

13. Ігор Шелухин, ИКФ "АЛЪТ" Тези доповіді на семінарі "Промислова кооперація і аутсорсинг" (26 червня, Москва. Семінар організований Міжрегіональним центром промислової субконтрактації і партнерства).

**УДК 657**

**ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГІЧНІ АСПЕКТИ  
БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ВИЩИХ ЗАКЛАДІВ ОСВІТИ**

**В.А. ПІГОШ**  
Мукачівський технологічний інститут

*В статті досліджено питання теоретичних та методологічних проблем бухгалтерського обліку бюджетних установ, зокрема вищих учбових закладів освіти, розкрито його значення у прийнятті управлінських рішень.*

Економічний розвиток бюджетної установи є невід'ємною частиною від удосконалення економічної роботи на всіх рівнях управління, підвищення відповідальності міністерств та відомств, а також безпосередніх виконавців за ефективність використання трудових, матеріальних та грошових ресурсів.

У забезпеченні раціонального та економного використання ресурсів, проведенні боротьби з беззаконністю витрачання матеріальних засобів та грошових коштів, дотриманні фінансово-бюджетної дисципліни вирішальну роль відіграє реалізація такої функції управління, як бухгалтерський облік.

Удосконалення бухгалтерського обліку, посилення його контрольних функцій за господарською та фінансовою діяльністю установи – основа дотримання фінансово-бюджетної дисципліни. Відображаючи усі операції, пов'язані з освоєнням кошторису витрат, бухгалтерський облік дозволяє не тільки систематично зіставляти їх з плановими показниками, а ще й виявляти відхилення фактичних витрат від планових, визначити найголовніші напрямки витрат та підвищувати рівень бюджетного кошторисного планування в цілому. Висока якість облікової інформації створює умови ефективної реалізації всіх без винятку функцій управління.

***Об'єкти та методи дослідження***

Державні вищі заклади освіти є суб'єктами освітньої діяльності, яка здійснюється з метою задоволення освітніх потреб особи, суспільства і держави. Бухгалтерський облік виконання кошторису бюджетних установ, зокрема закладів вищої освіти, реалізація ефективної облікової політики у сфері освітніх закладів та питання автоматизації бухгалтерського обліку посідають достатньо важливе місце у

процесі регулювання економічного розвитку ВНЗ. Бухгалтерський облік є одним із основних інструментів цього регулювання, який суттєво впливає на якість та своєчасність прийняття рішень з питань збалансованості державних надходжень та управління бюджетними коштами. Виходячи із вказаних позицій, дане питання є актуальним, має важливе теоретичне і практичне значення. Крім того, питання ощадливості й економії державних коштів набувають особливо актуального значення в сучасних умовах, коли позабюджетні джерела фінансування бюджетних установ – ВНЗ та їх структурних складових - займають значну питому вагу у виконанні ними в повному обсязі послуг, передбачених програмами їх функціонування. Одним із найважливіших шляхів для вирішення цих питань є створення ефективних теоретичних систем бухгалтерського обліку у вищих закладах установ освіти.

Над проблемами розвитку бухгалтерського обліку у бюджетних установах працювало багато відомих вітчизняних та зарубіжних економістів і вчених. Більшість цих праць пов'язана з функціонуванням бюджетних установ і організацій. Великий внесок у розвиток цих напрямків зробили М. Т. Білуха, Ф. Ф. Бутинець, Й.М. Бескид [1], Є.М. Бойко [2], О. Д. Гудзінський, К. Друрі, Е.П.Дедков [3], Р.Т.Джога [4], Й. С. Завадський., Т.В.Канєва [5], Г. Г. Кірейцев, А. М. Кузьмінський, М. В. Кужельний, В. Г. Лінник., Д. Міддлтон, В. Б. Моссаковський, М. С. Пушкар [6], Роберт Н. Антоні, П. Т. Саблук, Г. В. Савицька, В. К. Савчук, С. В. Свірко [7], Я. В. Соколов, В. В. Сопко, Л. К. Сук, І. Т. Ткаченко, Д. Фостер, Ч. Т. Хорнгрен, О.О.Чечуліна, М. Г. Чумаченко, Л. С. Шатківська, В. П. Ярмоленко та інші вчені. Більшість робіт відображає бюджетний бухгалтерський облік як інструмент забезпечення централізованого управління діяльністю таких установ.

