

Електронне наукове фахове видання "Ефективна економіка" включено до переліку наукових фахових видань України з питань економіки (Наказ Міністерства освіти і науки України від 29.12.2014 № 1528)

**Ефективна
ЕКОНОМІКА**

Дніпропетровський державний
аграрно-економічний університет



№ 5, 2014 [Назад](#) [Головна](#)

УДК 336.5.02

*V. V. Byba,
к. т. н., доцент, доцент кафедри економіки підприємства та управління персоналом,
Полтавський національний технічний університет імені Юрія Кондратюка, м. Полтава
Ю. І. Матюшина,
старший викладач кафедри облік і аудит,
Полтавський національний технічний університет імені Юрія Кондратюка, м. Полтава
Ю. І. Карпець,
студентка, Полтавський національний технічний університет імені Юрія Кондратюка, м. Полтава*

ОРГАНІЗАЦІЯ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ В БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВАХ ЯК ФАКТОР ПОСИЛЕННЯ КОНТРОЛЮ ЗА ЦІЛЮВИМ ВИКОРИСТАННЯМ БЮДЖЕТНИХ КОШТІВ

*V. Byba,
Ph.D., assistant professor of business economics and human resources department
Poltava National Technical Yuri Kondratyuk University, Poltava
Y. Matyushina,
senior lecturer department of business economics and human resource management
Poltava National Technical Yuri Kondratyuk University, Poltava
Y. Karpets,
student, Poltava National Technical Yuri Kondratyuk University, Poltava*

ORGANIZATION OF MANAGEMENT ACCOUNTING IN BUDGETARY INSTITUTIONS AS A FACTOR OF INCREASED CONTROL OVER THE TARGETED USE OF BUDGETARY FUNDS

Досліджено суть та значення управлінського обліку в бюджетних установах. Визначено основні причини необхідності активного пошуку ефективних методів ведення й організації управлінського обліку.

The essence and importance of management accounting in budgetary institutions are investigated. The main reasons for the need to actively search for effective methods of organization and management accounting are defined.

Ключові слова: бюджетний облік, управлінський облік, контроль, фінансово-господарська діяльність бюджетних установ.

Keywords: budget, management accounting, control, financial and business activities of budget institutions.

Постановка проблеми. Для організації господарської діяльності бюджетні установи за рахунок отриманих із бюджету та власних коштів придбають і використовують матеріальні цінності, наймають обслуговуючий та управлінський персонал, нараховують йому заробітну плату, здійснюють інші господарські операції, які підлягають обліку.

Бухгалтерський облік у бюджетних установах є складовою обліку в державному секторі України. Як система контролю за наявністю і рухом бюджетних коштів, він виконує управлінську, інформаційну та контрольні функції, має свій предмет, специфічні об'єкти, ведеться методикою, що відрізняється від методики обліку у суб'єктів підприємницької діяльності. Тому, здійснення контролю є обов'язковим елементом управління суспільними фінансовими ресурсами, метою якого є виявлення відхилень від встановлених стандартів, порушень принципів законності та ефективності витрачання фінансових ресурсів.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Дослідженню актуальних питань управлінського обліку в бюджетних установах приділяють увагу такі вітчизняні вчені та практики як Атамас П. Й., Джога Р. Т., Канєва Т. В., Рудченко Ю. С., Свірко С. В., Сушко Н. І., Ткаченко І. Т., Чечуліна О. О. та інші. Проте, вітчизняний бухгалтерський облік у бюджетній сфері не є ідеальним і вимагає реформування, що зумовлює актуальність питання та вказує на необхідність подальших досліджень.

Основні результати дослідження. Ведення бухгалтерського обліку в бюджетних установах та складання звітності ґрунтуються на використанні наступних принципів: законність, достовірність, повнота бухгалтерського обліку, дата операції, прийнятність вхідного балансу, превалювання сутності над формою, суттєвість, доречність, відкритість, сталість, правильність, обережність, незалежність, співставність, безперервність, окреме відображення активів і пасивів.

