

3. Інструкція з бухгалтерського обліку податку на додану вартість, затверджена наказом Міністерства фінансів України від 01.07.1997 р. № 141 (в редакції від 17.02.2012) [Електронний ресурс] – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0284-97>.
4. Про затвердження форми податкової накладної та Порядку заповнення податкової накладної : Наказ Міністерства фінансів України від 22.09.2014 № 957 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z1235-14>.
5. Про затвердження форми реєстру виданих та отриманих податкових накладних та порядку його ведення : Наказ Міністерства фінансів України від 22.09.2014 № 958 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z1228-14>.
6. Про затвердження форм та Порядку заповнення і подання податкової звітності з податку на додану вартість : Наказ Міністерства фінансів України від 23.09.2014 № 966 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1267-14>.
7. Антонова М.В. Обліково-фінансовий механізм справляння податку на додану вартість у сільськогосподарських підприємствах [Електронний ресурс] / М.В. Антонова, Н.П. Кузик // Економічні науки. Сер. : Облік і фінанси. Зб. наук. пр.. Луцьк. нац. техн. ун-т. – 2013. – Вип. 10(37). – Ч. 3. – С. 29-35. – Режим доступу: [http://nbuv.gov.ua/j-pdf/ecnof_2013_10\(3\)_6.pdf](http://nbuv.gov.ua/j-pdf/ecnof_2013_10(3)_6.pdf).
8. Лега О.В. Податок на додану вартість: документування та звітність / О.В. Лега // Вісник Харк. нац. техн. ун-ту сільського господарства імені Петра Василенка. – 2014. – Вип. 150. – С. 210-217.
9. Максимова В.Ф. Облік у системі оподаткування : навч. посібник / В.Ф. Максимова, О.В. Артюх. – Одеса : ОНЕУ, Ротапринт, 2013. – 267 с.
10. Плахтій Т.Ф. Розрахунки за податком на додану вартість на сільськогосподарських підприємствах – суб'єктах спеціального режиму оподаткування: організаційні та методичні засади обліку / Т.Ф. Плахтій // Облік і фінанси АПК. – 2011. – № 4. – Режим доступу : <http://magazine.faaf.org.ua/content/view/full/1306/35/>.
11. Соловійов О. Спецрежим з ПДВ за Податковим кодексом / О. Соловійов // Дебет-Кредит. – 2011. – № 15. – С. 44-49.
12. Януш М.В. Проблемні аспекти обліку і звітності з податку на додану вартість сільськогосподарськими підприємствами / М.В. Януш // Формування ринкової економіки [Електронний ресурс] : зб. наук. праць. – Спец. вип. : у 2 ч. Організаційно-правові форми агропромислових формувань: стан, перспективи та вплив на розвиток сільських територій / М-во освіти і науки, молоді та спорту України, ДВНЗ «Київський нац. екон. ун-т ім. В. Гетьмана» ; відп. ред. О.О. Беляєв. – К. : КНЕУ, 2011. – Ч. 2. – С. 524-535.

УДК 657.633.5

Хорунжак Н.М.
*доктор економічних наук,
доцент кафедри обліку в державному секторі економіки та сфері послуг
Тернопільського національного економічного університету*

МОДЕЛЬ СИСТЕМИ ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ ВИТРАТ БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВ НА НАДАННЯ ПОСЛУГ

Стаття присвячена вирішенню проблеми здійснення внутрішнього контролю за витратами на надання послуг бюджетними установами. Обґрунтовано структуру процесу внутрішнього контролю за витратами, етапи його проведення та інформаційне забезпечення. Встановлено, що структура контролю визначається видами послуг, які надаються бюджетною установою. Побудована формалізована модель контролю щодо основного виду послуг (освітніх) державних вищих навчальних закладів.

Ключові слова: інформаційна система управління витратами, внутрішній контроль, витрати, бюджетні установи, державні вищі навчальні заклади, методика, структура, модель контролю.

