

*предприятия. Изложены основные нормативно-правовые положения относительно определения условий уровня профессиональной подготовки и повышения квалификации специалистов. Определены рычаги регулирования профессионально-квалификационной мотивации работников как на уровне предприятия, так и на государственном и отраслевом уровнях. Предложены рекомендации по созданию более высокой мотивации работников на основе повышения их профессионально-квалификационного уровня.*

*Ключевые слова: профессионально-квалификационный уровень, мотивация персонала, рычаги регулирования, управления предприятием.*

Стаття надійшла до редколегії 20.03.2016

УДК 675.6

**ЛЮДМИЛА МІКРЮКОВА, ОЛЕНА МЛІНЦОВА**

м. Николаїв

mlintcovaos@gmail.com

## **ВПРОВАДЖЕННЯ ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ В БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВАХ**

*Стаття розкриває детальний аналіз розвитку внутрішнього аудиту в бюджетних установах, його становлення, досягнення та проблеми. Охарактеризовано ряд організаційно-функціональних недоліків, які перешкоджають реалізації і розвитку внутрішнього аудиту, визначено пріоритетні завдання бюджетних установ для подальшої роботи з методологічної підтримки функцій внутрішнього аудиту. Звернуто увагу на низку типових проблем у діяльності підрозділів, визначено основні напрямки вирішення проблем розвитку внутрішнього аудиту суб'єктів державного сектору, розроблено критерії зовнішньої та внутрішньої оцінки якості внутрішнього аудиту.*

*Ключові слова: внутрішній аудит, бюджетні установи, державний фінансовий контроль, стандарти внутрішнього аудиту, організація внутрішнього аудиту.*

У сучасних умовах господарювання значно зростають обсяги платних послуг, що надаються бюджетними установами в залежності від напряму їх діяльності з метою поповнення доходів спеціального фонду кошторисів. Наявні внутрішньо - організаційні диспропорції бюджетних установ, нестабільність їх фінансового стану зумовлюють потребу використання внутрішнього контролю всіх напрямів життєдіяльності й функціонування установ як інструменту підвищення ефективності їх управління. На сьогодні актуалізується питання впровадження дієвої системи організації внутрішнього аудиту та адаптації його методики до діяльності бюджетних установ в умовах реформування та поглиблення інтеграційних процесів в економіці України.

Значний внесок в дослідження теоретичних аспектів внутрішнього аудиту в бюджетних установах зробили такі науковці, як О. Т. Бровко, В. Ю. Дудченко, С. В. Ермішова, Д. В. Калінкін, О. В. Кожушко, В. П. Пантелєєв,

О. О. Чечуліна та інші. Проте, не зважаючи на значні здобутки вчених у галузі державного фінансового контролю, й досі залишається багато невирішених питань, які пов'язані з організацією внутрішнього аудиту в державному секторі.

Метою статті є розкриття теоретичних основ організації внутрішнього аудиту в бюджетних установах, дослідження процесу впровадження внутрішнього аудиту в бюджетних установах, визначення основних його проблем і перспектив.

Для бюджетних установ, які отримують фінансування безпосередньо з державного або місцевого бюджетів, а також можуть одержувати кошти з інших спеціальних джерел (різні види наданих платних послуг і робіт, які виконують бюджетні установи залежно від профілю своєї діяльності, платне навчання у вищих навчальних закладах, платні медичні послуги, науково-дослідні роботи, транспортні послуги і т.д.), внутрішній аудит

необхідний як інструмент внутрішнього контролю всіх напрямків життєдіяльності та функціонування суб'єкта господарювання. При проведенні внутрішнього аудиту в бюджетних установах потрібно не тільки порівнювати здійснені витрати з отриманими доходами, але й провадити активний пошук ефективного використання коштів та здійснювати жорсткий контроль за витратами.

На сьогоднішній день обґрунтовано й доведено, що система державного внутрішнього фінансового контролю повинна складатися з трьох основних елементів: внутрішнього контролю, внутрішнього аудиту та їх гармонізації. Головним завданням при цьому є забезпечення відповідальності керівника за всі аспекти діяльності очолюваної установи, за досягнення конкретних результатів у питаннях економії та ефективного використання бюджетних коштів, а також виконання планових завдань тощо.

У статті 26 Бюджетного кодексу України передбачено запровадження в органах державного сектору внутрішнього контролю та аудиту [1]. Внутрішнім аудитом є діяльність підрозділу внутрішнього аудиту в бюджетній установі, спрямована на удосконалення системи управління, запобігання фактам незаконного, неефективного та не результативного використання бюджетних коштів, виникненню помилок чи інших недоліків у діяльності бюджетної установи.