Фінансово-господарська діяльність бюджетних установ як суб'єктів господарювання характеризується низкою особливостей, які впливають на побудову обліку:

– бюджетні установи функціонують на правах державної чи комунальної форми власності. Таке положення визначає порядок придбання власного капіталу як основи для започаткування й подальшого здійснення діяльності, відчуження майна;

– бюджетні установи належать до неприбуткових організацій – метою їх діяльності є не отримання прибутку, а надання нематеріальних послуг, які, на відміну від готової продукції, не є носіями матеріальної субстанції й не оприбутковуються на склад. Відсутнє поняття виробничого браку, а отримання негативного результату також може розглядатися як результат;

– бюджетні установи в процесі надання нематеріальних послуг здійснюють видатки, які за економічним змістом відрізняються від витрат суб'єктів підприємницької діяльності. Під видатками розуміють державні платежі, що не підлягають поверненню, тобто такі платежі, які не створюють і не компенсують фінансових вимог;

– бюджетні установи мають тенденцію до постійного відставання продуктивності праці порівняно із суб'єктами матеріального виробництва. Це пояснюється тим, що можливість заміни живої праці технікою у сфері послуг дуже обмежені. Адже праця лікарів, учителів, викладачів, науковців є творчим процесом, який не завжди завершується на робочому місці й не піддається автоматизації. Технічні засоби можуть лише розширювати професійні можливості таких працівників. Через це виробництво послуг характеризується високою трудомісткістю, великою питомою вагою видатків на заробітну плату;

– бюджетні установи не наділяються оборотними коштами. Фінансове становище їх визначається своєчасністю і повнотою надходження асигнувань із відповідних бюджетів чи оплатою рахунків згідно із прийнятими зобов'язаннями [3].

На даний час бухгалтерський облік у бюджетній сфері України потребує удосконалення методології та переходу на єдині методологічні засади бухгалтерського обліку і звітності, а також створення їх уніфікованого організаційного та інформаційного забезпечення.

У реформуванні обліку важливим методичним підходом є обґрунтування управлінського обліку в фінансово-господарському механізмі бюджетних установ. Так, управлінський облік визначається як сукупність методів та процедур, які забезпечують підготовку і надання інформації для планування, контролю і прийняття рішень на різних рівнях управління підприємством, установою, організацією.

Управлінський облік визначається як сукупність методів та процедур, які забезпечують підготовку і надання інформації для планування, контролю і прийняття рішень на різних рівнях управління підприємством, установою, організацією. Він більше зорієнтований на зовнішніх користувачів звітності та власників установи, які передусім зацікавлені загальними фінансовими результатами, величиною наданих бюджетних коштів, їх використанням, фінансовим станом на певну дату. Синонімами управлінського обліку є внутрішній, внутрішньогосподарський, виробничий, аналітичний господарський облік.

Виділяють дві основні причини необхідності активного пошуку ефективних методів ведення й організації управлінського обліку на нинішньому етапі функціонування бюджетних установ:

– у великих бюджетних установах система управління ними ускладнюється, тож без надійного інформаційного забезпечення ця система стає некерованою;

– бюджет таких установ вимірюється десятками мільйонів гривень, зокрема доходи і видатки за спеціальним фондом досягають двох третин. Виникає необхідність отримання інформації не лише в розрізі кодів бюджетної класифікації, а й за структурними підрозділами (факультетами, відділеннями, науковими відділами, гуртожитками, лабораторіями тощо) [3].

Вирішити ці проблеми можна різними способами:

– шляхом створення двох бухгалтерій (бюджетної та госпрозрахункової);

– введенням двох планів рахунків (один для обліку використання бюджетних коштів, а другий для обліку підприємницької діяльності);

– складанням окремих облікових регістрів тощо.

Управлінський облік в бюджетних установах перебуває на «зародковому» етапі: інформація, що використовується для оперативного управління видатками поділяється на відомчому рівні, тобто формується система управлінського обліку з деталізацією за центрами відповідальності.