Хорунжак Н.М. МОДЕЛЬ СИСТЕМЫ ВНУТРЕННЕГО КОНТРОЛЯ РАСХОДОВ БЮДЖЕТНЫХ УЧРЕЖДЕНИЙ НА ПРЕДОСТАВЛЕНИЕ УСЛУГ

Статья посвящена решению проблемы осуществления внутреннего контроля расходов на оказание услуг бюджетными учреждениями. Обоснованы структура процесса внутреннего контроля расходов, этапы его проведения и информационное обеспечение. Установлено, что структура контроля определяется видами услуг, которые предоставляются бюджетными учреждениями. Построена формализованная модель контроля расходов на предоставление основного вида услуг (образовательных) государственных высших учебных заведений.

Ключевые слова: информационная система управления расходами, внутренний контроль, расходы, бюджетные учреждения, государственные высшие учебные заведения, методика, структура, модель контроля.

Horunzhak N.M. MODEL OF SYSTEM OF INTERNAL CONTROL OF EXPENDITURE BUDGET INSTITUTIONS FOR PROVIDING SERVICES

The article is devoted to the problem of internal control over the costs of providing services by budget institutions. There was grounded structure of the internal cost control, stages and software. It was established that the structure of control is determined types of services provided by budgetary institutions. Formalized model of control was built on the main form of services (educational) public universities.

Keywords: information system of the cost management, internal control, costs, public institutions, state universities, methods, structure, model control.

Постановка проблеми. Характерною рисою сучасного обліку є статичність відображення показників, у результаті чого системі управління надходить інформація (за винятком оперативнотехнічної), яка не має оперативного значення. На її основі можна робити висновки, приймати подальші управлінські рішення, однак можливості запобігти негативним результатам вже втрачені. Вони можуть бути врахо-

вані щодо наступних процесів надання послуг (здійснення діяльності), проте ті негативні явища, які не були попереджені в конкретний та потрібний момент часу, усунути неможливо. Вирішенню цієї проблеми може послужити розвиток системи контролю, яка відіграє важливу роль у процесі функціонування бюджетних установ. Ефективність прояву цієї функції управління має пряий вплив на кінцеві результа-

ти діяльності. Належним чином налагоджена система контролю дає змогу своєчасно виявляти ризики, які можуть мати негативні фінансові й матеріальні наслідки. У результаті стає можливим оперативне управлінське реагування на процеси, які відбуваються, та забезпечення уникнення непродуктивних витрат і витрат.

За умов хронічного дефіциту коштів бюджетні установи змушені орієнтуватися на пошук внутрішніх резервів зниження витрат на надання послуг. У цьому контексті важливо не просто прагнути до зниження рівня витрат, а мати економічно обґрунтовані підстави їх встановлення на певному рівні. Відповідно, важливим в процесі здійснення контролю за витратами має бути застосування відповідного аналітичного інструментарію, формування його дієвої моделі, а також вирішення методичних і організаційних проблем.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Дослідження проблематики внутрішнього контролю, у тому числі в бюджетній сфері, займається багато сучасних науковців. Серед них Г.В. Даценко, Н.М. Зорій, Л.Є. Клець, О.О. Книшек, Н.Г. Мельник, Н.В. Попадюха, В.П. Пантелєєв, С.В. Сисюк, М.Г. Тимохін, Ю.М. Футоранська, Г.В. Яблонська та багато інших. Загалом, вчені акцентують увагу на формах здійснення контролю, недоліках його нормативно-правового регулювання, методиці здійснення та інших специфічних питаннях.

Так, Г.В. Даценко визначає основні складові елементи організації державного фінансового контролю щодо виконання кошторису бюджетної установи, аналізує нормативно-правову базу з акцентом на типові порушення в бюджетній сфері та аспекти у напрямі контрольних заходів, а також пропонує запровадження методики періодичного контролю розпорядників і об'єктивності визначення потреб установ у бюджетних коштах [1].

Науковці Н.М. Зорій та Н.Г. Мельник, а також Л.Є. Клець аналізують принципові організаційно-правові та методичні питання практичного здійснення контролю органами Контрольно-ревізійної служби України в бюджетних установах та організаціях, в тому числі окремих складових майна та джерел фінансування бюджетних установ і особливості державного фінансового контролю загалом [2; 3].