Суб'єктом здійснення внутрішнього аудиту бюджетних установ виступає відділ внутрішнього аудиту, об'єктом – стан організації та ефективність функціонування внутрішнього контролю в бюджетних установах, діяльність установи і заходи, які вживаються керівником для забезпечення ефективного функціонування системи внутрішнього контролю. Мета здійснення внутрішнього аудиту в бюджетних установах – підвищення ефективності використання фінансових ресурсів бюджетних установ.

Основні засади внутрішнього аудиту в державному секторі регулюються постановою КМУ «Деякі питання утворення структурних підрозділів внутрішнього аудиту та проведення такого аудиту в міністерствах, інших центральних органах виконавчої влади, їх

територіальних органах та бюджетних установах, які належать до сфери управління міністерств, інших центральних органів виконавчої влади» № 1001 від 28 вересня 2011 р. [5], яка визначає механізм утворення структурних підрозділів внутрішнього аудиту та проведення в міністерствах, інших центральних органах виконавчої влади, їх територіальних органах та бюджетних установах, які належать до сфери управління міністерств, інших центральних органів виконавчої влади такого аудиту.

Відповідно до цієї постанови підрозділи внутрішнього аудиту утворюються в міністерствах, інших центральних органах виконавчої влади, їх територіальних органах на базі контрольно - ревізійних підрозділів, а також в бюджетних установах, що належать до сфери управління міністерств, інших центральних органах виконавчої влади.

З метою визначення єдиних підходів до організації та проведення внутрішнього аудиту, підготовки аудиторських звітів, висновків та рекомендацій в бюджетних установах, які належать до сфери управління міністерств, інших центральних органів виконавчої влади, оцінки якості такого аудиту Міністерством фінансів України розроблені Стандарти внутрішнього аудиту [4], в яких визначаються основні завдання та функції підрозділу внутрішнього аудиту.

Основні внутрішні документи з питань внутрішнього аудиту розробляються керівником підрозділу з урахуванням цих Стандартів [4] та Порядку № 1001 [5] і в обов'язковому порядку мають включати:

- положення про підрозділ внутрішнього аудиту;
- основні завдання підрозділу;
- посадові інструкції працівників підрозділу внутрішнього аудиту – завдання, функції та обов'язки працівників підрозділу внутрішнього аудиту, їх права, вимоги щодо освіти, знань, навичок та досвіду роботи, передбачені законодавством для кожної структурної одиниці підрозділу внутрішнього аудиту;
- право безперешкодного доступу працівників підрозділу внутрішнього аудиту до документів, інформації та баз даних, які стосуються проведення внутрішнього аудиту;

- внутрішні документи з питань проведення внутрішнього аудиту – порядок планування і проведення внутрішніх аудитів, документування, реалізації їх результатів та, за рішенням керівника підрозділу, інші аспекти внутрішнього аудиту.

Сфера застосування внутрішнього аудиту в бюджетних установах має охоплювати наступні напрями [4]:

- оцінка діяльності установи щодо ефективності функціонування системи внутрішнього контролю, ступеня виконання і досягнення цілей, визначених у стратегічних та річних планах, ефективності планування і виконання бюджетних програм та результатів їх виконання, якості надання адміністративних послуг та виконання контрольно - наглядових функцій, завдань, визначених актами законодавства, а також ризиків, які негативно впливають на виконання функцій і завдань установи (аудит ефективності);
- оцінка діяльності установи щодо законності та достовірності фінансової і бюджетної звітності, правильності ведення бухгалтерського обліку (фінансовий аудит);
- оцінка діяльності установи щодо дотримання актів законодавства, планів, процедур, контрактів з питань стану збереження активів, інформації та управління державним майном (аудит відповідності).

При створенні в бюджетній установі відділу внутрішнього аудиту необхідно також керуватись Кодексом етики працівників підрозділу внутрішнього аудиту [2], в якому задекларована в принципах система моральних і професійних цінностей та правил поведінки працівників підрозділу внутрішнього аудиту або посадових осіб, на яких покладено повноваження щодо здійснення внутрішнього аудиту і щодо яких ними добровільно взяті зобов'язання на їх дотримання у професійній діяльності.

Проведення внутрішнього аудиту повинне передбачати збір аудиторських доказів працівниками підрозділу внутрішнього аудиту із застосуванням методів, методичних прийомів і процедур, що забезпечують обґрунтованість висновків за його результатами, при цьому працівники підрозділу внутрішнього аудиту можуть самостійно визначати ці методи, методичні прийоми та процедури залежно

від його об'єкта та відповідно до вимог внутрішніх документів з питань проведення аудиту.

