонують свої рішення, а замовник обирає найкращі варіанти для впровадження [15].

Система внутрішнього аудиту є важливою складовою постійного вдосконалення якості освіти в школах. Ефективний аудит забезпечує об'єктивність у прийнятті рішень, сприяє виявленню можливостей для розвитку, покращенню інформаційних потоків, підвищенню мотивації персоналу та оцінці потенціалу існуючої системи.

Основними перешкодами в розвитку внутрішнього аудиту в Україні є, передусім, недостатність нормативної та методологічної підтримки, що спричиняє суперечності щодо основних принципів, методів та процедур внутрішнього аудиту.

Додатково, існує проблема відсутності внутрішніх розробок, які б регулювали організацію та методику проведення внутрішнього аудиту на підприємствах. На рис. 3.1 серед актуальних проблем, що потребують вирішення, виокремлено кілька ключових.

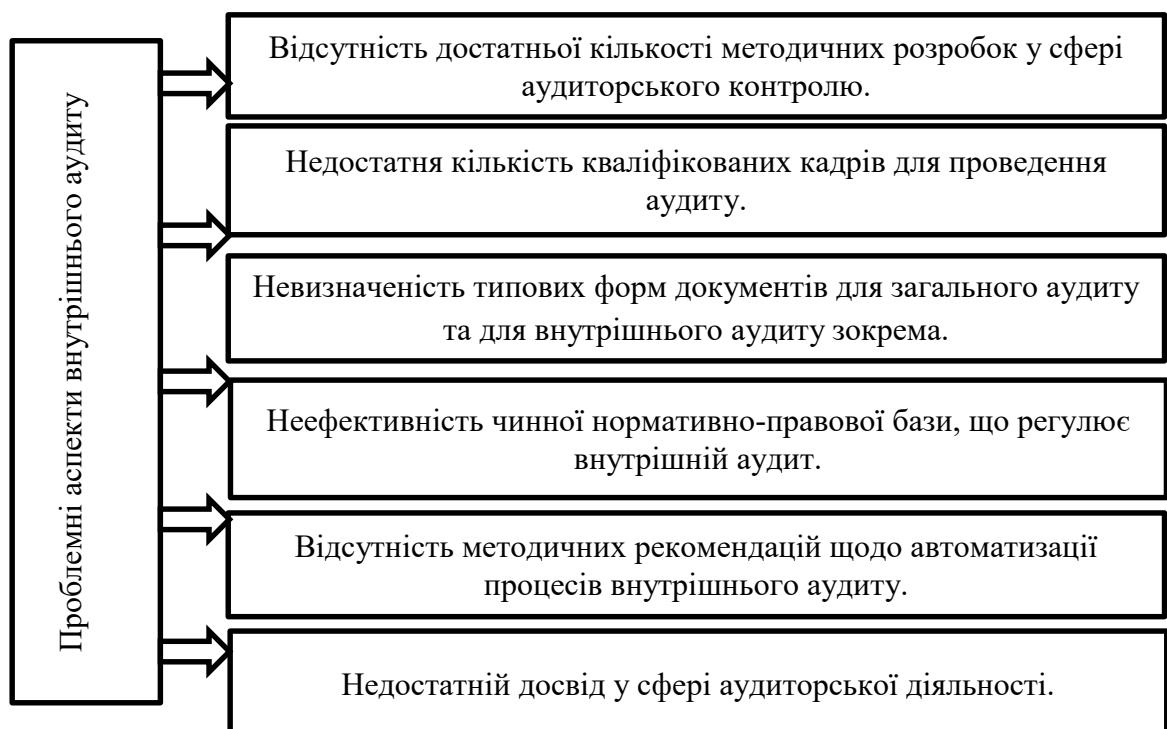


Рис. 3.1. Проблемні аспекти внутрішнього аудиту

Примітка. Складено автором на основі [48]

Основними напрямками покращення внутрішнього аудиту в Україні є:

1. Розвиток професії «внутрішній аудитор» і створення відповідних інститутів для її підтримки.
2. Підвищення важливості цієї професії як для держави, так і для підприємств різних секторів.
3. Створення та вдосконалення нормативно-правових актів, що регулюють діяльність внутрішнього аудиту.
4. Формування ефективної організаційної структури для служб внутрішнього аудиту.
5. Розробка організаційних схем і процедур для належного проведення внутрішнього аудиту.
6. Поліпшення методології проведення внутрішнього аудиту.
7. Підвищення кваліфікації спеціалістів у галузі внутрішнього аудиту.

