

тості продукції без включення частки постійних витрат, дає можливість більш оперативно контролювати лише змінні витрати, оскільки постійні витрати покриваються за рахунок маржинального доходу, хоча це до деякої міри викривляє собівартість окремих видів продукції і визначення її рентабельності. При виборі методу управління, обліку витрат і калькуляції собівартості продукції необхідно враховувати всі специфічні умови господарювання.

### **Література:**

1. Присяжнюк М., Саблук П., Кропивко М. Про необхідність і напрями поглиблення аграрної реформи / [М. Присяжнюк, П. Саблук, М. Кропивко] // Економіка України. – 2011. – № 6. – С. 4-16.
2. Моссаковський, В. Б. Система контролю витрат виробництва за сучасних умов / [В.Б.Моссаковський] // Бухгалтерський облік і аудит. - 2002. - № 9. - С.29-34.
3. Іонін Є.Є. Актуальні питання теорії і практики економічного аналізу / Є.Є.Іонін // Збірник наукових праць «Наукові записки». – 2011. – №16. – С. 29-30
4. Наукові основи агропромислового виробництва в зоні Полісся та західному регіоні України./ редкол.: М.В. Зубець та ін. – К.: Аграрна наука. – 2010 – 944 с.
5. Аграрна реформа в Україні/П. І. Гайдуцький, П. Т. Саблук, Ю. О. Лупенко та ін.; За ред. П. І. Гайдуцького. — К.: ННЦ ІАЕ, 2005. — 424 с.
6. Пархоменко Л. М. Теоретичні основи дослідження економічної ефективності сільськогосподарського виробництва в умовах ринку / Л.М. Пархоменко // Економіка АПК. – 2006. – № 8. – С.82-87.
7. Витрати та ефективність виробництва продукції в сільськогосподарських підприємствах (моніторинг). / [Воскобойнік Ю. П., Шпикупяк О. Г., Камінський І. В. та ін.]; за ред. Ю. П. Воскобойника. – К. : ННЦ ІАЕ, 2011. – 355 с.
8. Мних Є. В. Економічний аналіз діяльності підприємства: Підручник./Мних Є.В. —К.: КНТЕУ, 2008. — 513 с.
9. Кірейцев Г. Г. Фінансовий менеджмент [Текст] : навчальний посібник для студ. вузів /Г.Г. Кірейцев. - 2-ге вид., перероб. та доп. - К.: ЦУЛ, 2002. - 496 с.
10. Мармоза А. Т. Статистика: підручник [для студентів вищ. навч. закладів]. / А. Т. Мармоза. - К.: Ельга-Н, КНТ, 2009. - 896 с.
11. Лугідін О.Є., Фемішин С.В. Статистика національної та міжнародної економіки: Навч. посібник. – Львів: «Новий світ-2000», 2008. – 471 с.

*Рецензент: д.е.н., професор Шкарабан С.І.*

УДК 657.1.012.1

## **ОБЛІКОВА ПОЛІТИКА ЯК ЕЛЕМЕНТ СИСТЕМИ УПРАВЛІННЯ БЮДЖЕТНИМИ УСТАНОВАМИ**

***Костишин Н.С., к.е.н., Шмигель О.Є., к.е.н., доцент  
Чортківський інститут підприємництва і бізнесу***

*У статті обґрунтовано особливості формування та організації облікової політики бюджетних установ, що є центральним елементом інтегрованої інформаційно-аналітичної системи управління організаціями невиробничої сфери на прикладі вищих навчальних закладів.*

*The features of forming and organization of registration policy of budgetary establishments which are the central element of computer-integrated informaciyno-analitichnoy control system by organizations of unproductive sphere on the example of higher educational establishments are grounded in the article.*

**Постановка проблеми.** Зміни в економічному устрою нашої країни, які відбулися за останнє десятиріччя, вплинули й на діяльність бюджетних установ та організацій. Необхідність адаптації економічної, обліково-аналітичної інформації до міжнародних стандартів, підвищення рівня прозорості та відкритості ведення бухгалтерського обліку, встановлення уніфікованих вимог до вибору програмного забезпечення, посилення інтеграційних процесів, гармонізація усіх ланок управління – потребували перегляду системи бухгалтерського обліку в бюджетному секторі.