Однак, питання вдосконалення розвитку бухгалтерського обліку вищої освіти у економічній літературі є малодослідженим. Відсутні науково обґрунтовані рекомендації щодо ролі державного бюджету і бюджетної системи в цілому у здійсненні освітньої політики. Разом з тим, зарубіжна економічна думка має певні здобутки в наукових дослідженнях питань, пов'язаних із освітніми послугами, що надаються державою.

### ***Постановка задачі***

Мета і задачі дослідження полягають у розробці рекомендацій та пропозицій щодо удосконалення бухгалтерського обліку виконання кошторису бюджетних установ, зокрема вищих навчальних закладів, з метою підвищення ефективності їх управління.

Для досягнення поставленої мети були сформульовані такі задачі:

- дослідити теоретичні основи бухгалтерського обліку виконання кошторису та визначити чинники, що впливають на облікову політику його виконання;
- проаналізувати сучасний стан бухгалтерського обліку, виявити недоліки в організації та методології, визначити напрями удосконалення обліку з метою управління бюджетними установами;
- проаналізувати форми ведення бухгалтерського обліку з метою їх удосконалення;
- розробити практичні рекомендації щодо методики виконання кошторису за умов функціонування автоматизованої (комп'ютерної) форми ведення бухгалтерського обліку.

#### *Результати та їх обговорення*

Облік виник і розвивався у зв'язку з потребою суспільства в необхідній і достатній інформації щодо наявності та руху майна з метою контролю та управління господарськими процесами і їх результатами. В своєму розвитку бухгалтерський облік пройшов певну еволюцію, яка обумовлена ускладненням фінансово-господарської діяльності суспільства. Існуюча система бухгалтерського обліку склалась не відразу. У своєму розвитку бухгалтерський облік пройшов тривалий шлях. У минулому бухгалтерський облік задовольняв потреби планової системи господарювання і був лише засобом реєстрації господарських операцій. При цьому бухгалтерський облік не характеризувався оперативністю і мав обмежену деталізацію. Сучасний стан економіки з її динамічністю, конкурентною боротьбою вимагає постійного удосконалення форм і методів обліку.

Головним документом, який визначив засади бюджетної системи України, є Бюджетний Кодекс України від 21 червня 2001 року [10]. Бюджетними установами та організаціями вважаються такі, що повністю чи частково фінансуються за рахунок коштів бюджету (державного чи місцевих) і здійснюють свої видатки відповідно до кошторису – їх головного планового і фінансового документа. Сфера бюджетних установ є досить різноманітною за функціональними ознаками. Можна погодитися з С. В. Свірко [7, с. 9], яка умовно поділяє її на чотири групи:

- установи, що виконують законодавчі функції, функції управління, охорони, контролю,
- міністерства, відомства, фінансові органи, органи казначейства, податкова

інспекція, митна служба, армія, органи міліції, судові органи, органи прокуратури, органи пенітенціарної системи та інші;

- установи соціально-культурного комплексу: установи освіти, медичні заклади, дитячі виховні заклади, установи культури, науки тощо;
- соціальні фонди й служби та інші бюджетні установи.

Таким чином, відображаються горизонтальні зв'язки, що склалися в бюджетній сфері.

В ієрархічній системі вертикальних зв'язків бюджетні установи поділяють на:

- головних розпорядників коштів;
- розпорядників коштів другого рівня;
- розпорядників коштів третього рівня.

Розпорядниками коштів є керівники міністерств, відомств та установ, яким надано право розпоряджатися бюджетними асигнуваннями, що виділені на відповідні заходи.

Головні розпорядники коштів мають право використовувати надані бюджетні кошти на власні потреби та відповідні заходи, а також розподіляти кошти між підлеглими розпорядниками коштів.

Підлеглі розпорядники коштів поділяються на розпорядників коштів другого і третього рівня чи ступеня. До розпорядників коштів другого рівня відносяться керівники, які одержують кошти як на видатки установи, так і на переказ безпосередньо підпорядкованим їм установам, підприємствам чи організаціям. Розпорядники коштів третього ступеня отримують кошти тільки на видатки даної установи.