Важливо зазначити, що ефективний внутрішній аудит у ДНЗ «Тернопільський центр професійно-технічної освіти» є критично важливим для успішного розвитку у сучасних умовах, коли зовнішнє середовище швидко змінюється, а управлінські процеси стають більш складними.

Роль аналізу у внутрішньому контролі полягає у забезпеченні об'єктивної інформації для моніторингу та вдосконалення управлінських процесів, запобігання ризикам, а також підвищення загальної ефективності діяльності організації. Він дозволяє вчасно виявляти слабкі місця, формувати обґрунтовані рекомендації та впроваджувати коригувальні заходи, що сприяють зміцненню системи внутрішнього контролю.

Таким чином, організаційно-методичні засади аналізу виступають фундаментом ефективного внутрішнього контролю, забезпечуючи його результативність і адаптивність до умов динамічного середовища.

Важливу роль у забезпеченні результативності аудиту відіграють способи його проведення та збирання аудиторських доказів. Метод можна розглядати як набір підходів або дій, спрямованих на досягнення поставленої мети. Вибір конкретних методів для збирання доказів аудитор здійснює самостійно, враховуючи умови перевірки та специфіку роботи організації.

ВИСНОВКИ

У межах кваліфікаційної роботи було проведено дослідження внутрішнього контролю та аналізу як ключових складових системи управління бюджетною установою та сформовано наступні висновки:

1. Установлено, що внутрішній контроль є невід'ємною частиною управління, яка спрямована на забезпечення законності, економічності та ефективності використання бюджетних ресурсів.

Бюджетні установи функціонують у специфічному середовищі, регульованому Бюджетним кодексом України, який встановлює принципи, структуру бюджетної системи та визначає порядок бюджетного процесу. Контрольні функції у таких установах охоплюють весь спектр фінансово-господарської діяльності, включаючи планування, моніторинг, оцінку ризиків і коригувальні дії.

Встановлено, що ефективність системи внутрішнього контролю базується на дотриманні основних принципів: незалежності, повноти, єдності, економічності, узгодженості та циклічності. Здатність системи виконувати попередній, поточний і подальший контроль дозволяє попереджати відхилення, виявляти порушення та усувати їх.

Перевага внутрішнього контролю полягає в можливості проведення різних типів перевірок завчасно, а також в аналізі поточних (оперативних) та майбутніх документальних фактів та їх комбінацій. Це може включати ревізії, тематичні перевірки, опитування та формальні інтерв'ю.

Внутрішній контроль відіграє роль зворотного зв'язку в системі управління, надаючи інформацію для прийняття обґрунтованих управлінських рішень. Його основними завданнями є мінімізація ризиків, забезпечення прозорості фінансових процесів та підвищення ефективності управління ресурсами бюджетної установи.

2. Нормативно-правове регулювання організації та проведення внутрішнього контролю розпорядниками бюджетних коштів є важливим

елементом забезпечення ефективного функціонування фінансової системи. Зокрема, він включає як макрорівень (законодавчі акти на державному рівні), так і мікрорівень (організаційні регламенти підприємств). Державний фінансовий контроль охоплює правові механізми, що спрямовані на забезпечення законності, ефективності та цілеспрямованості витрачання бюджетних коштів, що, у свою чергу, сприяє соціально-економічному розвитку.

Основним нормативно-правовим актом на макрорівні є Конституція України та інші законодавчі акти, такі як Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність», а також закони, які регулюють фінансові, податкові та господарські відносини. Нормативно-правове забезпечення контролю включає не тільки закони, але й підзаконні акти, що уточнюють процедури та вимоги для реалізації внутрішнього контролю, зокрема Інструкції та Методичні рекомендації.