Початком реформи виконання державної політики в бюджетній сфері стала, прийнята Кабінетом міністрів України в січні 2007 року, Стратегія модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі [1], реалізація якої повинна забезпечити умови для створення інтегрованої інформаційно-аналітичної системи управління державними фінансами та бухгалтерським обліком зокрема.

Удосконалення системи обліку надалі супроводжувалось розробкою та прийняттям ряду національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі, зокрема П(С)БО 101 „Подання фінансової звітності”, П(С)БО 102 „Консолідована фінансова звітність”, П(С)БО 103 „Фінансова звітність за сегментами”, П(С)БО 105 „Фінансова звітність в умовах гіперінфляції”, П(С)БО 124 „Доходи”, П(С)БО 125 „Зміни облікових оцінок та виправлення помилок”, П(С)БО 126 „Оренда”, П(С)БО 127 „Зменшення корисності активів”, П(С)БО 128 „Забезпечення, непередбачені зобов’язання та непередбачені активи”, П(С)БО 129 „Інвестиційна нерухомість” та інші [2], а також „Типового положення про бухгалтерську службу бюджетної установи”, в якому визначено завдання функціональні обов’язки бухгалтерської служби, повноваження її керівника – головного бухгалтера та вимоги до його професійно-кваліфікаційного рівня [3].

Таким чином, поступово реалізуючи заплановані заходи, уряд намагається виправити існуючі недоліки бухгалтерського обліку, шляхом встановлення єдиних підходів та вимог до його організації в бюджетних установах. Однак, як засвідчує досвід країн з розвиненими ринковими відносинами, базовим елементом (інструментом) організації облікового процесу є вірно підібрана та вміло сформована облікова політика, яка і для установ невиробничої сфери повинна стати основою внутрішнього регулювання обліку, з обов’язковим врахуванням галузевої приналежності.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Вивченням питань становлення та формування облікової політики в Україні сьогодні займаються такі науковці, як Ф. Ф. Бутинець, А. Г. Богач, О. Ф. Вербило, С. Ф. Голов, П. Житній, В. Б. Клевець, Н. Костенко, Л. Пантелійчук, М. С. Пушкар, С. В. Свірко, С. М. Ткаченко, Н. Шпанковська та інші. У своїх працях основну увагу вони приділили розкриттю сутності поняття „облікова політика”, як вибору форм та способів ведення обліку, особливостям формування наказу про облікову політику, вивченню її місця у системі менеджменту, водночас розглядали облікову політику і в ширшому значенні – як один із методів управління діяльністю суб’єкта господарювання. Так, на думку А. Г. Богача, „Облі-

кова політика повинна стати для підприємства своєю конституцією, яка б передбачала права й обов'язки системи обліку щодо формування інформаційних ресурсів як корисної для управління інформації” [4, с. 182].

Отже, можна вважати, що у теоретичному плані питання облікової політики госпрозрахункових підприємств опрацьовано доволі глибоко. Стосовно установ бюджетної сфери, то тут й надалі залишаються невизначеності, які, перш за все, залежать від особливостей діяльності, наявність яких зумовлена передусім необхідністю повного та чіткого дотримання вимог чинного законодавства про бюджетний устрій і бюджетний процес країни. Подальшого дослідження потребують й методологічна та організаційна сутність облікової політики бюджетних установ, її вплив на результати діяльності.

Своє бачення вирішення існуючих проблем щодо формування і модифікації облікової політики бюджетних установ висвітлили такі економісти: В. В. Бабій, Т. Безродна, С. Левицька, М. В. Олексенко, Б. Сивак, І. Р. Хміль, В. Є. Швець, Г. Янчук, Н. А. Яковишина, та інші. Аналізуючи їх публікації, на наш погляд, доцільно виокремити ряд основних аспектів.

По-перше, підтримуючи дискусію щодо уточнення змісту і суті дефініції „облікова політика” бюджетних установ Т. Безродна запропонувала для цих суб'єктів господарювання ввести нове поняття „політика обліку”, що має бути спрямована на інформаційно-аналітичне забезпечення системи управління державними фінансами та стратегічного бюджетного планування [5, с. 28].

