

## МЕТОДИКА ВНУТРІШНЬОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ В ДЕРЖАВНИХ ВИЩИХ НАВЧАЛЬНИХ ЗАКЛАДАХ

*Розглянуто методику внутрішнього фінансового контролю в державних вищих навчальних закладах на основі вітчизняного законодавства та вимог, викладених в базових документах Міжнародної організації вищих органів контролю державних фінансів (INTOSAI)*

**Постановка проблеми.** В складі механізму фінансового управління державним вищим навчальним закладом важлива роль належить системам і методам внутрішнього фінансового контролю. Внутрішній фінансовий контроль являє собою організований самим підприємством процес перевірки виконання і забезпечення реалізації управлінських рішень в сфері управління фінансами з метою досягнення стратегічних цілей і попередження кризових ситуацій. На сьогоднішній день визнано, що підвищення ефективності використання державних ресурсів та коштів, отриманих як плата за навчання у державних вищих навчальних закладах можливо досягти, зокрема, шляхом впровадження дієвої системи внутрішнього фінансового контролю.

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

За Лімською декларацією, система внутрішнього контролю включає всі процедури і методи, які не дозволяють виконати операцію з порушенням затверджених стандартів, забезпечує збереження майна, точність і надійність даних бухгалтерського обліку та своєчасне надання керівнику достовірної інформації для прийняття рішень [1, с. 254].

На сьогоднішній день в Україні відсутній закон про фінансовий контроль, який би визначав базову структуру, суб'єкти й об'єкти внутрішнього контролю. Крім того, відсутнє загальне законодавче визначення сутності, процедур та методики внутрішнього контролю в системі державних вищих навчальних закладів.

**Аналіз останніх досліджень та публікацій.** Проблеми розвитку систем внутрішнього контролю, як елементу системи цілісного державного внутрішнього фінансового контролю розглядаються у працях І.К. Дрозд, В.О. Шевчука, Є.В. Калюги. Необхідність впровадження системи внутрішнього фінансового контролю передбачена і Бюджетним кодексом, де зазначено, що керівник бюджетної установи відповідає за організацію ефективної системи внутрішнього контролю за фінансово-господарською діяльністю [3, с. 20] Однак, аналіз вітчизняного законодавства показав – система державного фінансового контролю знаходиться на етапі істотних структурних перетворень, що не може не відбитися на становленні вітчизняної системи внутрішнього контролю, адже одним з принципів ефективного функціонування останнього є відповідність діючому законодавству. Однак на сьогоднішній день немає розробленої методики внутрішнього фінансового контролю для державних вищих навчальних закладів, в тому числі в частині виконання кошторису за загальним і спеціальним фондами (плата за надані освітні послуги, надходження за оренду майна та ін.).

**Мета даної статті** висвітлити методику внутрішнього контролю в державних вищих навчальних закладах, яка відповідала б основним положенням вітчизняного законодавства та вимогам ЄС до державного сектору, що викладені в базових документах Міжнародної організації вищих органів контролю державних фінансів (INTOSAI).

**Викладення основного матеріалу.** Згідно рекомендацій Міжнародної організації вищих органів контролю державних фінансів внутрішній контроль визначається як цілісний процес, який здійснюється керівниками управлінь та його персоналом і який має на меті визначити ризики та забезпечити раціональну впевненість у досягненні місії управління, та досягнення при цьому наступних цілей:

– здійснення етичних, економічних, ефективних та результативних операцій, що узгоджуються із завданнями та цілями управління;

– достовірність звітності про результати діяльності управління;

– законність – дотримання нормативно-правових актів та встановлених правил, що регулюють діяльність управління;

– захист ресурсів від втрат, нецільового використання та пошкодження через розтрату, зловживання, інші незаконні дії або помилки керівництва.

Тобто внутрішній контроль слід розуміти не як ревізійну діяльність контролюючих підрозділів чи відомчих ревізорів, а як інструмент управління, чітку систему та безперервний внутрішній процес, що організовується і забезпечується кожним керівником відповідно до специфіки діяльності та поставлених завдань. Дієве функціонування внутрішнього контролю в закладах освіти сьогодні ще не забезпечено. А основне – керівники усіх рівнів недостатньо розуміють свою персональну відповідальність за діяльність у даному напрямі. Деякі керівники помилково вважають, що контроль – це справа ревізорів, хоча фактично у системі внутрішнього контролю повинні бути задіяні всі підрозділи установи з основної функціональної діяльності, бухгалтерські, планові, економічні, фінансові, юридичні та інші служби.