Водночас, існують проблеми на рівні мікрорегулювання, зокрема, недостатність та неповнота розробки організаційних регламентів, що обмежує ефективність внутрішнього контролю на підприємствах. Системний підхід до внутрішнього контролю на рівні підприємств має враховувати як національне законодавство, так і специфічні потреби організацій, що вимагає чіткої взаємодії між нормами права та внутрішніми політиками організацій.

3. Внутрішній контроль є основою ефективного управління бюджетною установою, сприяючи раціональному використанню ресурсів та забезпеченню фінансової дисципліни. У ДНЗ «Тернопільський центр професійно-технічної освіти» внутрішній контроль має чітко визначену структуру та враховує законодавчі акти, внутрішні регламенти та організаційні процедури, які забезпечують прозорість та підзвітність діяльності. Важливою складовою є розмежування обов'язків і відповідальності, що дозволяє запобігти дублюванню функцій та забезпечити високий рівень управлінської відповідальності. Ефективність системи внутрішнього контролю залежить від

якісної організації роботи, планування, регулярного аналізу ризиків і дотримання законодавства.

4. Проведений аналіз доходів і витрат державного навчального закладу «Тернопільський центр професійно-технічної освіти» виявив позитивну динаміку фінансування установи, зокрема збільшення надходжень з бюджету, що підтверджує стабільність фінансової підтримки закладу. Приріст на 28,7% у порівнянні з 2021 роком свідчить про зростання бюджетних асигнувань.

Доходи спеціального фонду також показали стабільне зростання, що відбулося за рахунок збільшення надходжень від додаткової діяльності та інших джерел. Найбільший приріст спостерігався від додаткової господарської діяльності, що демонструє ефективне використання додаткових джерел фінансування.

Аналіз витрат вказує на потребу в структурному розподілі видатків за економічною класифікацією та їх подальшому порівнянні з кошторисом і минулорічними показниками. Це дозволяє виявити тенденції до економії або перевищення витрат, а також формулювати рекомендації для оптимізації витрат у майбутньому.

Під час реформування облікової системи в державному секторі, зокрема через запровадження НП(С)БОДС 124 «Доходи» та 135 «Витрати», були розроблені нові підходи до класифікації, визнання та оцінки доходів і витрат, а також визначення їх економічної суті. Зокрема, з'явилися нові терміни, такі як «обмінні операції», «доходи від обмінних операцій», «витрати від обмінних операцій» та «необмінні операції» з відповідними витратами, що виникають внаслідок обмінних та необмінних операцій.

Аналіз доходів і витрат, зокрема з огляду на обмінні та необмінні операції, дозволяє оцінити ефективність використання бюджетних коштів. Важливою частиною є структурно-динамічний аналіз, що дає змогу виявити зміни в складі доходів і витрат, а також знайти резерви для покращення фінансового стану. Результати такого аналізу дозволяють зробити висновки про

ефективне використання бюджетних ресурсів та залучення додаткових фінансів, що сприяє стабільній діяльності установи.

5. Аналіз та внутрішній аудит є невід'ємною частиною організаційно-методичних засад внутрішнього контролю на підприємстві, зокрема у сфері бухгалтерського обліку. Він забезпечує ефективність управлінських процесів через своєчасне виявлення проблемних аспектів, що можуть негативно впливати на діяльність організації. Внутрішній аудит сприяє покращенню точності та відповідності фінансової документації вимогам нормативних актів, а також допомагає підвищити ефективність використання ресурсів і управлінських механізмів. Основні функції внутрішнього аудиту включають оцінку відповідності діяльності нормативним вимогам, перевірку облікових систем і процесів, а також розробку рекомендацій для вдосконалення контролю та забезпечення стабільності роботи підприємства.

Система внутрішнього аудиту, зокрема методи фактичної та документальної перевірки, дозволяють отримувати точну і достовірну інформацію для прийняття обґрунтованих рішень і управлінських змін. Важливим елементом є також розробка методичних рекомендацій і підготовка до зовнішнього аудиту, що забезпечує високий рівень контролю за діяльністю організації. Загалом, ефективність внутрішнього аудиту є критично важливою для забезпечення стабільного розвитку підприємства та досягнення його стратегічних цілей, вимагаючи постійного вдосконалення методології та організаційної структури аудиту в Україні.