По-друге, В. В. Бабій, Н. А. Яковишина, С. В. Свірко, В. Є. Швець вважають за доцільне формування облікової політики бюджетних установ здійснювати за організаційним та методологічним напрямками [6, 7], а О. В. Писарчук останній розділяє на методичний та технічний [8].

По-третє, з метою подолання спірних моментів процесу розробки облікової політики бюджетних установ на теоретичному рівні Н. О. Дугієнко, Н. А. Яковишина, Л. І. Дмитришина, пропонують її формувати у чотири етапи:

- 1) обґрунтування необхідності формування облікової політики бюджетних установ;
- 2) визначення сутності наказу про облікову політику;
- 3) відображення взаємозв'язку облікової політики бюджетних установ із автоматизацією облікового процесу;
- 4) узгодження облікової політики установ-розпорядників бюджетних коштів вищого рівня із обліковою політикою підпорядкованим їм установ [9].

Не применшуючи важливості та вагомості уже існуючих досліджень, хочемо зауважити, що на сьогоднішній день ще не достатньо вивчено роль облікової політики в процесі управління бюджетною організацією з урахуванням специфіки діяльності конкретної установи.

**Постановка завдання.** Метою цього дослідження є обґрунтування особливостей формування облікової політики бюджетних установ як елемента цілісної інтегрованої інформаційно-аналітичної системи управління навчальними закладами.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Важливим аспектом удосконалення та модернізації державної обліково-аналітичної системи має ста-

ти галузева спрямованість становлення облікової політики установ невиробничої сфери. Тобто, створення методологічного і методичного забезпечення, яке б відображало галузеву специфіку окремих сфер діяльності державних інституцій.

Відповідно до Бюджетного кодексу, який діє з січня 2011 року, бюджетні установи – це органи державної влади, органи місцевого самоврядування, а також організації, створені ними і встановленому порядку, що повністю утримуються за рахунок відповідно державного бюджету чи місцевого бюджету [10].

Бюджетні установи є первинною ланкою бюджетної системи, вони належать до неприбуткових організацій та метою їх діяльності є не отримання прибутку, а надання нематеріальних послуг (медичних, освітніх, культурних, процесуально-правових та інших). Особливої уваги, на наш погляд, заслуговують освітні установи, а саме вищі навчальні заклади, які за останнє десятиліття змінили свою структуру (рис. 1).