На сьогоднішній день обґрунтовано й доведено, що система ДВФК повинна складатися з трьох основних складових: внутрішнього контролю, внутрішнього аудиту та їх гармонізації. Головним завданням при цьому є забезпечення відповідальності керівника за всі аспекти діяльності очолюваного ним органу, за досягнення конкретних результатів у питаннях економії та ефективного використання бюджетних коштів, а також виконання планових завдань тощо. В даному випадку цю відповідальність не слід затискати лише у вузькі рамки щодо незаконного, нецільового використання ресурсів чи неефективного господарювання в цілому (адже на сьогоднішній день більшість керівників і облікових працівників розуміють відповідальність лише як міру покарання). На сучасному етапі керівник має відповідати за те, щоб очолюваний ним орган працював прозоро, ефективно, продуктивно, економічно та раціонально, тобто нести відповідальність у позитивному значенні цього слова.

Саме виконанням цих завдань покликаний служити внутрішній контроль. Для реалізації його функцій (організаційної, профілактичної, інформаційної, мобілізуючої) в науковій думці обґрунтовано та теоретично описано специфічний метод фінансового контролю, який є вираженням засад загального підходу до об'єкта контролю. В основі цих засад лежить поєднання загальнонаукових і методичних прийомів пізнання, що дають можливість комплексно вивчити законність, достовірність, доцільність та економічну ефективність господарських і фінансових операцій та процесів на основі

використання облікової, звітної, нормативної та іншої економічної інформації в поєднанні з дослідженням фактичного стану об'єкта контролю.

Виходячи з цього, методика внутрішнього фінансового контролю – це сукупність (методичних) прийомів контролю, яка дає змогу всебічно, повно й об'єктивно дослідити господарські та фінансові операції, що здійснюються в процесі надання освітніх послуг з метою своєчасного виявлення, усунення та попередження порушень, пов'язаних з використанням фінансових ресурсів. Під час організації внутрішнього контролю з метою забезпечення його належної дієвості повинні бути чітко визначені та розподілені обов'язки окремих працівників для перевірки різних напрямків звітності, а також встановлені межі їхніх повноважень згідно з покладеними обов'язками. Причому дійсно доцільним у даному випадку є дотримання вимог INTOSAI з приводу того, щоб контроль операцій здійснювався не однією особою з початку до кінця, а різними.

Тому особи, що здійснюють державний фінансовий контроль, внутрішні контролери, обов'язково мають володіти такими методами:

- перевірка документів за формальними ознаками;
- перевірка документів за змістом;
- арифметична перевірка документів;
- нормативна перевірка документів;
- зустрічна перевірка документів;
- техніко-економічний розрахунок;
- економічна оцінка господарських операцій та ін.

Так, наприклад, при перевірці документів з калькулювання навчальних послуг за формальними ознаками, що є першим ступенем внутрішнього документального контролю контролеру необхідно з'ясувати:

- наскільки точно враховано в калькуляції всі можливі витрати;
- як заповнено сам документ (наявність усіх необхідних реквізитів);
- своєчасність складання документа та час його затвердження керівником навчального закладу;
- відповідність підписів осіб, які склали документ тощо.

Цей метод застосовують під час перевірки всіх документів з метою виявлення фактів підробки та дописувань у них, виправлення цифрових даних і зміни реквізитів. За результатами такої перевірки роблять висновки про визнання достовірності документа. Наприклад, бухгалтерії підприємств, установ та організацій не повинні приймати до виконання і відпускати товарно-матеріальні цінності за ксерокопіями платіжних доручень і довіреностей.

Перевірка документів за змістом є другим ступенем внутрішнього фінансового контролю. При цьому слід зосередити особливу увагу на причетності того чи іншого виду витрат до підготовки фахівців за зазначеною спеціальністю. Якщо, наприклад, до калькуляції навчання студена необґрунтовано включено такі витрати, які фактично для даної спеціальності не здійснюються, то слід встановити рівень законності (достовірності) зафіксованих операцій.