Загалом, проведене дослідження підкреслює важливість внутрішнього контролю для забезпечення фінансової прозорості та ефективного використання ресурсів у бюджетних установах, а також вказує на необхідність удосконалення існуючих механізмів контролю для підвищення його результативності.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Аніщенко Г. Ю., Кучеренко Т. Є., Мельник Л. Ю. Бухгалтерський облік операцій з безоплатного одержання основних засобів: удосконалення методології та практики. *Вісник ХНАУ. Серія : Економічні науки*. 2021. № 1. С. 3–18.
2. Артюх О. В., Албу Н. М. Внутрішній контроль на конкурентоспроможному підприємстві: проблеми визначення. *Миколаївський національний університет імені В. О. Сухомлинського*. 2015. № 7. С. 780–784.
3. Артюх О. В., Муренко Т. О., Назаренко О. В. Проблемні аспекти внутрішнього контролю в бюджетних і банківських установах. *Вісник ХНТУ. Управління та адміністрування*. 2022. №2(81). С. 99–105.
4. Бабич Л. М., Карлова І. О., Наконечна С. А. Внутрішній аудит основних засобів підприємства в сучасних економічних умовах. *Причорноморські економічні студії*. 2020. Вип. 49. С. 168–177.
5. Безверхий К. В. Облік в бюджетних установах : навч. посіб. / К.В. Безверхий. Київ : «Центр учбової літератури», 2020. 312 с.
6. Бунда О. М. Внутрішній контроль, як елемент запобігання порушень в обліку бюджетної установи. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу*. 2016. Вип. 1 (34). С. 3–19.
7. Бутинець Ф. Ф., Остапчук Т. П., Остап'юк Н. А., Сисяк С. В. Бухгалтерський облік у бюджетних установах: Навч. посіб. .Житомир: ПП «Рута», 2019. 472с.
8. Бюджетний кодекс України від 07.10.2010 № 2592-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/go/2456-17> (дата звернення 01.09.2024).
9. Гамова О. В., Козачок І. А., Ракоєд Н. В. Особливості ведення обліку та розробка програми державного аудиту основних засобів в бюджетній установі. *Інвестиції : практика та досвід*. 2019. № 3. С. 42–49.

10. Головацька С. І. Методичний інструментарій внутрішнього контролю у системі контролінгу витрат підприємства *Вісник Львівського торговельно-економічного університету. Економічні науки*. 2020. № 61. С. 78–83.
11. Господарський кодекс України від 16.01.2003 № 436-IV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/436-15#Text> (дата звернення 01.09.2024).
12. Гуцаленко Л. В., Коцупатрий М. М., Марчук У. О. Внутрішньогосподарський контроль: Навч. посіб. Київ : «Центр учбової літератури», 2014. 496 с.
13. Дікань Л. В. Контроль у бюджетних установах: Підручник. Х.: ВД «ІНЖЕК». 2010. 408 с.
14. Задорожній З.-М., Муравський В., Костецький Я., Задорожній М. Удосконалення обліку необоротних активів у системі ефективного управління ними. *Фінансово-кредитна діяльність: проблеми теорії та практики*. 2022. Т. 5(46). С. 149–160
15. Замула І. В., Танасієва М. М. Внутрішній контроль : навч. посіб. Чернівці : Технодрук, 2021. 336 с.
16. Коблянська І. О., Сіренко А. А., Коблянська Г. Ю. Методика і організація обліку та внутрішнього контролю запасів підприємства в системі управління активами. *Modern Economics*. 2018. № 7. С. 85–97.
17. Кравченко Ю. П. Внутрішній контроль – атрибут ефективного управління бюджетною установою державної служби України з надзвичайних ситуацій. *Науковий вісник: Державне управління*. 2020. Вип. 3 (5). С. 101–109.
18. Крисоватий А. І., Панасюк В. М., Мельничук І. В. Бухгалтерський облік та оподаткування : підручник / за заг. ред. проф. А. І. Крисоватого та проф. В. М. Панасюк. Тернопіль: ЗУНУ. В-во «Економічна думка». 2024. 637 с.
19. Ларікова Т. Оцінка в системі облікового забезпечення нефінансових активів розпорядників бюджетних коштів. *Вісник Хмельницького національного університету*. 2022. № 3. С. 315–322.