Відкриттю фінансування передують доведення обсягу асигнувань та кошторисів видатків, що передбачає наступні кроки: Міністерство фінансів України доводить головним розпорядникам коштів обсяги асигнувань, що виділяються їм з бюджету → Головні розпорядники коштів доводять підлеглим розпорядникам коштів лімітні довідки про витрати з бюджету, що є підставою для складання єдиного кошторису доходів та видатків → після цього розпорядники коштів усіх ступенів подають кошториси доходів і видатків до Головного управління Державного казначейства.

Є загальні особливості діяльності бюджетних установ, які виділяють їх з-поміж інших, про що зауважує С. В. Свірко [7, с. 10].

По-перше, основним результатом їх діяльності є послуга, що за своєю економічною сутністю повинно розглядатися як конкретний вид діяльності, покликаний задовольнити потреби фізичних та юридичних осіб з боку держави, а звідси, по-друге, бюджетні установи функціонують на засадах державної форми власності, що автоматично вносить корективи в їхні права як юридичних осіб: обмеження щодо реалізації та передачі цінностей, відсутність поняття банкрутства та інше. Під поняттям “фінансування” стосовно бюджетних установ дослівно розуміють забезпечення цих установ грошовими коштами. Коло джерел фінансування бюджетних організацій значно розширилося: крім коштів із державного та місцевих бюджетів, бюджетні установи отримують грошові надходження у вигляді платні за надання послуг. Характер та адресність фінансування мають досить вагоме значення, оскільки не тільки регламентують подальше витрачання коштів, але й визначають принципи фінансування.

Розглядаючи основні канали, за якими відбувається надходження грошових ресурсів до бюджетних установ, потрібно зазначити, що першим і головним є бюджетне фінансування, що здійснюється відповідно до кошторису видатків бюджетних установ:

- безповоротність надання коштів;
- зв'язок між обсягом фінансування та виконанням планів бюджетною установою;
- цільове призначення;
- контроль за використанням наданих коштів.

Перший принцип означає, що кошти, отримані бюджетною організацією з державного чи місцевого бюджету, не повертаються до джерела фінансування. Тобто впродовж року кошти використовуються на проведення господарської діяльності такої організації, а залишки бюджетного фінансування на кінець звітного року залишаються у її розпорядженні.

Сутність другого принципу полягає у тому, що бюджетна установа отримує кошти не під план, а відповідно до фактичного виконання плану. При цьому на чергову суму надходжень грошових коштів безпосередньо впливає якість використання попередньо наданих коштів та дотримання установою фінансової дисципліни.

Третій принцип – принцип цільового призначення – означає, що отримані кошти повинні використовуватись відповідно до передбачених у кошторисі статей бюджетної

класифікації видатків бюджетних установ. Контроль за використанням коштів здійснюється на всіх етапах господарської діяльності бюджетних установ через казначейську систему виконання бюджету.

Залежно від природи облікової інформації бухгалтерський облік поділяють на три взаємопов'язані між собою види: оперативний, статистичний, бухгалтерський. Кожен з них має свою специфіку, коло явищ, які вивчаються, задач і методів спостереження. Вони доповнюють один одного і складають єдину систему обліку в Україні.

Оперативний облік використовується для реєстрації, спостереження і контролю за окремими явищами бюджетного процесу з метою його повсякденного керівництва на певних ділянках. Дані оперативного обліку збираються на певну дату усно, за допомогою телефону, за телеграфом, телефаксом або відсилаються засобами електронного зв'язку у вигляді термінових повідомлень керівництву і державним органам, якщо це передбачено законодавством України. Така інформація необхідна для відповідних оперативних висновків та розробки конкретних рекомендацій для зняття негативних явищ і виявлення додаткових резервів бюджетних установ з наступним їх використанням.

Статистичний облік вивчає і узагальнює масові явища та їх закономірності в бюджетному процесі. Він тісно пов'язаний з іншими видами обліку, використовує дані оперативного і бухгалтерського обліку, має свої особливі прийоми збору даних (листування, анкети, опитування) і способи обробки цих даних (групування, зведення, вирахування різних показників: середніх, індексів, коефіцієнтів). Дані статистичного обліку використовуються для економічного аналізу і прогнозування на поточний і перспективний періоди.