Арифметична перевірка документів здійснюється шляхом перерахунку результатів загальних підсумків, узгодження нарахувань та утримань (знижок) тощо з метою визначення правильності підрахунків і виявлення крадіжок, прихованих за неправильними арифметичними діями.

Нормативна перевірка документів проводиться шляхом зіставлення фактичних витрат на одиницю освітньої послуги з нормативними або плановими (визначеними законами, постановами, кошторисами, лімітами) з метою встановлення обґрунтованості списання на виробництво чи утримання установи сировини та матеріалів, палива, використання фонду оплати праці тощо. Суттєве значення при цьому має правильність використання, наприклад, посадових

окладів, надбавок і доплат, законодавчо встановлених нарахувань на заробітну плату тощо.

Зустрічна перевірка документів проходить шляхом звірки (зіставлення) даних, відображених у документі, що перевіряється, з даними другого примірника цього самого документа чи із записами в інших взаємопов'язаних документах, які зберігаються на підконтрольному об'єкті або в інших підприємствах, установах чи організаціях.

У випадку перевірки витрат на надання освітніх послуг, слід скористатися зустрічними даними, що зведені у відомостях з оплати за навчання, а також індивідуальними контрактами студентів. Під час зустрічної перевірки належить обов'язково перевірити ті документи, на яких виявлено сліди необумовлених виправлень, підтирок, які нечітко написані або суперечать логіці господарських операцій.

Проведення зустрічної перевірки внутрішнім контролером (ревізором) операцій, пов'язаних з калькулюванням собівартості, оплатою за навчання по контракту дає змогу виявити такі зловживання, за яких двосторонні операції по-різному відображено у кожній із залучених до неї сторін, зокрема:

- привласнення певної частини грошових коштів, які оплачуються студентами;
- завищення сум у прибуткових чи видаткових документах тощо.

Такі зловживання приховують виправленням даних в окремих примірниках документів, складанням нових неправдивих документів, неправильним відображенням чи не відображенням узагалі в документах і в облікових регістрах операцій, які насправді було здійснено.

Техніко-економічний розрахунок здійснюють для перевірки достовірності обсягів планових і фактичних витрат на виконання окремих видів робіт чи послуг, підтвердження чи заперечення встановлених норм, тарифів, розцінок.

Так, при визначенні розміру витрат за кошторисами використовують середньорічні показники, тому особлива увага при здійсненні внутрішнього контролю має звертатися на правильність їх розрахунку у навчальному закладі. Показники на початок планового року визначаються за даними на останню звітну дату з врахуванням їх змін у період, що залишився до кінця року.

Середньорічний контингент, що приймається в розрахунок при кошторисному плануванні визначається для установ, в яких господарський рік не збігається з бюджетним за формулою:

$$K_{сер} = \frac{K_n M_1 + K_k M_2}{12} \quad (3.1)$$

$K_n, K_k$  – контингент на початок і кінець року

$M_1, M_2$  – кількість місяців функціонування цих контингентів

Наступним елементом внутрішнього контролю є економічна оцінка господарських операцій, яка об'єднує низку загальноекономічних методів (приймів) аналізу й оцінки з метою визначення доцільності, раціональності окремих операцій та ефективності господарювання підконтрольного об'єкта в цілому за певний проміжок часу (порівняння, групування, питома вага, середні величини тощо).

Слід зазначити, що найбільш широко ці методи та прийоми ми рекомендуємо використовувати при здійсненні внутрішнього контролю процесу калькулювання платних послуг. Зважаючи на те, що нами запропоновано власний підхід до визначення собівартості освітньої послуги та встановлення ціни на неї для конкретних споживачів, вважаємо за доцільне сформулювати і модель внутрішньогосподарського контролю, яка відповідає цьому підходу.

Особливі труднощі при калькулюванні освітньої послуги виникають саме на етапі розподілу непрямих витрат. Враховуючи авторські пропозиції, а саме трьохетапний розподіл непрямих витрат, пропонуємо

внутрішньогосподарський контроль здійснювати у такому порядку:

1) Перевірити достовірність інформації про обсяги загальних непрямих витрат за місцями їх виникнення: під контрольні процедури підпадають витрати за кодами 1110 "Оплата праці працівників бюджетних установ", 1120 "Нарахування на заробітну плату", 1130 "Придбання предметів постачання і матеріалів, оплата послуг та інші видатки", 1140 " Видатки на відрядження" .