О.О. Книшек, О.О. Яременко, М.Г. Тимохін та інші розглядають проблематику й обґрунтовують доцільність впровадження внутрішнього аудиту в системі внутрішнього контролю бюджетних установ, вважаючи його однією з нових форм контролю [4; 5], а В.П. Пантелєєв, досліджуючи методологію та організацію внутрішньогосподарського контролю, пропонує власне бачення вирішення проблем, акцентуючи увагу на урахуванні специфіки суб'єктів контролю та їх діяльності [6].

Вирішенням проблем державного фінансового контролю, у тому числі через удосконалення розмежування повноважень, а також формуванням рекомендацій щодо здійснення аудиту ефективності використання бюджетних коштів займалася С.В. Сисюк [7; 8].

Н.В. Попадюха та Г.В. Яблонська у своїх дослідженнях акцент роблять на методиці внутрішнього контролю за повнотою надходжень, отриманих розпорядниками коштів нижчого рівня і перевірці показників кошторису. При цьому обидві вчені обґрунтовують тезу про те, що методика контролю має важливе значення для вдосконалення процесу виконання бюджету [9; 10].

Ю.М. Футоранська, на відміну від вищезазначених вчених, більш предметно досліджує нормативно-правову базу внутрішнього фінансового контролю в Україні [11].

Постановка завдання. Аналіз публікацій, присвячених проблемам контролю у бюджетній сфері, дозволяє стверджувати, що науковці достатньо детально досліджують різні сторони цього питання. Відповідно, їм вдалося вирішити низку методичних, організаційних і нормативно-правових проблем. Попри це, справедливо визнати факт наявності невирішених проблемних аспектів щодо організації та здійснення внутрішнього контролю за витратами на надання послуг бюджетними установами. В умовах дефіциту фінансового забезпечення оптимізація управління витратами на основі їх контролю – актуальне завдання, яке вимагає наукового вирішення. Метою дослідження є побудова дієвої та ефективної моделі внутрішнього контролю витрат бюджетної установи залежно від специфіки діяльності та виду послуги.

Виклад основного матеріалу дослідження. Орієнтація на оптимізацію діяльності та економію витрат є ключовим завданням внутрішнього контролю. При його організації варто врахувати потребу у виконанні загальної мети – економічно обґрунтованого зниження рівня витрат на надання послуг та ряд завдань (рис. 1).



Рис. 1. Мета та завдання внутрішньогосподарського контролю за витратами на надання послуг (виробництво продукції, виконання робіт) в бюджетних установах

Виконання окреслених на рисунку 1 завдань тісно пов'язане з розвитком сучасних автоматизованих інформаційних систем, які дозволяють розробляти нові концепції організації проведення контролю за витратами на надання послуг. Дослідження літературних джерел свідчить, що в останні роки цим питанням приділяється все більше уваги. Такий інтерес пов'язаний не лише з посиленням ролі управлінського впливу на рівень витрат на мікрорівні. Самі розробники програмного забезпечення зацікавлені у ефективності власних програмних продуктів, оскільки завдяки цьому зростає їхня конкурентоздатність на ринку. Окрім того, процес комп'ютеризації системи контролю за витратами не вимагатиме значних фінансових вкладень і затрат робочого часу, що для бюджетних установ надзвичайно актуально. Також можлива не лише повна автоматизація аналітичних процедур контролю, а й часткова.

Вибір способу контролю з цієї позиції доцільно обґрунтовувати з урахуванням обсягів послуг, які надаються бюджетною установою та на основі попереднього аналізу й оцінки ефективності контролю.

Найпростішим варіантом такої оцінки є порівняння витрат на організацію контрольної діяльності з отриманим обсягом економії завдяки недопущенню зловживань, непродуктивних витрат і нераціонального витрачання ресурсів. Результати контролю обов'язково мають бути враховані при розробці заходів зі здійснення контролю та формуванні його організаційної структури.

Проте за будь якого обраного варіанту організаційні основи внутрішнього контролю за витратами визначаються структурою бюджетної установи, видами послуг, які вона надає, а також формою ведення обліку.

С.В. Івахненко стверджує, що паперовий, механізований та комп'ютеризований способи контролю, що відповідають аналогічним параметрам обробки облікової інформації в системі бухгалтерського обліку – слід віднести до основних інструментів контролю (аудиту) [12, с. 66].