20. Макурін А. А. Розвиток бухгалтерського обліку в умовах впровадження сучасних інформаційних технологій. 2020. *Облік і фінанси*. № 1 (87). С. 52–58.

21. Методичні рекомендації з організації внутрішнього контролю розпорядниками бюджетних коштів у своїх закладах та у підвідомчих бюджетних установах : затв. наказом Мінфіну України від 14.09.2012 № 995. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0995201-12#Text> (дата звернення 01.09.2024).

22. Методичні рекомендації з питань організації та здійснення моніторингу системи внутрішнього контролю. / Міністерство фінансів України Київ , 2023. 20 с.

23. Методичні рекомендації щодо облікової політики суб'єкта державного сектору, затверджені наказом Мінфіну від 23.01.2015 р. № 11. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0011201-15#n550> (дата звернення 01.09.2024).

24. Міщенко Т. М. Заходи внутрішнього контролю та їх моніторинг. *Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія: Міжнародні економічні відносини та світове господарство*. 2018. Вип. 17. Ч. 2. С. 6–11.

25. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 124 «Доходи», затверджене Наказом МФУ від 24.12.2010 №1629. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0089-11#Text> (дата звернення 01.09.2024).

26. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 135 «Витрати», затверджене Наказом МФУ від 18.05.2012 № 568. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0089-11#Text> (дата звернення 01.09.2024).

27. Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку в державному секторі: наказ Міністерства фінансів України від 24.12.2010 №

1629. URL : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0095-11> (дата звернення 01.09.2024).

28. Новик І. В. Організація системи внутрішнього контролю на підприємстві. *Наукові записки*. 2017. № 2 (55). С. 188–196.

29. Обиход К. О. Організація внутрішнього контролю надання послуг науковим установам. *Науковий вісник Ужгородського національного університету*. 2019. № 24. С. 10–16.

30. Панасюк В. М., Москалюк Н. Б., Мельничук І. В. Обліково-аналітичне забезпечення економічної безпеки суб'єктів господарювання: навч. посіб., Тернопіль: ТНЕУ, 2020. 264 с.

31. Панасюк В. М., Саченко С. І. Особливості облікової політики щодо оцінки необоротних активів. *Соціально-економічні та гуманітарні аспекти розвитку суспільства : матеріали Всеукр. наук.-практ. конф. (м. Вінниця, 18 квіт. 2018 р.) : у 2-х т. Т. 1. Вінниця : ВННІЕ ТНЕУ, 2018. С. 108–109.*

32. Панасюк В., Бурденюк Т., Мужевич Н. Особливості цифрової трансформації обліку. *Галицький економічний вісник*. 2021. № 1 (68). С. 70–76.

33. Панасюк В. М. Інформатизація та цифровізація: Тенденції та напрями розвитку в Україні. *Науковий журнал «Інтелект ХХІ»*. 2020. Вип. 1. С. 110–126.

34. Панасюк В. М., Птащенко О. В., Клак О., Трубіцина О. Експортно-імпортні операції: реалії обліку та оподаткування в умовах воєнного стану. *Журнал стратегічних економічних досліджень*. 2023. № 1 (12). С. 25–34.

35. Панасюк В., Шухманн В., Маринович О. Проблеми підходу в економіці. 2019. Вип. 4 (72). Ч.2. С. 178-184.

36. Панасюк В., Мельничук І., Мужевич Н. Цифрова трансформація обліку в умовах форс-мажорних обставин. *Галицький економічний вісник*. 2022. Том 78-79. № 5-6. С. 51-57.

37. Про затвердження Кодексу етики працівників підрозділу внутрішнього аудиту: Наказ Міністерства фінансів України від 29.09.2011 №

1217. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1195-11#Text> (дата звернення 01.09.2024).