Організація внутрішнього аудиту в бюджетних установах може здійснюватися в три етапи:

- 1) планування внутрішнього аудиту;
- 2) реалізація контрольних заходів в процесі проведення внутрішнього аудиту бюджетних установ;
- 3) визначення результатів внутрішнього аудиту, контроль за ходом виконання рекомендацій за результатами здійсненої перевірки.

З метою розкриття процедурних аспектів методики проведення внутрішнього аудиту у бюджетній установі необхідним є формування поетапної схеми процесу планування внутрішнього аудиту з включенням наступних елементів:

- стадія підготовки до планування внутрішнього аудиту (дослідження особливостей бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю на основі оцінки суттєвості та рівня ризику);
- стадія планування внутрішнього аудиту (складання загального плану аудиту, розробка програми аудиторської перевірки, зміна, коригування плану і програми аудиту в процесі перевірки, контроль виконання плану).

Система внутрішнього аудиту повинна розглядатися як самостійний відділ організації та не входить до складу відділів з обліку, управління, економіки. При цьому на структуру та організацію роботи відділу внутрішнього аудиту впливають такі фактори, як організаційно - правова форма та структура установи, обсяги її діяльності.

Сфера застосування фінансового аудиту та аудиту відповідності охоплює такі напрями діяльності:

- оцінка діяльності установи щодо законності та достовірності фінансової і бюджетної звітності, правильності ведення бухгалтерського обліку (фінансовий аудит);
- оцінка діяльності установи щодо дотримання актів законодавства, планів, процедур, контрактів з питань стану збереження активів, інформації та управління державним майном (аудит відповідності).

Організація ефективного внутрішнього аудиту потребує певних витрат необхідних для пошуку або підготовки кваліфікованих фахівців з аудиту в бюджетних установах.

Таблиця 1

**Показники стану внутрішнього аудиту в його результативній частині**

№	Показник	Порядок розрахунку показника
1	Коефіцієнт відшкодування порушень	Відношення суми відшкодування бюджетною установою порушень до загальної суми порушень в бюджетній установі, виявлених внутрішнім аудитором
2	Коефіцієнт впровадження аудиторських рекомендацій	Відношення кількості впроваджених рекомендацій внутрішніх аудиторів до загальної кількості рекомендацій в бюджетній установі, що були надані внутрішніми аудиторами
3	Коефіцієнт не виявлення внутрішнім аудитором порушень	Відношення кількості порушень в бюджетній установі, виявлених внутрішнім аудитором, до кількості порушень в бюджетній установі, виявлених ДФІ після проведення внутрішнього аудиту

Тому відділ внутрішнього аудиту доцільно створювати, виходячи з бюджету організації, складності й специфіки здійснюваних фінансово-господарських операцій і чисельності працюючих.

Критеріями зовнішньої та внутрішньої оцінки якості внутрішнього аудиту мають бути:

- а) економічність і ефективність – досягнення найкращого результату за умови використання визначеного або мінімального обсягу матеріальних і фінансових ресурсів;
- б) результативність – ступінь досягнення мети внутрішнього аудиту та співвідношення запланованих результатів діяльності з фактичними;
- в) законність – відповідність усіх аспектів діяльності підрозділу внутрішнього аудиту вимогам законодавства.

Для оцінки стану внутрішнього аудиту доцільно визначати показники, запропоновані Д. В. Калінкіним та О. В. Кожушко (табл. 1) [7, с. 237]:

Отже, для бюджетних установ, які фінансуються безпосередньо з державного або місцевого бюджетів, внутрішній аудит сприятиме ефективному та раціональному формуванню й використанню бюджетних коштів,

оперативному реагуванню на виникнення або загрозу виникнення фактів незаконного, неефективного та нерезультативного їх використання, а також удосконаленню системи управління та прозорості прийняття управлінських рішень за умови виконання покладених на установи завдань.

**Список використаних джерел**

1. Бюджетний кодекс України № 2456 – VI від 08.07.2010 р., зі змінами [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://www.zakon2.rada.gov.ua>.
2. Кодекс етики працівників підрозділу внутрішнього аудиту, затверджений наказом МФУ № 1217 від 29.09.2011 р. [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z1195-11>.
3. Кожушко О. В. Оцінка стану внутрішнього аудиту бюджетної установи / О. В. Кожушко, Д. В. Калінкін // Проблеми економіки. — 2014. — № 3. — С. 234—239.
4. Наказ МФУ «Про затвердження стандартів внутрішнього аудиту» № 1247 від 04.10.2011 р., зі змінами [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z1219-11>.
5. Постанова КМУ «Деякі питання утворення структурних підрозділів внутрішнього аудиту та проведення такого аудиту в міністерствах, інших центральних органах виконавчої влади, їх територіальних органах та бюджетних установах, які належать до сфери управління міністерств, інших центральних органів виконавчої влади» № 1001 від 28.09.2011 р. [Електронний ресурс]. — Режим доступу: [http://search.ligazakon.ua/l\\_doc2.nsf/link1/KP111001.html](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/KP111001.html).