Управлінський облік в бюджетних установах повинен бути зорієнтованим на детальний облік видатків (витрат) і калькулювання собівартості нематеріальних послуг різних сфер бюджетної сфери. Нині існує необхідність пристосування існуючих методів обліку і калькулювання безпосередньо до методики калькулювання нематеріальних послуг. Також виникає потреба в одержанні інформації щодо доходів і видатків окремих структурних підрозділів з метою контролю, планування, оцінки, аналізу їх функціонування.

Окрім того, для цілей як бухгалтерського, так і управлінського обліку є необхідним формування облікової політики. На основі прийнятої облікової політики можна створити достатню ефективну систему обліку як основного елемента управління установою.

Проте, однією з найважливіших функцій управління є контроль за цільовим використанням бюджетних коштів.

Цільове та ефективне використання бюджетних коштів є одним із найважливіших принципів, на яких побудовано бюджетну систему України, регламентовану Бюджетним кодексом, покликане на забезпечення виконання рішення щодо спрямування на задоволення конкретних суспільних потреб визначеної частини обмежених соціальних ресурсів, що мобілізується державою чи територіальною громадою через бюджет. Відповідно, небезпека нецільового використання бюджетних коштів полягає у їх відволіканні від задоволення цих суттєвих суспільних потреб [5].

Нецільове використання бюджетних коштів, за статтею 119 Бюджетного кодексу України означає витрачання їх на цілі, що не відповідають бюджетним призначенням, виділеним бюджетним асигнуванням чи кошторису, має наслідком зменшення асигнувань розпорядникам бюджетних коштів на суму коштів, які витрачені не за цільовим призначенням [1].

До нецільового використання бюджетних коштів можна віднести:

1) використання бюджетних коштів понад кошторисні призначення;

2) фінансування заходів, не передбачених бюджетом;

3) витрати бюджетних коштів за окремими кодами економічної класифікації за рахунок інших, у тому числі здійснення капітальних витрат за рахунок зменшення бюджетних призначень на поточні потреби;

4) взяття до сплати зобов'язань, що перевищують ліміти й кошторисні призначення;

5) використання коштів за відсутності затверджених кошторисів.

У процесі виконання бюджету беруть участь різні державні утворення. Основними структурами, залученими до виконання бюджету, виступають: Верховна Рада України, Міністерство фінансів, Державне казначейство, Рахункова палата, Контрольно-ревізійне управління, Національний банк України, органи податкової та митної служб України, розпорядники коштів.

Кабінет Міністрів України в особі Міністерства фінансів України, яке здійснює загальну організацію та управління виконанням державного бюджету, координує діяльність учасників бюджетного процесу з питань виконання бюджету. Виконання місцевих бюджетів забезпечують Рада Міністрів Автономної Республіки Крим, місцеві державні адміністрації, виконавчі органи відповідних рад або міські, селищні чи сільські голови (у разі, якщо відповідні виконавчі органи не створено).

Що стосується Верховної Ради України, то до її повноважень належить контроль за дотриманням бюджетного законодавства на кожній стадії бюджетного процесу.

Рахункова палата як підпорядкований та підзвітний Верховній Раді орган здійснює контроль за дотриманням бюджетного законодавства, а саме:

- використанням коштів Державного бюджету України відповідно до Закону «Про Державний бюджет України»;

- утворенням, обслуговуванням і погашенням державного боргу України;

- ефективністю використання та управління коштами Державного бюджету України;

- використанням бюджетних коштів у частині фінансування повноважень місцевих державних адміністрацій та делегованих місцевому самоврядуванню повноважень органів виконавчої влади за доходами і видатками [8].

Відповідальність за цільове використання бюджетних коштів покладається на розпорядника бюджетних коштів нижчого рівня, а контроль за витрачанням бюджетних коштів – на головного розпорядника бюджетних коштів.

Розрізняють бюджетний та фінансовий контроль за виконанням державного бюджету.