Кожен з них прийнятний для контролю за витратами на надання послуг бюджетних установ. Однак слід зауважити, що при використанні паперового та механізованого способів контролю, комп'ютеризація обліку та її технічне забезпечення відіграє для внутрішнього контролера другорядну роль, оскільки усі контрольні процедури та оформлення їх результатів здійснюються ручним або напівмеханізованим способом. Зовсім по-іншому формується і здійснюється контроль в комп'ютерному середовищі. У такому разі активно використовується наявне технічне та програмне забезпечення.

Організаційні засади контролю за витратами в бюджетних установах, на відміну від контролю за цільовим використанням фінансового забезпечення, на сьогоднішній день розвинені недостатньо. Пояснюється це внутрішніми чинниками, а саме орієнтацією обліку на складання фінансової звітності, недостатньою увагою до питань оптимізації використання ресурсів на мікрорівні і складністю розробки моделі контролю. Окрім того, значні відмінності в якісних характеристиках послуг і різноманіття їх видів не дозволяє використовувати стандартизовані й уніфіковані під усі бюджетні установи моделі контролю за витратами. З огляду на це, щодо кожного суб'єкта бюджетної сфери прийнятними будуть власні, специфічні моделі контролю. Важливою умовою їх формування є нормативно-правове регулювання якісних параметрів послуг, які на сьогодні також розроблені недостатньо. Позиціонування контролю за витратами як внутрішньої функції управління та його ідентифікація з цієї точки зору слугуватиме основою досліджень.

Внутрішній контроль, як інформаційна система управління витратами, характеризується циклічністю процесу виявлення та підготовки інформації про порушення щодо обсягів витрат на надання послуг та наявності труднощів при виборі об'єктів. Організаційна впорядкованість проведення контролю полягає у збалансованому виборі об'єктів (планування контролю), раціональному використанні часу контролера (проведення контролю) та підготовці дієвих пропозицій з усунення недоліків (подання узагальнених результатів контролю (рис. 2).

Попри те, що схема сформована щодо контролю за витратами, вона характеризується універсальністю та відповідає різним підконтрольним об'єктам. Попри це, проблемними є планування контролю (складність якого полягає у потребі отримання інформації про витрати не за кодами економічної класифікації, а за статтями та елементами), вибір методики та інструментарію його здійснення (рівень розробленості надзвичайно низький), формування результатної ін-

формації (форми представлення результатів контролю за витратами на надання послуг мало розроблені).



Рис. 2. Структурна схема процесу внутрішнього контролю за витратами

Для забезпечення вирішення першої проблеми, слід врахувати рівень аналітичності рахунків з обліку витрат та відповідним чином спланувати процес контролю. Окрім цього, на основі хронометражних замірів, потрібно встановити й законодавчо закріпити норми витрат часу на здійснення процедур контролю за витратами. Це питання вимагає попереднього встановлення переліку процедур. Останній залежить від обраного підходу та потреби в деталізації контролю. Зокрема, детальний контроль за усіма видами витрат за кодами економічної класифікації буде займати більше часу. Проте можна скористатися і вибірковою контролею. Для цього необхідно встановити оптимальний рівень контролю. Це завдання слід покласти на керівництво бюджетною установою. За основу обґрунтування переліку контрольованих видів витрат можна покласти їхню частку у загальній структурі собівартості платних послуг. Після цього можна приступати до складання плану контролю. Розроблений план має бути погоджений з відповідними працівниками та керівником бюджетної установи. Такий підхід забезпечить процес здійснення контролю від зривів через неузгодженість організаційних питань.

Важливим завданням контролера є формування рекомендацій щодо виправлення негативних явищ, а також розробка заходів щодо їх уникнення в майбутньому. У цьому контексті до складу інформаційного забезпечення доцільно включити таку складову, як документи альтернативного характеру, які б включали дані інших бюджетних установ, результати зовнішнього контролю та інші інформаційні джерела (рис. 3).



