

# ОРГАНІЗАЦІЙНІ ЗАСАДИ РОЗВИТКУ СИСТЕМИ ОБЛІКУ БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВ У СУЧАСНИХ УМОВАХ

ХОРУНЖАК Н. М.

УДК 657.1.012.1

## Хорунжак Н. М. Організаційні засади розвитку системи обліку бюджетних установ у сучасних умовах

Мета статті полягає в здійсненні теоретико-організаційного обґрунтування формування модернізованої інформаційної системи управління бюджетних установ, орієнтованої на забезпечення оптимізації їх діяльності. На основі аналізу існуючих авторських позицій зроблено висновок про доцільність розробки вдосконаленої структури цієї системи та окреслено повноваження відповідальних працівників у ній. Сутність позиції полягає в досягненні найбільш повного забезпечення управлінських працівників обліковою інформацією на базі застосування методів і процедур управлінського обліку. У результаті наукових пошуків було сформувано рекомендації щодо структури інформаційної системи обліку бюджетної установи та розмежування у ній повноважень облікових працівників. На цій основі вносяться рекомендаційні уточнення кваліфікаційних характеристик і обов'язків (повноважень) працівників бухгалтерської служби. Перспективність подальших досліджень пов'язується з потребою у формуванні методологічних засад управлінського обліку в бюджетних установах і поширенні застосування аналітичних методів не лише щодо управління поточною діяльністю, але й при здійсненні оцінки стратегічних завдань.

**Ключові слова:** бюджетні установи, інформаційна система обліку, оптимізація, управлінський облік, структура, повноваження.

**Рис.:** 2. **Табл.:** 2. **Бібл.:** 13.

**Хорунжак Надія Михайлівна** – кандидат економічних наук, доцент, докторант кафедри обліку в бюджетній та соціальній сфері, Тернопільський національний економічний університет (вул. Львівська, 11, Тернопіль, 46020, Україна)

**E-mail:** nadija-choru@mail.ru

УДК 657.1.012.1

## Хорунжак Н. М. Организационные основы развития системы учета бюджетных учреждений в современных условиях

Цель статьи заключается в осуществлении теоретико-организационного обоснования формирования модернизированной информационной системы управления бюджетными учреждениями, ориентированной на обеспечение оптимизации их деятельности. На основе анализа существующих авторских позиций сделан вывод о целесообразности разработки усовершенствованной структуры этой системы и определены полномочия ответственных работников в ней. Сущность позиции состоит в достижении наиболее полного обеспечения управленческих работников учетной информацией на базе применения методов и процедур управленческого учета. В результате научных поисков были сформулированы рекомендации по структуре информационной системы учета бюджетного учреждения и разграничению полномочий между учетными работниками в ней. На этой основе вносятся рекомендательные уточнения квалификационных характеристик и обязанностей (полномочий) работников бухгалтерской службы. Перспективность дальнейших исследований связана с необходимостью в формировании методологических основ управленческого учета в бюджетных учреждениях и распространением применения аналитических методов не только при осуществлении управления текущей деятельностью, но и при оценке стратегических задач.

**Ключевые слова:** бюджетные учреждения, информационная система учета, оптимизация, управленческий учет, структура, полномочия.

**Рис.:** 2. **Табл.:** 2. **Библ.:** 13.

**Хорунжак Надежда Михайловна** – кандидат экономических наук, доцент, докторант, кафедра учета в бюджетной и социальной сфере, Тернопольский национальный экономический университет (ул. Львовская, 11, Тернополь, 46020, Украина)

**E-mail:** nadija-choru@mail.ru

UDC 657.1.012.1

## Khorunzhak N. M. Organisational Grounds of Development of the Accounting Systems of Budget Institutions under Modern Conditions

The goal of the article lies in conducting a theoretical and organisational justification of formation of a modernised information system of management of budget institutions oriented at ensuring optimisation of their activity. On the basis of the analysis of existing author's positions, the article draws a conclusion about expediency of development of the improved structure of this system and identifies authorities of responsible persons in it. The idea of the position lies in achievement of the most complete provision of managers with accounting information on the basis of application of methods and procedures of managerial accounting. In the result of scientific studies, the article forms recommendations on the structure of the information accounting system of a budget institution and delimitation of authorities between accounting personnel in it. On this basis the article gives recommendation clarifications of qualification characteristics and obligations (authorities) of the accounting personnel. Prospectiveness of further studies is connected with the need in formation of methodological grounds of managerial accounting in budget institutions and distribution of application of analytical methods not only when carrying out management of the current activity but also when assessing strategic tasks.

