УДК 330.341.1(477)

Хорунжак Н.М.

УДОСКОНАЛЕННЯ ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ ЗА ВИТРАТАМИ НА НАДАННЯ ПОСЛУГ НА ЗАСАДАХ КОМП'ЮТЕРИЗАЦІЇ

Стаття присвячена актуальній проблемі розвитку системи внутрішнього контролю за витратами на надання послуг бюджетними установами на засадах комп'ютеризації. На основі оцінки найбільш використовуваних програмних продуктів для комп'ютеризації обліку в бюджетних установах запропоновано доповнити їх спеціальними додатками, орієнтованими на здійснення контролю. Сформовано пропозиції щодо загальної схеми системи контролю, використання в ній аналітичних методів контролю, елементів додатків, а саме класифікаторів (витрат, структурних підрозділів, відповідальних осіб тощо), довідників (у тому числі тих, що належать до інформаційного забезпечення контролю). Обґрунтовано доцільність розмежування витрат для цілей контролю залежно від рівня ризиків виникнення зловживань (високий, середній, низький) та запропоновано схему розподілу.

Ключові слова: *витрати, послуга, контроль, комп'ютеризація.*

Постановка проблеми. Дефіцит фінансового забезпечення діяльності бюджетних установ вимагає максимального використання усіх можливих важелів економічно обґрунтованого зниження їхніх видатків. У цьому контексті суттєвий позитивний вплив має контроль за витратами на надання послуг. У сучасних умовах від правильності вибору його форми й способу проведення залежить ефективність діяльності суб'єктів, що фінансуються з бюджету. У зв'язку з цим в останні роки актуалізувалися дослідження, пов'язані з пошуком найбільш ефективних методик контролю, розробкою його теоретичних і організаційних засад.

Практичне завдання розвитку чи удосконалення системи контролю полягає в наданні неупередженої та своєчасної інформації управлінським ланкам для оперативного реагування з метою уникнення непродуктивних втрат чи неефективних витрат. З цієї позиції найбільш дійовим є внутрішній контроль.

Відповідно до ст. 26 Бюджетного кодексу України, внутрішнім контролем є комплекс заходів, що застосовуються керівником для забезпечення дотримання законності та ефективності використання бюджетних коштів, досягнення результатів відповідно до встановленої мети, завдань, планів і вимог щодо діяльності бюджетної установи та її підвідомчих установ [6].

Внутрішній контроль може бути організований не лише завдяки формуванню відповідного відділу чи надання повноважень окремій фізичній особі, а й шляхом розмежування контрольних повноважень між працівниками бухгалтерської служби або використання відповідних додатків до програмного забезпечення. Відповідно до цього з означення, яке подане в Бюджетному кодексі слід вилучити слово «керівником», оскільки не лише він може здійснювати внутрішній контроль.

На різних рівнях управління відповідальні особи (в тому числі облікові працівники) в межах своєї компетенції можуть і повинні спрямовувати власну діяльність на забезпечення ефективності функціонування підпорядкованого підрозділу чи відділу. Проте проблемність формування системи внутрішнього контролю полягає не лише в тому, щоб удосконалити означення цієї специфічної економічної категорії. Слід визнати існування теоретико-організаційних, методичних та інших проблемних аспектів. В останні роки їхній перелік у зв'язку з комп'ютеризацією обліку поповнився техніко-технологічними проблемами, вирішення яких частково належить до галузі розробки програмних продуктів.

Таким чином, наукове обґрунтування можливостей розвитку системи внутрішнього контролю тісно переплітається з іншими напрямами досліджень, у тому числі технічного спрямування. Отже, актуальним прикладним завданням є теоретичне обґрунтування вимог і засад комп'ютеризації системи внутрішнього контролю (у нашому випадку внутрішнього контролю витрат на надання послуг) та розробка його організаційних основ.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питання комп'ютеризації (автоматизації) контролю й контрольних процедур, особливо при проведенні аудиту, досліджується низкою вітчизняних і зарубіжних науковців, зокрема М.О. Амбарцумовим, І.В. Басанцовим, М.В. Болдуєвим, Т.В. Боцян, Р.Е. Вебером, З.В. Гуцайлюком, О.О. Дорошенко, В.П. Завгороднім, С.В. Івахненковим, Є.В. Калюгою,

© Хорунжак Надія Михайлівна, д.е.н., доцент кафедри обліку в державному секторі економіки та сфері послуг Тернопільського національного економічного університету, e-mail: nadija-choru@mail.ru

І.С. Лахманом, М.З. Матвійчук, В.С. Рудницьким, Л.В. Сотніковою, Л.І. Федоришиною та іншими.