Рис. 3. Інформаційне забезпечення внутрішнього контролю за витратами

Як уже було зазначено, чинний порядок обліку не повною мірою відповідає вимогам і завданням внутрішнього контролю за витратами бюджетних установ. Тому бухгалтерські дані вимагають опрацювання та формування інтерпретованої інформації, яку слід віднести до робочої документації. Таким чином, до складу останньої, окрім плану та вихідної форми контролю, слід включити проміжну документацію. Зокрема, відомість виявлених порушень норм витрат і зловживань. Цей робочий документ слід формувати залежно від виду послуг за розділами (Розділ 1. Типові порушення; Розділ 2. Специфічні порушення; Розділ 3. Порушення, пов'язані з технологічним процесом надання послуг) використанням таких граф: витрати за видами, сума, відхилення, причина, рекомендації. Остання графа повинна містити інформацію про вид порушення (у т. ч. щодо порушення чинних нормативно-правових документів), спосіб виправлення та пропозиції, спрямовані на оптимізацію витрат.

Одне із найважливіших завдань організаційного етапу внутрішнього контролю за витратами – визначення складу об'єктів контролю та обґрунтування доцільного обсягу витрат (нормативів). Сучасні технічні засоби дають змогу дещо полегшити цей процес, однак вимагають розробки моделі контролю. Формування моделі внутрішнього контролю за витратами на надання послуг в частині розрахунку їх оптимальних обсягів слід здійснювати на основі врахування економічно обґрунтованих якісних параметрів компонент послуг. Структура моделі контролю визначається залежно від виду послуг, які надаються. Зокрема, щодо основного виду послуг державних вищих навчальних закладів – освітніх – запропонована модель може мати вигляд:

$$Q(V) = \sum_{i=1}^n v_n z_n \rightarrow \min, \\ Q(V) \in M_v, \\ M_v : \begin{cases} \sum_{n=1}^k \beta_n \cdot z_n = \beta_i, i=1, \dots, n, \\ z_n \geq 0, n=1, \dots, k, \sum_{k=1}^k z_k \end{cases} \quad (1)$$

де: $Q(V)$ – витрати на надання освітніх послуг як векторна функція їх складу;

M_v – економічно обґрунтовані обмеження на склад та обсяг витрат, які визначаються якісними характеристиками послуг;

v_n – доцільний параметр (критерій) n -го компоненту якості в послугі;

z_n – вартість забезпечення n -го компоненту (пропонується обчислювати як середній показник, визначений з урахуванням 2-3 попередніх років з поправкою на індекс інфляції);

λ_{zn}, λ_i – відповідно якісні показники освітніх послуг і послуга в цілому.

Найпростішою є лінійна модель, оскільки і функція вартості послуг бюджетних установ, і обмеження у системі їх надання (наприклад, у галузі освіти кількістю кредитів по навчальному плану) – лінійні. Обґрунтованими є такі основні параметри моделі контролю за витратами на надання освітніх послуг як якість навчання, середній бал, число повторного проходження крісів навчання та складність забезпечення процесу навчання (табл. 1).

Визначені на основі запропонованої моделі контрольні обсяги витрат слугуватимуть за нормативні, а будь-яке відхилення від них вважатиметься порушенням. Такий підхід оправданий з позиції якісних характеристик наданих послуг. Автоматизація контролю в запропонованому варіанті може бути здійснена через застосування логіко-статистичних інформаційних моделей (ЛСІМ). Іншим підходом з цього напрямку діяльності є застосування аналітичних процедур через їх автоматизацію і розробку відповідних програмних додатків до бухгалтерських програм, які використовуються з метою ведення обліку в бюджетних установах. Цим буде досягнуто більшої оперативності внутрішнього контролю та ширше охоплення об'єктів обліку.

Висновки з проведеного дослідження. Таким чином, для досягнення оптимального рівня ефективності внутрішній контроль за витратами на надання послуг бюджетними установами варто здійснювати з урахуванням низки специфічних особливостей та обґрунтованого рівня деталізації. З цією метою модель контролю має включати в себе планування (у процесі якого має бути обраний найбільш оптимальний перелік контрольних процедур, об'єктів (видів витрат) і джерел інформації), обґрунтування параметрів моделі контролю, а також організацію та методику контролю (що залежать від двох попередніх складових).