Бухгалтерський облік являє собою упорядковану систему збору, реєстрації і узагальнення у грошовому виразі інформації про активи та зобов'язання бюджетних установ та їх рух шляхом суцільної, безперервної і документально реєстрації всіх бюджетних операцій.

Бухгалтерський облік має свої особливості, які відрізняють його від інших видів обліку [8]. Бухгалтерський облік: є документально обґрунтованим обліком; безперервний (з дня в день) у часі і суцільний за охопленням усіх змін, які відбуваються у бюджетному процесі; застосовує особливі, тільки йому властиві елементи обробки даних (бухгалтерські рахунки, подвійний запис, баланс тощо).

А. Велш Глен та Г. Шорт Деніел вважають, що облік дає інформацію, яка допомагає прийняти рішення. Більшість важливих рішень, незалежно від їх суті, базується на фінансових розрахунках. Облік забезпечує ці розрахунки потрібною базисною інформацією та дає аналітичну орієнтацію щодо можливих чинників та наслідків альтернатив, які розглядаються. За Велшом та Шортом облік розкриває економічні наслідки раніше прийнятих рішень.

Результати проведеного дослідження свідчать про те, що навіть коли рішення нещодавно прийнято і тільки починає втілюватися в життя, воно вже може помітно вплинути на перебіг бюджетного процесу. Цей вплив може мати вирішальний характер, тому наслідки прийнятих рішень мають бути вчасно доведені до зацікавлених осіб, щоб останні завжди мали інформацію про проблеми, що існують та виникають. Отже, облік дає змогу здійснювати зворотний зв'язок: фінансові звіти, які періодично складаються для зацікавлених осіб, містять у собі відомості про економічні наслідки раніше прийнятих рішень. Бухгалтерський облік відображає виконання кошторису через облік: активів та пасивів, доходів, видатків, зобов'язань, розрахунків та результату у процесі виконання кошторису.

Єпіфанов А.О., Сало І.В. та Д'яконова І.І. вважають, що істотність бюджетного обліку найбільш повно проявляється в його функціях [9].

На підставі проведеного дослідження функцій бухгалтерського обліку бюджетних установ можна констатувати, що:

- Інформаційна функція базується на тому, що всі операції, які здійснюються за рахунок бюджетних коштів, тобто видатки, або за доходами, відображається у відповідних бухгалтерських документах на рахунках бухгалтерського обліку. Облік ведеться в розрізі за кодами бюджетної класифікації доходів, видатків (програмної, відомчої, економічної).

- Управлінська функція полягає у забезпеченні об'єктів управління різних рівнів інформацією, необхідною для планування, регулювання, оцінки. Це дає змогу виявити відхилення від затверджених у кошторисі показників за доходами та видатками і внести, у разі необхідності, відповідні зміни.

- Функція контролю пов'язана з суцільним контролем, що проводиться при зарахуванні доходів за їх видами та проведенні видатків за цільовим спрямуванням коштів згідно з розписом, кошторисом у межах наявних коштів на відповідну мету і зареєстрованих зобов'язань розпорядників та одержувачів бюджетних коштів.

Запровадити автоматизовану систему контролю шляхом застосування одночасних бухгалтерських проведень за відповідними рахунками бухгалтерського обліку (балансовими, бюджетними та меморандними (допоміжними)). Такий підхід щодо відображення в обліку операцій дозволить через облік виявляти всі порушення бюджетного законодавства, невиконання розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів вимог щодо використання коштів державного бюджету.

- Функція фінансового аналізу полягає у здійсненні на основі первинних та зведених даних економічного аналізу наявності, стану і руху ресурсів бюджетної установи із широким застосуванням економіко-статистичних методів і моделювання. Дані бухгалтерського обліку та звітності є головним джерелом інформації для економічного аналізу виконання кошторису, джерелом, що забезпечує документальне обґрунтування аналітичних висновків. Використовуючи дані обліку та звітності, фінансовий аналіз одночасно висуває вимоги щодо їх удосконалення та розвитку, сприяє раціональній організації облікової роботи з метою отримання повноцінної достовірної економічної інформації.