Багато вчених зосереджують увагу на загальних питаннях, які стосуються теоретико-організаційних проблем. Зокрема, Р. Е. Вебер [14], О. О. Дорошенко [8], З. В. Гуцайлюк [7], С. В. Івахненков [11], Є. В. Калюга [12] та низка інших [15] акцент роблять на принципах і вимогах, а також підкреслюють вплив комп'ютеризованої інформаційної системи контролю (аудиту) на його методологію та методику. Організаційні та методичні аспекти з формуванням практичних рекомендацій щодо впровадження та використання автоматизованих інформаційних систем з метою контролю розглядає В.П. Завгородній [9].

На основі обґрунтування потреби посилення рівня захисту інформації при удосконаленні системи внутрішнього контролю через використання комп'ютерних технологій Т.В. Боцян сформовано рекомендації щодо персональної відповідальності та формулювання відповідних позицій і їхнього узагальнення в «Положенні про організацію безпеки та захисту облікової інформації». Нею також розроблено модель побудови системи внутрішнього контролю за умов комп'ютеризації [4, с.1-3]. Питанням оцінки ризиків в умовах автоматизації аудиту присвячені наукові дослідження М. В. Болдуєва [5, с. 54-57], а М.О. Амбарцумов розвиває теоретичні засади застосування аналітичних методів контролю в умовах автоматизації [1].

Досліджуючи погляди науковців на проблему здійснення контролю витрат виробництва в умовах комп'ютеризації, М.З. Матвійчук акцентує увагу на сутності сучасних інформаційних технологій, потребі розробки більш досконалого програмного забезпечення. Врахування специфіки відображення витрат дало змогу вченій побудувати алгоритм контролю та семантичну мережу подання інформації про його результати відповідним суб'єктам управління (посадовим особам). Нею також визначено склад, окреслено зміст вихідних даних за результатами контролю та перспективи їх подальшого використання [13, с.162–167].

Щодо бюджетних установ, то дослідження питань внутрішнього контролю в умовах комп'ютеризації представлені значно менше. Частково вони розглядаються в працях Н.М. Зорій, Н.Г. Мельник [10] та інших науковців. Попри це розвиток сучасних автоматизованих інформаційних систем дозволяє розробляти нові концепції організації проведення контролю, особливо за витратами на надання послуг (як одного з найбільш вагомих об'єктів обліку) з використанням сучасної комп'ютерної техніки. Дослідження літературних джерел дозволяє стверджувати, що в останні роки цим питанням приділяється все більше уваги. Такий інтерес пов'язаний не лише з потребою посилення ролі управлінського впливу на рівень витрат на мікрорівні, а й з необхідністю формулювання теоретико-організаційних засад комп'ютеризації контрольних процедур.

Методологія дослідження. Досягти належних результатів у цьому напрямі можна на основі аналізу та застосування системного підходу до дослідження характеристик існуючого програмного забезпечення та потреб в отриманні інформації в результаті здійснення внутрішнього контролю, в тому числі витрат бюджетних установ на засадах комп'ютеризації. Застосування елементів оцінки, узагальнення та моделювання дають змогу обґрунтувати механізм контролю з урахуванням особливостей обліку витрат і калькулювання собівартості послуг.

Формулювання цілей статті. Метою дослідження є критична оцінка основних програмних продуктів з позиції їхньої придатності для здійснення внутрішнього контролю витрат бюджетних установ на надання послуг, розробка пропозицій щодо їхнього удосконалення, а також обґрунтування класифікаторів і переліку підконтрольних видів витрат.

Виклад основного матеріалу дослідження. В умовах комп'ютеризації господарські операції можуть бути перевірені більш детально і ефективно завдяки можливості обрання більшого розміру вибірки, а також прискоренню опрацювання даних і видачі результату інформації. Найбільш популярними програмними продуктами, що використовуються бюджетними установами для повної або часткової автоматизації обліку, є "Парус " та "1С: Бухгалтерія" з відповідними додатковими програмами або без них. Завдяки зрозумілим для бухгалтерів та працівників системи обліку алгоритмам мови, вони, навіть не маючи спеціальних знань з програмування щодо цієї програми, отримують достатні обсяги корисної інформації для відображення усіх господарських операцій, які здійснюються в процесі діяльності.