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Даценко Г.В. Внутрішній та зовнішній фінансовий контроль виконання кошторису бюджетної установи [Електронний ресурс] / Конкурентний потенціал підприємства: методи та механізми підвищення : матеріали X міжнар. наук.-практ. конф. – Режим доступу : http://mev-hnu.at.ua/load/2013/7_

Таблиця 1

Параметри моделі «контроль за витратами на надання освітніх послуг»

Показник	Значення						
	для освітніх послуг ОКР «бакалавр» за напрямами (спеціальностями)						для освітніх послуг ОКР «магістр»
	1	2	3	4	5	6	
Якість навчання, %	Я7	Я6	Я5	Я4	Я3	Я2	Я1
	≥30	≥35	≥40	≥45	≥50	≥60	≥75
Середній бал	Бс27	Бс26	Бс24	Бс24	Бс23	Бс22	Бс21
	60...90	60...100	65...100	65...100	60...100	75...95	80...100
Число повторних проходжень курсів (в розрахунку на 25 студентів)	КП31	КП32	КП33	КП34	КП34	КП32	КП31
	>2	>4	>5	>10	>10	>4	>2
Складність процесу навчання з точки зору потреби у використанні спеціальних засобів	СП43	СП45	СП44	СП43	СП42	СП42	СП41
	скл.	прос.	дуже скл.	скл.	не скл.	не скл.	сер.
Вартість (собівартість), тис. грн*	a1	a2	a3	a4	a5	a6	
	6,50	6,55	7,55	7,50	5,50	7,85	

Примітки:* – визначається за навчальний рік; по ОКР «магістр» інформація не деталізована, однак при формуванні моделі розрахунку оптимальних витрат слід також врахувати напрями (спеціальності)

- konkurentnij_potencial_pidpriemstva_metodi_ta_mekhanizmi_pidvishhennja/37-1-0-267.
2. Зорій Н.М. Контроль в бюджетній сфері : навчальний посібник / Н.М. Зорій, Н.Г. Мельник. – Тернопіль : Економічна думка, 2007. – 160 с.
 3. Клець Л.Є. Державний фінансовий контроль бюджетних установ в Україні [Електронний ресурс] / Л.Є. Клець. – Режим доступу : <http://www.dspace.nbuv.gov.ua>.
 4. Книшек О.О. Внутрішній аудит в системі внутрішнього контролю / О.О. Книшек, О.О. Яременко // Вісник Донецького національного університету економіки і торгівлі імені Михайла Туган-Барановського. – 2012. – № 3(55). – С. 352-359.
 5. Тимохін М. Державний внутрішній аудит – нова форма контролю / М. Тимохін // Баланс-бюджет. – 2011. – № 40. – С. 23-26.
 6. Пантелєєв В.П. Внутрішньогосподарський контроль: методологія та організація : монографія / В.П. Пантелєєв. – К. : ДП Інформ-аналіт. агентство, 2008. – 491 с.
 7. Сисюк С.В. Система державного фінансового контролю та проблеми її розвитку й удосконалення // Наукові записки Тернопільського педагогічного університету ім. В. Гнатюка. Серія: Економіка. – 2007. – № 21. – С. 86-89.
 8. Сисюк С.В. Проблеми здійснення аудиту ефективності використання бюджетних коштів // Галицький економічний вісник. Науковий журнал. – 2005. – № 1. – С. 133-138.
 9. Попадюха Н.В. Організація внутрішнього контролю за повнотою надходжень, отриманих розпорядниками коштів нижчого рівня: проблеми та шляхи їх вирішення / Н.В. Попадюха // Фінанси, облік і аудит. – 2010. – № 15. – С. 307-317.
 10. Яблонська Г.В. Удосконалення контролю виконання кошторису видатків на утримання бюджетної установи / Г.В. Яблонська // Управління розвитком. – 2011. – № 19(116). – С. 84-86.
 11. Футоранська Ю.М. Окремі аспекти державного регулювання у сфері внутрішнього фінансового контролю в Україні [Текст] / Ю.М. Футоранська // Фінансовий контроль. – 2009. – № 2(31). – С. 20-24.
 12. Івахненко С.В. Інформаційні технології аудиту та внутрішньогосподарського контролю в контексті світової інтеграції : моногр. / С.В. Івахненко. – Житомир : Рута, 2010. – 432 с.