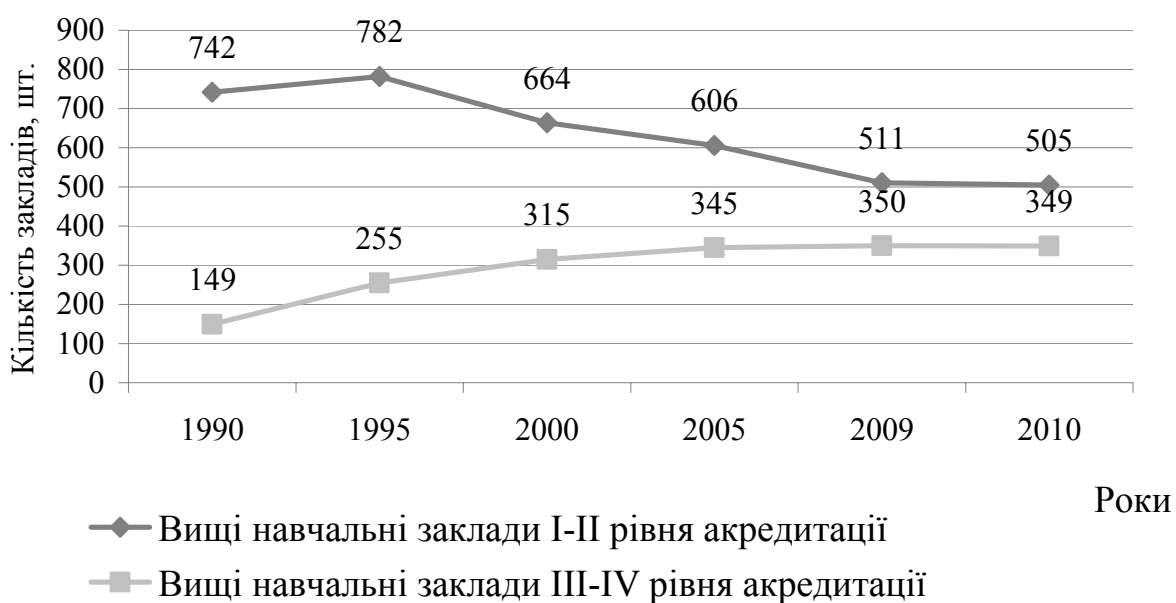


Рис. 1. Вищі навчальні заклади країни за 1990-2010 роки

Скорочується кількість технікумів, училищ, коледжів, які здійснюють підготовку молодших спеціалістів, бакалаврів. Іншу тенденцію спостерігаємо відносно закладів III-IV рівня акредитації – з кожним роком їх кількість зростає.

Хоча вищі навчальні заклади функціонують на правах державної чи комунальної власності, специфіка їх діяльності та потреби населення в необхідності збільшення кількості й якості освітніх послуг зумовили їх надання на комерційній основі, ведення господарської діяльності в межах визначених законодавством. Впровадження у невиробничій сфері нового господарського механізму, використання різних форм господарювання, як надання в оренду приміщень, реалізація продукції виготовленої в учбових майстернях, індивідуальна трудова діяльність, виконання науково-дослідницьких робіт за госпрозрахунковими угодами, надання платних послуг, – призвели до поєднання у вищих навчальних закладах бюджетного фінансування та комерційної діяльності (рис. 2).

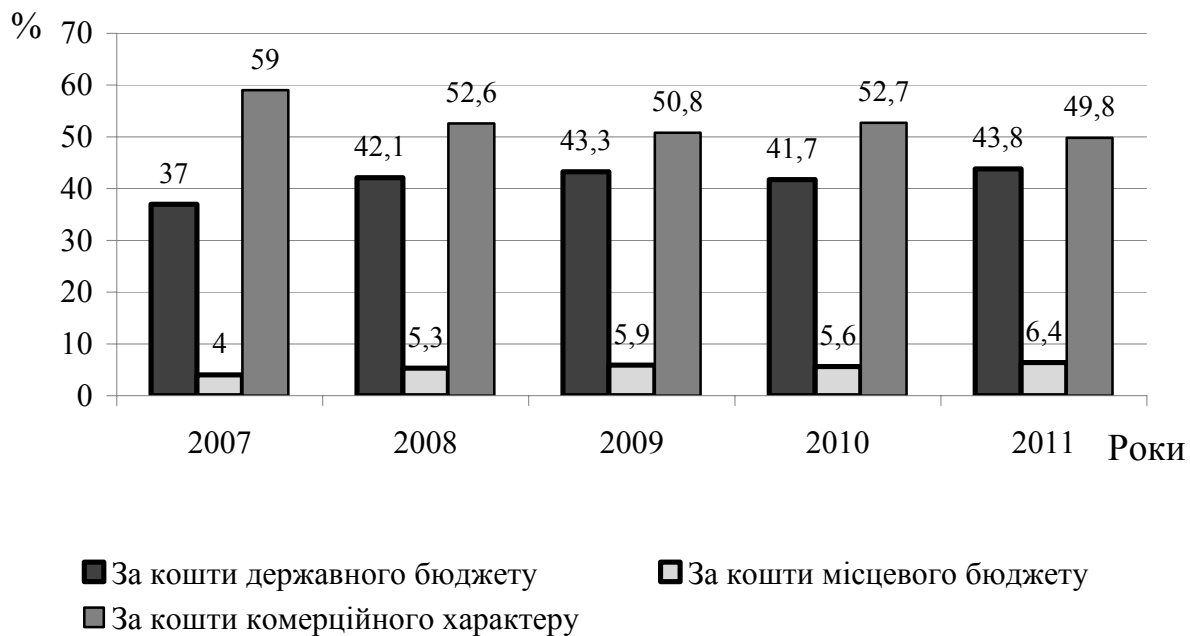


Рис. 2. Фінансування навчання у вищих навчальних закладах за 2007-2011 роки

Як засвідчують статистичні дані, за останні роки більше половини студентів навчається за власні кошти, або за кошти фізичних чи інших юридичних осіб. Такий взаємозв'язок бюджетного фінансування та комерційної діяльності допомагає удосконалити систему оплати праці працівників, поліпшити й оновити матеріальну базу, розширити сферу діяльності, а також помагає раціональнішому використанні бюджетних асигнувань. На нашу думку, державі доцільно сприяти більш активному запровадженню госпрозрахункових відносин у бюджетних установах через систему податкових пільг, що дозволить додатково залучити фінансові кошти для розвитку невиробничої сфери у тому числі й освітньої галузі.