Зокрема у програмному продукті Парус-Бюджет розроблено функцію формування нерегламентованого звіту, який характеризує стан виконання кошторису. Слід визнати, що завдяки цьому є можливість здійснення контролю за напрямами та обсягами видатків за кодами економічної класифікації. Програмний продукт 1С: Підприємство має у своєму складі можливості здійснення аналізу показників обліку, що також слід позитивно оцінити з точки зору внутрішнього контролю. Суттєвим недоліком є лише те, що обидві програми не містять компонентів, які б дозволяли автоматично здійснювати контроль витрат за статтями калькуляції та елементами. Реалізацію такого рішення слід здійснити в доповнення до додатку "Калькуляція собівартості платних послуг". Для прикладу, калькуляція собівартості платних освітніх послуг, стандартний макет якої в програмному забезпеченні Парус включає перелік витрат за групами (прямі та непрямі), слід використовувати з метою контролю в якості нормативів витрат.

Прагнення до максимального прямого включення витрат у собівартість при складанні алгоритму калькулювання та контролю за витратами вимагають врахування їх перегрупування. Механізм реалізації програмного рішення повинен відповідати методу обліку витрат, який використовується в бюджетній установі, зокрема, може бути таким, як представлено на рис. 1.

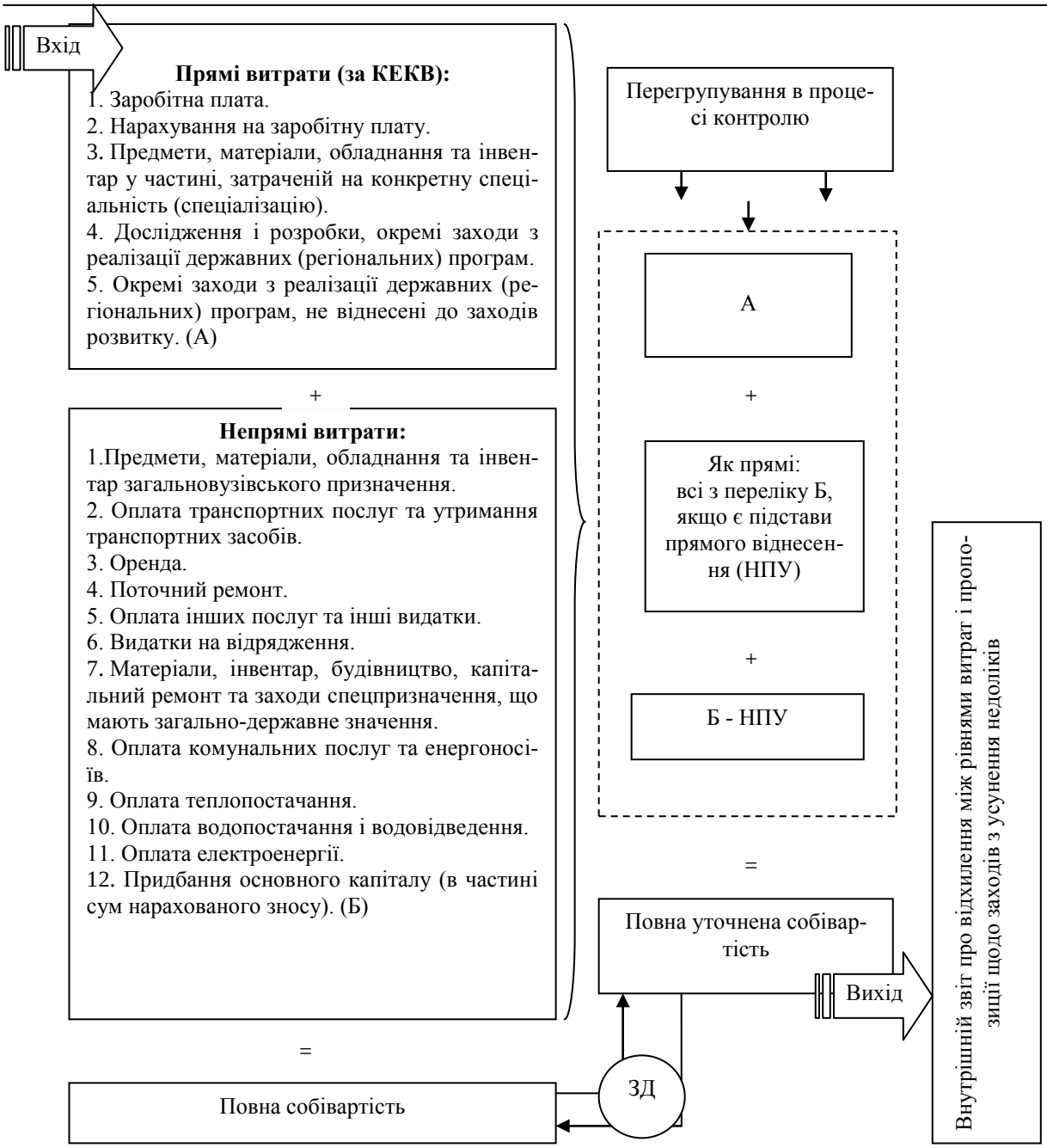

Рис. 1. Система контролю за витратами на базі методу їх максимального прямого включення в собівартість
***Примітка:**: ЗД – звіряння даних*

Проілюстрований порядок – це лише один варіант контролю за витратами, який дає змогу виявити різницю між дійсною собівартістю та собівартістю, визначеною за традиційним законодавчо врегульованим підходом (через розподіл непрямих витрат). Другий підхід також передбачає розподіл непрямих витрат, але в сумі, зменшеній на ту, яка була максимально включена прямим способом (на основі наявності лічильників, надання освітніх послуг в одному корпусі та ін.). Однак для потреб контролю пропонується вважати