2) Перевірити правильність обчислення показників, обраних базами розподілу витрат відповідного коду, а саме:

– кількість відпрацьованих годин професорсько-викладацьким складом підрозділу – для розподілу за кодами 1110 "Оплата праці працівників бюджетних установ", 1120 "Нарахування на заробітну плату";

– середньоспискова чисельність персоналу підрозділів – для розподілу за кодами 1131 "Предмети, матеріали, обладнання та інвентар", 1140 "Видатки на відрядження", 1138 " Послуги зв'язку";

– загальна площа службових приміщень основних підрозділів – для розподілу витрат за кодом 1137 "Поточний ремонт обладнання, інвентарю та будівель, технічне обслуговування обладнання" та 1161 "Оплата тепlopостачання";

– показники лічильників спожитої електроенергії – за кодом 1163 "Оплата електроенергії" (за відсутності лічильників – площа приміщень, яка освітлюється);

3) Перевірити правильність формування собівартості послуги, розрахунку суми накладних витрат, віднесених на конкретний підрозділ.

В таблиці 1 нами узагальнено методику та техніку здійснення внутрішньогосподарського контролю правильності розподілу загальноузівських (накладних) витрат, визначено об'єкти контролю та вказано джерела інформації, які слід використати при цьому.

Таблиця 1. Методика внутрішньогосподарського контролю витрат по платному навчанню державних вищих навчальних закладів IV-го рівня акредитації (платних освітніх послугах)

Процедура контролю	Показник (об'єкт) контролю	Первинне інформаційне джерело
Ознайомлення з розмірами вартості навчання	– вартість навчання за програмою освітньо-кваліфікаційного рівня "Бакалавр" за різними спеціальностями (денна форма навчання); – вартість навчання за програмою освітньо-кваліфікаційного рівня "Спеціаліст" за різними спеціальностями (денна форма навчання); – вартість навчання за програмою освітньо-кваліфікаційного рівня "Магістр" за різними спеціальностями (денна форма навчання); – вартість навчання за програмою освітньо-кваліфікаційного рівня "Бакалавр" за різними спеціальностями (заочна форма навчання); – вартість навчання за програмою освітньо-кваліфікаційного рівня "Спеціаліст" за різними спеціальностями (заочна форма навчання); – вартість навчання за програмою освітньо-кваліфікаційного рівня "Магістр" за різними спеціальностями (заочна форма навчання); – повторне вивчення відрхованими студентами окремих дисциплін і курсів з наступним складанням іспитів (оплата по кожній дисципліні); – розмір відшкодування витрат за навчання в аспірантурі та ін.	Наказ "Про часткове і повне відшкодування витрат за навчання" і додатки до нього
Перевірка показників, пов'язаних з встановленням витрат на оплату праці (код 1110)	– чисельність професорсько-викладацького персоналу; – чисельність адміністративно-управлінського персоналу; – чисельність навчально-допоміжного персоналу; – розміри ставок персоналу за категоріями; – вислуга років; – розмір доплат і надбавок за вчений ступінь і вчене звання; – доплата на оздоровлення та ін.	Штатний розпис  Наказ "Про встановлення розмірів надбавок і доплат"
Перевірка правильності встановлення рівня витрат на оплату праці	– сума затрат з оплати праці	Розрахункові відомості, особові картки працівників, калькуляція затрат по платному навчанню
Контроль правильності нарахувань на заробітну плату (код 1120)	– нарахування на заробітну плату	Розрахункові відомості, бухгалтерська довідка, банківська виписка, калькуляція затрат по платному навчанню
Контроль витрат на придбання матеріалів (коди 1131, 1132, 1133, 1134, 1135 і т.д.)	– предмети і матеріали; – медикаменти та перев'язувальні матеріали; – продукти харчування; – м'який інвентар; – утримання транспортних засобів; – оренда та експлуатаційні послуги; – чисельність професорсько-викладацького персоналу основних підрозділів, що включається при розрахунках, наявність вакантних посад у підрозділах; – нормування витрат палива на 1 кубічний метр і електроенергії – на 1 квадратний метр приміщення та ін.	Рахунки, протоколи цінкових пропозицій, банківські виписки
Перевірка обсягів витрат на відрядження (1140)	– сума витрат на відрядження	Накази, посвідчення та звіти про відрядження, касові ордери
Перевірка правильності розрахунків розподілу загальноузівських накладних витрат	1. Коефіцієнт накладних витрат – відпрацьовані години персоналом основного підрозділу; – загальне число відпрацьованих годин в цілому по установі; – години, відпрацьовані персоналом, який забезпечує діяльність ВНЗ в цілому і персоналом, що сприяє в наданні послуг. 2. Розподілена сума накладних витрат, що припадає на підрозділ: – сума загальноузівських накладних витрат, врахованих за кодами економічної класифікації видатків 1110, 1120; – коефіцієнт накладних витрат – чисельність персоналу, який забезпечує діяльність ВНЗ в цілому і персоналу, що сприяє в наданні послуг; – загальна чисельність персоналу установи; – сума загальноузівських накладних витрат, врахованих за кодами економічної класифікації видатків 1130, 1140 та ін.	Бухгалтерська довідка "Розрахунок коефіцієнта накладних витрат",  Бухгалтерська довідка "Розподіл накладних витрат по підрозділах"
Перевірка загальноузівської собівартості	1. Узівська собівартість навчання по факультету: – річний фонд оплати праці факультетів з нарахуваннями (на підставі методики	Калькуляція бухгалтерська