Бухгалтерський облік враховує всі кошти і є необхідним для забезпечення збереженості бюджетних коштів через відображення всіх операцій у бухгалтерських документах, складання бухгалтерського балансу й звіту про виконання бюджету. Бухгалтерський облік дає змогу запобігати крадіжкам, розтратам та іншим порушенням. У цьому чітко проявляється функція бюджетного обліку щодо забезпечення збереженості бюджетних коштів.

Бухгалтерський облік бюджетних установ становить основу інформаційного забезпечення управління бюджетним процесом. За ствердженням Л.Д. Сафонової, облік є третьою складовою бюджетного менеджменту. Місце обліку в бюджетному менеджменті визначається місцем обліку в системі управління. Облік вирішує важливе завдання – забезпечити систему управління необхідною інформацією. Тобто, облік – це забезпечуюча система, на якій базується бюджетний процес [6].

Бюджетний облік з часів створення органів Державного казначейства України розвивався досить швидко, випереджаючи теорію. Він базувався на об'єктивних закономірностях розвитку обліку, узагальненні досвіду та суспільної практики. В розвинутих західних країнах вже кілька десятиріч існує поділ бухгалтерського обліку у секторі бюджетних установ. Однак, в Україні поділу бухгалтерського обліку бюджетних установ залежно від облікових функцій не існувало. З огляду на зазначене, ми пропонуємо бухгалтерський облік поділити на: теорію бухгалтерського обліку,



фінансовий і управлінський облік. Слід зазначити, що теорія бухгалтерського обліку - це теоретичні, методологічні і практичні основи організації системи бухгалтерського обліку. Бухгалтерський облік забезпечує на сьогодні відображення всіх змін, які відбуваються, володіє достатньою оперативністю і має значну деталізацію інформації. Забезпечити такий рівень функціонування системи бухгалтерського обліку неможливо без чіткої теоретичної та методологічної основи.

Фінансовий облік - це система збору звітної інформації, яка забезпечує бухгалтерське оформлення і реєстрацію здійснених операцій, а також складання фінансової звітності. Фінансовий облік є правонаступником традиційного бухгалтерського обліку, переймає його предмет і метод. Зберігаючи повну обґрунтованість і достовірність даних, фінансовий облік призначений в основному для складання звітності, спрямованої для зовнішніх користувачів.

Управлінський облік – це система збору облікової інформації, яка використовується переважно керівниками. Управлінський облік являє собою внутрішньосистемний облік і за своєю суттю є конфіденційним, оскільки ведеться з метою забезпечення керівництва оперативною, фінансовою та нефінансовою інформацією у визначеній ними формі для планування, управління бюджетними коштами, оцінки і контролю за використанням бюджетних коштів.

Виходячи з вищевикладеного, нами запропоновано сформулювати визначення предмета та об'єктів управлінського обліку: предметом управлінського обліку є поточна діяльність бюджетних установ, пов'язана з виконанням та управлінням ресурсами установи, об'єктами управлінського обліку є структура доходів і видатків.

Існує два підходи до організації управлінського обліку: паралельний і інтегрований.

Паралельний підхід передбачає наявність двох автономних систем обліку, які характеризуються:

- різноманітною спрямованістю (орієнтацією) обліку;
- різними принципами відображення доходів і видатків і можливими суттєвими відмінностями в результатах;
- спеціалізацією облікових працівників.

Інтегрований підхід виходить з того, що відображення операцій відбувається на основі одних і тих самих документів (подій) в єдиній базі даних бухгалтерського обліку. Різниця між фінансовим і управлінським обліком полягає в глибині деталізації

обліку, різному групуванні статей обліку, періодичності вибірки із бази даних, формах представлення інформації. Перевагою такого підходу є:

- уникнення дублювання облікових операцій;
- відсутність необхідності координації дій різних облікових підрозділів;
- зв'язок управлінського і фінансового обліку через баланс.

На сучасному етапі в Україні відбувається становлення системи управлінського обліку. На нашу думку, доцільно запроваджувати інтегрований підхід до організації управлінського обліку, хоча на етапі становлення більш доступним для користувача є паралельний підхід.