Специфіка діяльності вищих навчальних закладів та виникнення нових понять, як колективний і орендний підхід, інтенсифікація виробництва, вартість підготовки бакалавра, спеціаліста, магістра, зумовлює особливості й новизну в методології та організації облікової політики як елемента цілісної системи управління бюджетної установи. Для вирішення цієї проблеми, як зазначає В. С. Титикало, в одних установах створюють дві бухгалтерії (бюджетну і госпрозрахункову) в інших – вводять два плани рахунків (один для обліку виконання бюджетних коштів, в другий – для обліку підприємницької діяльності), у третіх – складають окремі облікові регістри [11, с. 378].

Вважаємо за доцільне сформувати єдину обліково-аналітичну систему, що об'єднуватиме відображення інформації, яка надходить з різних джерел та забезпечить не лише формування усіх фінансових і не фінансових показників про внутрішні процеси й зовнішнє середовище бюджетної установи, а й скоординує інформаційні потоки, зуміє пов'язати різні види інформації, представить їх у вигляді інтегрованої звітності. Інструментом об'єднання бюджетної та госпрозрахункової інформації про об'єкти обліку може стати Єдиний план рахунків, створення якого повинно гармонізувати з бюджетною

класифікацією, ґрунтуватись на методі нарахування та забезпечити формування національних рахунків з урахуванням специфіки бюджетних установ.

Центральне місце у цій системі займатиме облікова політика, яка має управлінську спрямованість, тобто її метою є досягнення ефективності управління обліковими та аналітичними процесами, вибір оптимальної системи управління процесами діяльності для досягнення оперативних і стратегічних цілей, а також контроль за цільовим використанням бюджетних коштів, так і коштів спеціального фонду, забезпечить якісне кошторисне планування та складання звітності.

Управлінський вектор облікової політики бюджетних установ дозволить отримати інформацію про доходи і витрати (видатки) за центрами їх виникнення та відповідальності, а також калькулювати належним чином нематеріальні послуги. Щоб досягти цілеспрямованого відображення такого інформаційного потоку, необхідно чітко визначити склад контрольованих показників по центрах відповідальності. При цьому, як вказує К. І. Соколова, повинні бути виконані наступні дії:

- визначення основної мети діяльності підрозділів організації;
- декомпозиція основної мети діяльності на складові її підцілі й завдання;
- по кожному завданню визначається набір показників (ключові та допоміжні), що відображають результат його виконання;
- розподіл показників між виділеними раніше центрами відповідальності;
- визначення цільових значень контрольних показників, що є предметом планування [12, с. 102].

Виходячи із вищесказаного та структури вищого навчального закладу, можна виділити центри витрат та місця їх взаємозв'язку (рис. 3).

Це дозволить не тільки облікувати, аналізувати, контролювати, а й прогнозувати витрати у процесі нового циклу – від початку надання освітніх послуг до їх реалізації споживачу. Таким чином, фактична собівартість освітньої послуги за освітньо-кваліфікаційними рівнями та напрямками підготовки буде формуватись з витрат навчальних центрів та витрат центрів, що обслуговують навчальний процес. При цьому, враховуючи специфіку формування фінансового результату діяльності господарського суб'єкта відповідно до чинного законодавства, доцільно витрати вищого навчального закладу розподілити на:

– витрати на освітню послугу – прями витрати на надання освітньої послуги та накладні витрати, що включають:

а) витрати на організацію навчального процесу (витрати на утримання адміністрації інститутів і деканатів факультетів);

б) витрати на обслуговування навчального процесу (витрати відділу програмного і технічного забезпечення, бібліотеки, видавництва);

– витрати періоду – витрати на утримання адміністрації вищого навчального закладу та інші витрати операційної діяльності.