планову калькуляцію з визначеною у ній собівартістю за методом максимального прямого включення витрат нормативом витрат (за статтями, обраними відповідно до рішення керівництва). В процесі контролю ці дані слід порівнювати з фактичними та формувати відповідні висновки й розробляти заходи щодо вирішення проблемних ділянок.

Автоматизація внутрішнього контролю на засадах використання аналітичних методів і представлення їх результатів у вигляді джерел облікової інформації альтернативного вигляду (не у статиці, а в динаміці через використання графічних та інших редакторів) можлива завдяки використанню спеціального програмного забезпечення. Проблемність його розробки полягає в наявності значної кількості видів послуг, їхньої галузевої специфіки та відмінностях у складі витрат.

Однак загалом, як справедливо зазначає М.Т. Білуха, набір процедур розрахунково-

аналітичних методичних прийомів фінансово-господарського контролю, які охоплюють усю різноманітність функціональних обчислень, повністю підлягають алгоритмізації [3, с. 347]. Завдяки цьому вирішення проблеми оперативності та якості внутрішнього контролю за витратами лежить у площині розробки організаційних, методологічних і методичних засад його автоматизації.

Виконання цих завдань вимагає формування організаційних засад контролю. Першою зі складових є визначення переліку об'єктів контролю.

Контроль за витратами є складом витрат за статтями та елементами. Більшої дійовості та оперативності внутрішнього контролю за витратами можна досягти через розподіл різних видів витрат за рівнем ризику виникнення зловживань. З великою вірогідністю можна стверджувати, що високий рівень ризику мають витрати, пов'язані з використанням матеріальних цінностей у процесі надання послуг. У найбільш загальному вигляді розподіл за рівнями ризику можна представити такою схемою (рис. 2).

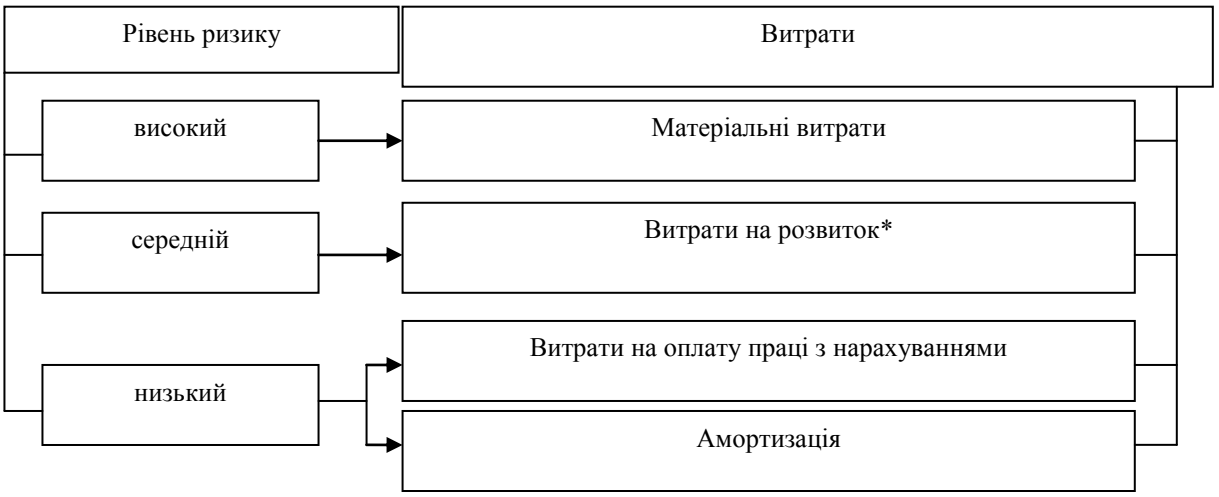

Рис. 2. Розподіл витрат на надання послуг залежно від ризиків виникнення зловживань
Примітки: ** запропоновано автором*