38. Про затвердження Порядку складання фінансової, бюджетної та іншої звітності розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів: наказ Міністерства фінансів України від 24.01.2012 №44 URL : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0196-12> (дата звернення 01.09.2024).

39. Про освіту: Закон України від 05.09.2017 № 2145-VIII. *Офіційний вісник України*. 2017. № 78. С. 2392.

40. Про професійну (професійно-технічну) освіту: Закон України від 10.02.1998 № 103/98-ВР. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/103/98-%D0%B2%D1%80#Text> (дата звернення 01.09.2024).

41. Про схвалення Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності в державному секторі на період до 2025 року: розпорядження КМУ від 20.06.2018 № № 437-р URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/card/437-2018-%D1%80> (дата звернення 01.09.2024).

42. Про центральні органи виконавчої влади: закон України від 17.03.2011 № 3166-VI. *Відомості Верховної Ради України*. 2011. № 38. С. 385.

43. Пушкарьова О. Ю. Механізм побудови ефективної системи внутрішнього контролю розпорядниками бюджетних коштів. *Причорноморські економічні студії*. 2019. Випуск 47-2. С. 151–157.

44. Ружанський О. Нормативно-правове забезпечення внутрішнього аудиту в публічному управлінні системою державної служби України з надзвичайних ситуацій. *Науковий вісник: Державне управління*. 2023. № 1(13). С.123–136.

45. Спільник І., Палюх М. Бухгалтерський облік в умовах цифрової економіки. *Інститут бухгалтерського обліку, контроль та аналіз в умовах глобалізації*. 2019. № 1–2. С. 83–96.

46. Старенька О. М. Роль міжнародних вимог в організації системи внутрішнього контролю. *Вісник соціально-економічних досліджень* : зб. наук.

праць / За ред. : М. І. Зверькова (голов. ред.) та ін. Одеса : Одеський національний економічний університет. 2019. № 1 (69). С. 129–138

47. Ткач О. Л. Сучасні проблеми розвитку державного фінансового аудиту в Україні. *Науковий погляд: економіка та управління*. 2018. № 1 (59). С. 206–210.

48. Хмельков А.В. Формування цілісної системи державного фінансового контролю в Україні : монографія. Харків : ХНУ ім. В.Н. Каразіна, 2012. 292 с.

49. Хорунжак Н. М Зорій Н. М.,. Контроль в державному секторі економіки: навчальний посібник Тернопіль: Економічна думка, 2015. 215 с.

50. Цивільний кодекс України від 16.01.03р. № 435-IV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/435-15#Text> (дата звернення 01.09.2024).

51. Про затвердження Порядку визначення розміру збитків від розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей: Постанова Кабінету Міністрів України від 22.01.1996 № 116. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/116-96-%D0%BF#Text> (дата звернення 01.09.2024).

52. Про Інструкцію по інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і документів та розрахунків: Наказ Мінфіну України від 11.08.1994 № 69. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0202-94#Text> (дата звернення 01.09.2024).

53. Про затвердження Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку: Наказ Мінфіну України від 24.05.1995 № 88. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0168-95#Text> (дата звернення 01.09.2024).

54. Panasyuk V., Kuzina R., Moroz J., Babich I., Melnychuk I., Chyzhyshyn, O. Accounting of Exchange Rate Differences on Transactions With Foreign Currency Loans (June 16, 2020). *International Journal of Advanced Research in Engineering and Technology (IJARET)*, 11(5), 2020, pp. 391-398.

55. Panasyuk, V., Lalakulych, M., Yuhas, E., Rybakova, L., & Bobrivets, V. (2020). Improving the accounting and auditing of payroll calculations. *International Journal of Management*, 11(5), pp. 307–319.

56. Panasyuk V.M., Ovsyuk N.V., Volchek R.M., Azarenkov G.F., Volenshchuk N.A., Tyvonchuk O.I. The Process of Forming Accounting Policies of Ukrainian Enterprises by International Financial Reporting Standards. *Universal Journal of Accounting and Finance*. 2021. № 9 (5). pp. 1199–1211.