**LYUDMILA MIKRYUKOVA, ELENA MLINTSOVA**  
Mykolayiv

**IMPLEMENTATION OF INTERNAL AUDIT IN BUDGETARY INSTITUTIONS**

*The article opens a detailed analysis of the internal audit of budgetary institutions and its development, achievements and challenges. Characterized a number of organizational and functional deficiencies that hinder the implementation and development of internal audit, defined the priorities of budgetary institutions for further work on methodological support of internal audit. Attention is paid to a number of typical problems of divisions, the main directions of solving the problems of internal audit of the public sector, the criteria for internal and external quality assessment of internal audit.*

*Key words: internal audit, public institutions, state financial control, internal audit standards, organization of internal audit.*

**ЛЮДМИЛА МИКРЮКОВА, ЕЛЕНА МЛИНЦОВА**

г. Николаев

**ВНЕДРЕНИЕ ВНУТРЕННЕГО АУДИТА В БЮДЖЕТНЫХ УЧРЕЖДЕНИЯХ**

*Статья раскрывает детальный анализ развития внутреннего аудита в бюджетных учреждениях, его становления, достижения и проблемы. Охарактеризовано ряд организационно - функциональных недостатков, которые препятствуют реализации и развития внутреннего аудита, определены приоритетные задачи бюджетных учреждений для дальнейшей работы с методологической поддержки функций внутреннего аудита. Обращено внимание на ряд типичных проблем в деятельности подразделений, определены основные направления решения проблем развития внутреннего аудита субъектов государственного сектора, разработаны критерии внешней и внутренней оценки качества внутреннего аудита.*

*Ключевые слова: внутренний аудит, бюджетные учреждения, государственный финансовый контроль, стандарты внутреннего аудита, организация внутреннего аудита.*

Статья надійшла до редколегії 11.05.2016

УДК 334.716.009.12

**АННА ОГОРЬ**

г. Херсон

anna.ogor@gmail.com

**АЛГОРИТМ ФОРМИРОВАНИЯ СИСТЕМЫ УПРАВЛЕНИЯ  
КОНКУРЕНТОСПОСОБНОСТЬЮ ПРЕДПРИЯТИЯ  
ПО ПРОИЗВОДСТВУ МОРОЖЕНОГО**

*В статье сформулирована миссия и цели деятельности предприятия по производству мороженого, показаны факторы, оказывающие существенное влияние на конкурентоспособность продукции и предприятия, показана цель, объект, субъект и функции системы управления конкурентоспособностью. Предложена последовательность формирования системы управления конкурентоспособностью в виде алгоритма, состоящего из 8 блоков.*

*Ключевые слова: система управления, конкурентоспособность, алгоритм, предприятие, производство.*

В современных быстро меняющихся рыночных условиях, обусловленных непостоянством спроса, изменением внешней среды, ростом конкуренции каждому предприятию приходится постоянно отслеживать и реагировать на происходящие изменения. С целью сохранения своих позиций на рынке, устойчивого и эффективного развития предприятие должно правильно оценить рыночную обстановку, свое место на рынке, свою конкурентоспособность, свои возможности выживания и снижения негативного влияния рисков. В этой ситуации предприятие должно грамотно управлять своей конкурентоспособностью.

Вопросом развития предприятий, формированию их конкурентных отношений, оценке и управлению конкурентоспособностью

посвящены труды: Г. Л. Азоева [1], З. Н. Борисенко [2], Б. В. Буркинського [3], А. П. Градова [4], И. З. Должанского [5], П. С. Завьялова [6], Ю. Б. Иванова [7], А. А. Костусева [8], Ф. Котлера [9], И. М. Лифица [10], О. В. Михайлова [11], М. Портера [12], О. М. Сумеца [13], О. Л. Шевченко [14]. Однако, фундаментальные труды известных ученых и специалистов не содержат методов и рекомендаций по оценке и управлению конкурентоспособностью предприятий по производству мороженого, не учитывают их особенностей.

Поэтому исследование вопросов управления конкурентоспособностью предприятий требует углубления и расширения применительно к предприятиям по производству мороженого.