Більш детальний перелік витрат та їх позиціонування з точки зору загроз, пов'язаних з незаконним та неефективним витрачанням ресурсів, доцільно скласти по структурних підрозділах бюджетної установи у вигляді таблиці з графами: об'єкт внутрішнього контролю: витрати за видами (класифікаційними групами); рівень ризику в розрізах: високий, середній, низький, мінімальний, відсутній.

Оскільки найвищий рівень ризику мають, як уже було зазначено, матеріальні витрати, їх слід розмежовувати за групами або у ще більш деталізованому розрізі. Для цього внутрішньому контролеру слід врахувати не лише емпіричні судження, узгоджені з керівництвом, а й фактичні показники контролю за попередні періоди. Встановлення переліку об'єктів контролю необхідне не лише для обґрунтування вибору його напрямів, але й з метою подальшого використання для встановлення штатної чисельності внутрішніх контролерів.

У структурі витрат бюджетних установ значну питому вагу займають непрямі витрати, які включаються до собівартості послуг. За деякими даними вони становлять понад 70 відсотків. Проблемність здійснення контролю за ними пов'язана зі специфікою бухгалтерського обліку, яка полягає в тому, що він у сучасних умовах ведеться за кодами економічної класифікації видатків. Такий підхід унеможливлює розмежування витрат на прямі та непрямі без додаткових затрат часу. В цьому плані існуючий порядок обліку недостатньо ефективний та інформаційно обмежений для потреб контролю.

Для подолання цієї проблеми варто використати підхід до обліку витрат за центрами відповідальності. Він певним чином сприяє вирішенню низки проблемних питань, оскільки в його основу покладено ієрархічну структуру руху інформаційних масивів облікової інформації про витрати. Також у найбільш спрощеному варіанті контроль може бути організований за видами витрат, які узагальнюються в системі бухгалтерських рахунків. План рахунків, який затверджений для державного сектора більшою мірою сприяє проведенню контрольних процедур, оскільки містить рахунки для обліку витрат у розрізі елементів. Щодо обліку витрат за кодами економічної класифікації, то їх доцільно деталізувати за субрахунками відповідно до потреб суб'єкта діяльності.

Для цього при вирішенні організаційно-практичних завдань в умовах комп'ютерного середовища слід сформувати класифікатор витрат. Він використовуватиметься для контролю узагальнення витрат на надання послуг за їх видами. Пропонується будувати такий класифікатор за серійно-порядковою системою кодування на підставі даних відповідних рахунків витрат.

Класифікатор об'єктів витрат використовується для контролю аналітичного обліку витрат по об'єктах, замовленнях, договорах. Він будується, як правило, безпосередньо відповідно до специ-

фіки бюджетної установи і використовується в АРМ контролера в готовому вигляді. Решта класифікаторів мають загальний характер і відрізняються від інших лише за змістом.

Правильність, достовірність та якість контролю за витратами в умовах комп'ютерного середовища може досягатися через застосування сучасних аналітичних методів і наявні програмні додатки до бухгалтерських програм. Ретельний підбір спеціальних інформаційних файлів, що містять дані про витрати, сприяє оперативності контролю, а також здійсненню взаємної звірки облікових показників. Різна спрямованість вихідних джерел контролю, в тому числі їх різноманітність залежно від ієрархічних рівнів, дають змогу здійснити багатосторонній контроль за витратами. Значно полегшить його проведення формування оперативних комп'ютерних файлів з відповідним шифруванням інформації. Для шифрування можуть бути застосовані як цифрові знаки, так і літери.

Наявні програмні продукти містять у базовій конфігурації низку довідкових файлів (інформаційно-нормативне забезпечення обліку). Однак попри достатню структурованість їх розташування та простоту пошуку для потреб контролю слід виокремити ту нормативно-довідкову інформацію, яка використовується в процесі його здійснення. Це полегшить пошук і прискорить виконання процедур контролю.