Бюджетний контроль – це сукупність заходів, які проводять державні органи пов'язані з перевіркою законності, доцільності і ефективності утворення, розподілу і використання бюджетних коштів.

Основна мета такого контролю цільового використання бюджетних коштів полягає в мінімізації та запобіганні порушень у сфері використання державних фінансових ресурсів.

Досягнення цілей бюджетного контролю цільового використання бюджетних коштів передбачає вирішення ряду завдань, основними з яких є:

- здійснення спостереження за показниками фінансово-економічної діяльності суб'єктів господарювання, що використовують бюджетні кошти;

- своєчасне виявлення відхилень фактичних показників від передбачених планами та цілями фінансування;

- визначення причин цих відхилень, факторів, що роблять найбільш значний вплив на їхнє формування, винних у нецільовому використанні бюджетних коштів;

- оцінка ефективності використання бюджетних коштів суб'єктами господарювання;

- розробка пропозицій щодо відповідного регулювання окремих напрямків використання бюджетних коштів суб'єктами господарювання для забезпечення дотримання принципу їх цільового та ефективного використання [7].

Фінансовий контроль цільового використання бюджетних коштів – це регламентована нормами права цілеспрямована діяльність уповноважених органів, спрямована на забезпечення фінансової, бюджетної, податкової, кредитної, розрахункової й касової дисципліни в процесі виконання планів, що полягає в перевірці законності, обґрунтованості й ефективності використання фінансових ресурсів, виявленні порушень і відхилень від прийнятих стандартів і нормативних положень, розробці й реалізації заходів із запобігання або скорочення порушень у майбутньому.

Основною метою фінансового контролю в сучасних умовах, відповідно до Лімської декларації керівних принципів контролю, є виявлення відхилень від прийнятих стандартів і порушень принципів законності, ефективності й економії використання матеріальних ресурсів на найбільш ранній стадії для проведення коригувальних заходів, а в окремих випадках – залучення до відповідальності, компенсація за заподіяну державі шкоду та здійснення заходів щодо запобігання порушень у майбутньому [2].



Рисунок 1. Концептуальна модель фінансового контролю цільового використання бюджетних коштів

Існуючі світові тенденції зміни цільових настанов фінансового контролю створюють необхідність уточнення його мети обґрунтування пріоритетних напрямків і завдань, основних принципів його організації й реалізації, що становлять цільову підсистему концепції фінансового контролю цільового використання бюджетних коштів (рис. 1).

Відповідно до наведеної моделі основна мета фінансового контролю цільового використання бюджетних коштів полягає в мінімізації та запобіганні порушень у сфері використання державних фінансових ресурсів.

Досягнення цілей фінансового контролю цільового використання бюджетних коштів передбачає вирішення ряду завдань, основними з яких є:

- здійснення спостереження за показниками фінансово-економічної діяльності суб'єктів господарювання, що використовують бюджетні кошти;
- своєчасне виявлення відхилень фактичних показників від передбачених планами та цілями фінансування;
- визначення причин цих відхилень, факторів, що роблять найбільш значний вплив на їхнє формування, винних у нецільовому використанні бюджетних коштів;
- оцінка ефективності використання бюджетних коштів суб'єктами господарювання;
- розробка пропозицій щодо відповідного регулювання окремих напрямків використання бюджетних коштів суб'єктами господарювання для забезпечення дотримання принципу їх цільового та ефективного використання.

Вирішення зазначених завдань вимагає дотримання принципів раціональної організації фінансового контролю цільового використання бюджетних коштів.

Проте, щоб запровадити управлінський облік потрібні відповідні фахівці, обізнані не лише в обліку, а й у таких сферах практичної діяльності, як стратегічний аналіз, оперативне планування, прогнозування, розробка управлінських рішень. Це дасть змогу приймати обґрунтовані управлінські рішення, аналізувати роботу, здійснювати й контролювати цільове використання засобів на основі затвердженого кошторису, виявляти незаконні витрати, що підвищать ефективність обліку й фінансово-господарської діяльності установи та використання як бюджетних коштів, так і коштів спеціального фонду.