Рис. 3. Структура центрів витрат та місць їх виникнення у вищому навчальному закладі

Розглянута структура витрат освітніх установ, на наш погляд, є ефективним інструментом формування собівартості платних послуг, а також забезпечить внутрішніх користувачів ключовою інформацією, яка сприятиме прийняттю відповідних релевантних управлінських рішень.

Необхідною умовою при формуванні облікової політики бюджетних установ є дотримання відповідно до міжнародних стандартів методу нарахування, який ґрунтується на відображенні витрат (видатків) у міру їх виникнення (споживання). Сформована на його основі інтегрована звітність бюджетних установ містить інформацію не тільки про минулі операції, а й про ті, що пов'язані з виплатою та триманням грошових коштів у майбутньому [13, с. 37]. Це дозволить контролювати правильність використання бюджетних коштів та результативність ведення господарської діяльності, а також надасть можливість об'єктивно оцінити активи та зобов'язання виробничих установ і організацій бюджетного сектору.

**Висновки.** Таким чином, дослідження принципів облікової політики бюджетних установ є перспективним напрямом її удосконалення з урахуванням галузевої приналежності. Адже для бюджетного процесу вміла і раціональна організація облікової політики як елемента управління є вагомим фактором ефективного та цільового використання бюджетних коштів, дає змогу керівництву приймати більш раціональні рішення, аналізувати та контролювати роботу установ невикробничої сфери.

Як напрям подальшого дослідження окресленої проблеми можна виділити необхідність визначення особливостей організації облікової політики з урахуванням специфіки діяльності бюджетних установ і технології оброблення облікових даних, у тому числі системи та форм внутрішньогосподарського (управлінського) обліку та прали документообігу, єдиної системи рахунків і реєстрів обліку, звітності та контролю за господарськими операціями.

### **Література:**

1. Постанова Кабінету міністрів України „Про затвердження Стратегія модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007-2015 роки” із змінами і доповненнями. – № 34 від 16 січня 2007 р. : [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua>.
2. Про затвердження національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://pro4ot.info/index.php>.
3. Постанова Кабінету міністрів України „Про затвердження Типового положення про бухгалтерську службу бюджетної установи”. – № 59 від 26 січня 2011 р.: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua>.
4. Богач А. Г. Наказ про облікову політику – основний регламентуючий документ із формування методика обліку логістичних витрат підприємства / А. Богач // Економічний аналіз. – 2010. – Випуск 6. – С. 180-182.
5. Безродна Т. Облікова політика бюджетних установ: проблеми становлення / Т. Безродна // Бухгалтерський облік і аудит. – 2007. – № 8. – С. 27-29.
6. Бабій В. В. Особливості формування облікової політики бюджетних установ / В. В. Бабій, Н. А. Яковишина : [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://nauka.kushnir.mk.ua>.
7. Швець В. Є. Особливості формування облікової політики бюджетних установ / В. Є. Швець, І. Р. Хміль. – Науковий вісник НЛТУ України. – Львів, 201. – Вип. 21.9. – С. 277-283.
8. Писарчук О. В. Особливості формування облікової політики бюджетних установ / О. В. Писарчук // Збірник наукових праць Кіровоградського національного технічного університету. – Кіровоград, 2010. – №18(II). – С.189-195.
9. Дугієнко Н. О. Основні причини виникнення проблеми формування облікової політики бюджетних установ та методика її розв’язання / Н. О. Дугієнко // Інноваційна економіка. – 2011. – № 20. – С.93-97.
10. Бюджетний кодекс.
11. Титикало В. С. Роль бухгалтерського обліку та звітності в управлінні бюджетною установою / В. С. Титикало // Фінанси, облік і аудит. – 2011. – № 18. – С.369-380.
12. Соколова К. І. Впровадження управлінського обліку на підприємствах / К. І. Соколова // Збірник наукових праць I Всеукраїнської науково-практичної інтернет-конференції „Проблеми та перспективи розвитку обліку, аналізу і контролю в умовах світових інтеграційних процесів”. – Львів, 2012. – С. 101-103.
13. Левицька С. Окремі питання реформування бюджетного обліку: стратегія модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі / С. Левицька // Бухгалтерський облік і аудит. – 2008. – № 6. – С. 34-38.

*Рецензент: д.е.н., професор Хомин П.Я.*