Щодо витрат бюджетних установ на надання послуг доцільно систематизувати такі нормативно-довідкові файлові системи, як класифікатори витрат (за групами), класифікатори структурних підрозділів (центрів витрат), класифікатори зведених витрат, а також інформаційне забезпечення обліку витрат (нормативно-правові, інструктивні та інші документи), які необхідні для здійснення контролю.

Висновки і перспективи подальших досліджень. Загалом, як свідчать проведені дослідження, існуюча система контролю лише частково сприяє запобіганню нераціонального та неефективного здійснення діяльності. Це пояснюється тим, що значну кількість упущень, виявлених завдяки здійсненню контролю, вже неможливо виправити без втрат. Виявлені недоліки підтверджують актуальність проблеми налагодження такої системи контролю, яка б дозволяла своєчасно виявляти ризики, котрі можуть мати негативні фінансові й матеріальні наслідки. Сформовані на основі врахування окремих потреб теоретичні узагальнення та рекомендації частково дозволять удосконалити організацію та методику проведення внутрішнього контролю витрат в умовах комп'ютеризації. Однак для досягнення максимальної ефективності необхідно розвивати цей напрям дослідження та пов'язувати його з науковими пошуками, що здійснюються в галузі технічних наук і економіко-математичного моделювання.

ПЕРЕЛІК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Амбарцумов М. О. Аналітичні методи контролю на стадії повної автоматизації / М.О. Амбарцумов // Облік і фінанси АПК. – 2012. – № 2. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://magazine.faaf.org.ua /content/view/624/35/.
2. Басанцов І. В. Комп'ютеризація роботи контрольно-ревізійної служби – запорука підвищення її ефективності / І. В. Басанцов // Місце та роль сучасної інформатики та комп'ютерної техніки у підготовці фахівців: зб. наук. робіт «Управління розвитком». – 2006. – № 2. – С. 9–11.
3. Білуха М. Бухгалтерська наука України в XXI столітті / М. Т. Білуха // Бухгалтерський облік і аудит. – 2001. – № 2. – С. 22.
4. Боцян Т. В. Облік і внутрішній контроль діяльності підприємств в умовах використання комп'ютерних технологій: управлінський аспект: автореф. дис... канд. екон. наук: 08.06.04 / Т.В. Боцян; Держ. акад. статистики, обліку та аудиту Держкомстату України. – К., 2005. – 20 с.
5. Болдуєв М.В. Оцінювання аудиторських ризиків в умовах автоматизованої обробки інформації / М.В. Болдуєв // Держава та регіони. – 2011. – №1. – С. 54–57.
6. Бюджетний кодекс України : Закон України від 08.07.2010 р. №2456VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf /link1/T102456.html.
7. Гуцайлюк З. Облік і контроль у ринковій економіці: елементи концепції : монографія / З. В. Гуцайлюк. – Тернопіль: Крок, 2013. – 173 с.
8. Дорошенко О. О. Контроль господарської діяльності бюджетних установ в умовах модернізації державних фінансів України : монографія / О.О. Дорошенко. – Рівне: НУВГП, 2012. – 294 с.
9. Завгородний В.П. Автоматизация бухгалтерского учёта, контроля, анализа и аудита. – К.: А.С.К., 1998. – 768 с.
10. Зорій Н. М. Контроль в бюджетній сфері: навч. посіб. / Н. М. Зорій, Н. Г. Мельник. – Тернопіль: Економічна думка, 2007. – 160 с.
11. Івахненков С.В. Інформаційні технології аудиту та внутрішньо-господарського контролю в контексті світової інтеграції: монографія / С.В. Івахненков. – Житомир: Рута, 2010. – 432 с.
12. Калюга Є.В. Фінансово-господарський контроль у системі управління: монографія. – К.: Ельга, Ніка-Центр, 2002. – 360 с.
13. Матвійчук М. Перспективи розвитку системи контролю витрат виробництва на основі комп'ютеризації [Електронний ресурс] / М. Матвійчук // Соціально-економічні проблеми і держава. – 2013. – №1 (8). – С. 161–168.
14. Федоришина Л. І. Аудит в умовах автоматизованої обробки інформації / Л. І. Федоришина, І. С. Лахман // Інноваційна економіка . – 2012. – №2. – С. 143–146.
15. Weber R. Information systems control and audit. –Upper Saddle River, Prentice-Hall, Inc., 1999. – 1013 p.