### **Висновки**

Враховуючи досвід розвинутих західних країн, автором запропоновано поділити бухгалтерський облік бюджетних установ на: теорію бухгалтерського обліку, фінансовий і управлінський облік. Дане вдосконалення бухгалтерського обліку у секторі вищої освіти дозволить:

- отримати реальну інформацію про грошові ресурси, що надасть можливість їх оптимізації на принципах наочності та об'єктивності;
- ефективно управляти наявними ресурсами та оперативно задовольняти першочергові та інші потреби;
- забезпечити прозорість та контроль за цільовим спрямуванням бюджетних коштів;
- своєчасно здійснювати перерахування належних коштів.

### **ЛІТЕРАТУРА**

1. Бескид Й.М. Перспективи нормативного планування витрат на соціальну сферу // Фінанси України. — 2000. — № 4.
2. Бойко Є.М. Сучасний стан і напрямки реформування системи вищої освіти // Фінанси України. - 1999. -№ 9.- С. 46-51
3. Дедков Е.П. Бюджетный учёт.- М.: Финансы и статистика, 1983. – 231 с.
4. Джога Р.Т. Бухгалтерський облік у бюджетних установах: Навч. Посібник. – К.: КНЕУ, 2001.- 250 с. ISBN 966-574-214-0
5. Канева Т.В. Облік власних надходжень у державних вищих навчальних закладах //Фондовий ринок. – 2000.
6. Пушкар М.С. Тенденції та закономірності розвитку бухгалтерського обліку в Україні (теоретико-методологічні аспекти). – Тернопіль: Екон. думка, 1999. – 422 с. ISBN 966-7411-37-0:26.00
7. Свірко С.В. Бухгалтерський облік і прийняття рішень у бюджетних організаціях: Навч.-метод. посібник для самост. вивч. дисц. – К.: КНЕУ, 2000. – 188 с.
8. Базась М.Ф. Методика і організація фінансового контролю в Україні. – К.: Наукова думка, 2002.

9. Економічний аналіз: Навч. посіб. / За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – Житомир: ПП “Рута”, 2003. – 680 с. ISBN 966-8059-16-6:40.00;39.00
10. Бюджетний кодекс України від 21 червня 2001 р. // Урядовий кур’єр. – 2001. – № 131.

УДК 657

## ОСОБЛИВОСТІ ВЗУТТЄВОГО ВИРОБНИЦТВА І МЕТОДИЧНІ АСПЕКТИ ОРГАНІЗАЦІЇ ІНТЕГРОВАНОЇ СИСТЕМИ ОБЛІКУ ВИТРАТ І КАЛЬКУЛЮВАННЯ СОБІВАРТОСТІ

Н.М.УРБАН к.е.н.

Мукачівський технологічний інститут

*Ефективність управління значною мірою визначається змістом та якістю інформації про діяльність підприємства, яку надають бухгалтерський облік і економічний аналіз, зокрема, їх найважливіші підсистеми – облік і аналіз витрат. В даній статті розкрито вплив особливостей технологічного процесу взуттєвого виробництва на методичні аспекти організації інтегрованої системи обліку витрат.*

Розвиток в Україні ринкової економіки супроводжується набуттям підприємствами господарської самостійності і, водночас, виникненням жорсткої конкурентної боротьби між ними. Виживання підприємства в такому економічному середовищі вимагає створення ефективної системи управління. Ефективність управління значною мірою визначається змістом та якістю інформації про діяльність підприємства, яку надають бухгалтерський облік і економічний аналіз, зокрема, їх найважливіші підсистеми – облік і аналіз витрат. Тому передумовою створення на підприємстві адекватної ринковим умовам системи управління є організація обліку і аналізу витрат на методологічних засадах, що забезпечать формування інформації, яка є корисною для менеджерів підприємства.

### **Об’єкти та методи дослідження**

Об’єктом дослідження є облік витрат, результати якого повинні забезпечувати інформацію для обчислення собівартості продукції (робіт, послуг), прогнозування майбутнього рівня витрат, прийняття поточних управлінських рішень. Проведені дослідження базуються на поєднанні діалектичного та історичного методів пізнання економічних процесів, використанні прийомів емпіричного дослідження: спостереження, порівняння, вимірювання; прийомів теоретичного дослідження: абстрагування, аналізу, синтезу, дедукції, індукції.