За результатами проведеного дослідження можна зробити висновок, що впровадження управлінського обліку забезпечить адаптацію бюджетного обліку до сучасних умов господарювання установ і посилення контролю за ефективністю використання бюджетних коштів.

Література.

1. Бюджетний Кодекс України від 12.06.2001 р. №2542-III 492 [Електронний ресурс] / Верховна рада України. – Режим доступу: <http://www.rada.gov.ua>
2. Лімська декларація керівних принципів контролю від 01.01.1977 р [Електронний ресурс] / правові системи НаУ. – Режим доступу: <http://zakon.nau.ua>
3. Атамас П.Й. Облік у бюджетних установах: навч. посіб. (для студ. вищих навчальних закладів) / П.Й. Атамас – Центр учбової літератури, 2009. – 288 с.
4. Джога Р.Т., Сідельник Л.М., Кондратюк І.О., Петруніна В.В. Облік у бюджетних установах: Навч.-метод. посіб. для самост. вивч. дисц. К.: КНЕУ, 2006. 296 с.

5. Гермінчук П.К., Стефанюк І.Б., Рубан Н.І. Державний фінансовий контроль: ревізія та аудит. – К.: НВП «АВТ», 2004.- 424 с.

6. Дрозд І.К. Державний фінансовий контроль: [навчальний посібник] / І.К. Дрозд, В.О. Шевчук. – К.: Імекс – ЛТД, 2007. – 304 с.

7. Мурашко В.М. Контроль і ревізія фінансово-господарської діяльності [навч. посібник] / В.М. Мурашко, Т.М. Сторожук, О.В. Мурашко. – К.: ЦУЛ, 2003. – 311 с.

8. Старостенко Г.Г., Булгаков Ю.В. Бюджетна система: Навч. посіб. – К.: Центр навчальної літератур, 2006. – 240 с.

Refereses.

1. The Verkhovna Rada of Ukraine (2001), *Biudzhetnyj Kodeks Ukrainy*, available at: <http://www.rada.gov.ua> (Accessed 12 june 2001).

2. *Lims'ka deklaratsiia kerivnykh pryntsyviv kontroliu (1977), pravovi systemy NaU*, available at: <http://zakon.nau.ua> (Accessed 1 january 1977).

3. Atamas, P.J. (2009) *Oblik u biudzhetykh ustanovakh: navch. posib. (dlia stud. vyschykh navchal'nykh zakladiv)* [Accounting in public institutions: studies. guidances. (for students. higher education institutions)], Tsentri uchbovoi literatury, Kyiv, Ukraine.
4. Dzhoha, R.T. Side'nyk, L.M. Kondratiuk, I.O. and Petrunina, V.V. (2006), *Oblik u biudzhetykh ustanovakh Navch.-metod. posib. dlia samost. vyvch. dysts* [Accounting in public institutions: Teach method. guidances. for self. examine. discipline], Kyiv, Ukraine.
5. Herminchuk, P.K. Stefaniuk, I.B. and Ruban, N.I. (2004), *Derzhavny finansovyj kontrol': reviziia ta audyt* [State financial control: revision and audit], Kyiv, Ukraine.
6. Drozd, I.K. and Shevchuk, V.O. (2007), *Derzhavny finansovyj kontrol': [navchal'nyj posibnyk]* [State financial control], Kyiv, Ukraine.
7. Murashko, V.M. Storozhuk, T.M. and Murashko, O.V. (2003), *Kontrol' i reviziia finansovo-hospodars'koi diial'nosti [navch. posibnyk]* [Control and revision financial and economic activity], Kyiv, Ukraine.
8. Starostenko, H.H. and Bulhakov, Yu.V. (2006), *Biudzheta systema: Navch. posib* [Budgetary system], Tsentri navchal'noi literatury, Kyiv, Ukraine.

Стаття надійшла до редакції 04.05.2014 р.



ТОВ "ДКС Центр"