	визначеної в п. 2.1), видатки факультетів на ремонт основних засобів, річний знос основних засобів (на підставі методики визначеної в п. 2.1), видатки факультетів на наукову діяльність, інші видатки (закупівля основних засобів та ТМЦ), видатки на комунальні послуги та енергоносії, інші накладні видатки (на підставі методики визначеної в п. 2.2)	довідка
--	--	---------

Сформований підхід до порядку здійснення внутрішнього контролю видатків відповідає діючій методиці їх відображення на рахунках бухгалтерського обліку, однак авторські рекомендації щодо удосконалення обліку витрат і калькулювання платних освітніх послуг вимагають розробки відповідної моделі контролю. Основними складовими розробленої моделі контролю виступають:

– перевірка правильності віднесення витрат до складу накладних (дебетові обороти по рахунку 83 "Витрати до розподілу);

– перевірка правильності розрахунку баз розподілу накладних витрат і їх віднесення на видатки загального й спеціального фондів;

– зв'язання взаємної ув'язки сум витрат;

– рекомендовані для перевірки форми первинної документації.

Запропонована модель характеризується чітким означенням вибору інформаційних носіїв контролю по кореспондуючих рахунках і системністю механізму підконтрольних сум, яка забезпечується таким елементом бухгалтерського обліку як подвійний запис. Проте з метою розширення самої системи контролю вона може бути доповнена такою складовою як перевірка кошторису, адже даний документ містить інформацію про доходи та видатки ДВНЗ, а тому внутрішній контроль розрахункових показників, особливо на етапі планування видатків є актуальним.

В таблиці 2 нами узагальнено основні питання, на які слід звернути увагу у випадку включення до моделі внутрішнього контролю перевірку кошторису.

Таблиця 2. Основні питання, яким слід приділи особливу вагу при перевірці кошторису ДВНЗ

№ п/п	Зміст питання
1	Визначення і затвердження штатів та фонду заробітної плати
2	Розрахунок кошторисних призначень в частині видатків на утримання апарату управління
3	Визначення показників діяльності установи відповідно фактичному контингенту
4	Розрахунок асигнувань на придбання обладнання та інвентарю з врахуванням норм оснащення та фактично забезпечення ним
5	Розрахунок асигнувань на капітальний ремонт з врахуванням технічного стану використовуваних приміщень, їх територіального розміщення і інших специфічних особливостей даної установи

Подальша деталізація моделі внутрішнього контролю відповідно до вищезазначеної складової повинна охоплювати перелік документації, яку необхідно дослідити. Крім цього, при здійсненні контролю касових і фактичних видатків спеціального фонду, який формується за рахунок надання платних послуг, доцільно провести їх аналіз. Результати такого аналізу доцільно оформити у вигляді таблиці з графами:

- показники;
- КЕКВ;
- касові видатки;
- фактичні видатки;
- перевитрати фактичних видатків над касовими.

Додатковою функцією системи внутрішнього контролю, на наш погляд, може бути пошук резервів оптимізації факторів надання освітніх послуг. Проте в даному випадку необхідно здійснити теоретичне обґрунтування розрахункових показників, однак адаптувати їх до специфіки освітньої галузі.

Надання освітніх послуг потребує певної кількості засобів, предметів праці та робочої сили відповідної якості. Якісні показники даних ресурсів визначаються на основі потреб і вимог щодо забезпечення навчального процесу. При цьому слід врахувати, як справедливо зазначає Стефанів І.Ф. [4, с. 19] те, що будь-яку діяльність можна провести у кілька різних способів, отже імовірно, що найбільш вигідним із них буде такий процес, за якого досягатиметься максимальна фінансова забезпеченість ВНЗ.

Рішення про те, що слід в першу чергу збільшувати обсяги чи ціни, залежить від двох факторів, а саме внутрішніх та зовнішніх. Внутрішні чинники збільшення доходності залежать від наявності у навчального закладу достатньої кількості фондів та їх якості.

Так, наприклад, коли немає відповідної кількості ресурсів навчального закладу для швидкого збільшення обсягів надання освітніх послуг, то можна прогнозувати, що, або фінансовий стан його не зміниться, або економічне зростання можливе за рахунок зовнішніх факторів – ціні (якщо існує така можливість).

Наявність достатньої кількості ресурсів ще не є ознакою того, що процес надання освітніх послуг може бути ефективним. Між усіма факторами потрібна наявність компліментарності. Вона досягається завдяки кругообігу іншого – четвертого, і можливо найголовнішого фактору – інформації. Основним завданням інформації є сприяння досягненню такого стану, за якого використання будь-яких інших факторів було б найбільш ефективним.

Якщо у навчальному закладі сформувалися певна кількість ресурсів, то ефективність їх використання може бути різною. Так, наприклад, наявність занадто великої кількості засобів та предметів праці при відсутності достатньої кількості працівників буде призводити до непрямих втрат, адже, не приймаючи участі у процесі надання освітніх послуг, вони матимуть негативний вплив на фінансове забезпечення надання освітніх послуг в цілому.

#### Висновки та перспективи подальших досліджень.

Такий підхід за умови впровадження та використання на практиці забезпечить:

- встановлення науково обґрунтованої ціни на освітні послуги;
- формування дієвої системи внутрішньогосподарського контролю, що відповідає міжнародним вимогам;
- мінімізацію витрат на надання послуг;
- досягнення не лише раціонального використання бюджетних асигнувань, а й зростання обсягів і якості наданих ДВН послуг.

Дослідження даного напрямку в перспективі доцільно розвивати шляхом розробки пропозицій щодо автоматизації процедур контролю. Це забезпечить зростання його оперативності та якості, адже при вірно спроектованому алгоритмі і належним чином написаній і відлагодженій програмі, природно чекати, що, результат не повинен містити помилок.

#### Список використаної літератури:

1. Дрозд І.К., Шевчук В.О. Державний фінансовий контроль. Навчальний посібник. – К.: ТОВ "Імекс-ЛТД", 2007. – 304 с.
2. Калюга Є.В. Фінансово-господарський контроль в системі управління: Монографія. – К.: Ельга, Ніка – Центр, 2002. – 360 с.
3. Бюджетний кодекс України: закон, засади, коментар / За редакцією О.В. Турчинова і Ц.Г. Огня. – К.: Парламентське вид-во, 2002. – 370 с.
4. Стефанів І.Ф. Ефективність управління факторами виробництва // Наукові записки. Збірник праць кафедри економічного аналізу. Випуск 12. Частина 2. – Тернопіль: Економічна думка, 2003. – С. 19-21.

СИСЮК Світлана Василівна – кандидат економічних наук, доцент Тернопільського національного економічного університету

Наукові інтереси:

- облік ЗЕД
- облік і контроль в бюджетних установах