**Key words:** budget institutions, information accounting system, optimisation, managerial accounting, structure, authorities

**Pic.:** 2. **Tabl.:** 2. **Bibl.:** 13.

**Khorunzhak Nadiya M.** – Candidate of Sciences (Economics), Associate Professor, Candidate on Doctor Degree, Department of Accounting fiscal and social sphere, Ternopil National Economic University (vul. Lvivska, 11, Ternopil, 46020, Ukraine)

**E-mail:** nadija-choru@mail.ru

Розвиток досліджень, спрямованих на вдосконалення організаційних засад обліку бюджетних установ у сучасних умовах виступає одним із важливих чинників підвищення ефективності їхньої діяльності. Раціоналізм у побудові мережі руху облікових інформаційних даних і оперативність їхнього використання системою управління дає змогу уникнути таких негативних явищ, як ризик невиконання завдань, непродуктивні витрати, втрата потенційних споживачів послуг тощо. Система обліку може забезпечити досягнення виконання цієї задачі завдя-

ки активізації використання аналітичних методів. Йдеться про більш активне посилення аналітичної функції обліку та пов'язане з цим визначення повноважень облікових працівників суб'єкта діяльності. Відповідно до цього слід займатися формуванням такої структури бухгалтерської служби, яка б давала змогу досягти підвищення ефективності функціонування бюджетних установ. Актуалізація названого напрямку досліджень посилюється розвитком ринкових засад і їхнім активним поширенням на суб'єкти бюджетної сфери, зростанням конкуренції та проблема-

тизмом, пов'язаним із фінансовим забезпеченням їхньої діяльності.

Дослідження практики ведення обліку в бюджетних установах дозволяє стверджувати, що його організаційна структура, яка існує зараз, не забезпечує повною мірою виконання визначеної вище мети. У зв'язку з цим доцільним видається здійснення наукових пошуків щодо запровадження затребуваного в умовах нестабільності та ринкових відносин управлінського обліку й вирішення пов'язаних з ним організаційних питань, у тому числі щодо повноважень облікових працівників.

Справедливо буде відзначити, що в останні роки проблематика розвитку управлінського обліку в бюджетних установах перебуває в полі зору науковців, оскільки застосування його методів дає змогу оптимізувати процеси надання послуг і досягти підвищення ефективності діяльності.

Зокрема, такі дослідження здійснювали М. А. Демченко [1], Т. М. Кондрашова [3], Г. О. Король [2], М. В. Куцинська [4], В. А. Пігош [6], Н. І. Сушко [8], В. Ю. Тимошок [9], Р. Є. Федів [10], Ю. Ю. Харчук [11], Н. Г. Шпанковська [2] і ряд інших вчених. Різносторонність розгляду можливості удосконалення системи обліку бюджетних установ в частині її розвитку як інформаційного джерела прийняття управлінських рішень, як свідчить дослідження наукових позицій вітчизняних вчених, у кінцевому варіанті найчастіше зводиться до обґрунтування доцільності запровадження управлінського обліку та розвитку його теоретичних, організаційних і методологічних аспектів.

Так, Т. М. Кондрашова, обґрунтовуючи необхідність функціонування управлінського обліку в державних вищих навчальних закладах, формує пропозиції та рекомендації щодо виокремлення центрів відповідальності, організації внутрішньої управлінської звітності, аналізу та контролю якості виконання функцій даними центрами шляхом використання розробленого алгоритму управління витратами на підставі функціонально-вартісного аналізу [3]. В. А. Пігош обґрунтовує доцільність розробки механізму формування відповідної організаційної структури управлінського обліку у вищих державних навчальних закладах, формуючи при цьому власну позицію щодо етапів його впровадження. Відповідно до характеристик кожного з етапів науковець пропонує підходи до вирішення проблемних питань і дає рекомендації щодо документального забезпечення системи управлінського обліку [6].

Одним із перших науковців, які розпочали дискусію щодо запровадження системи управлінського обліку в бюджетній сфері, є Н. І. Сушко. У своїй дисертаційній роботі нею досліджено передумови та можливості застосування методології управлінського обліку в цій сфері з урахуванням зарубіжного досвіду та розроблено теоретичні основи бухгалтерського обліку виконання державного бюджету. Уточнено й конкретизовано зміст поняття «управлінський облік виконання бюджетів» і визначено чинники, що впливають на облікову політику виконання бюджетів [8]. В. Ю. Тимошок, розглядаючи особливості організації управлінського обліку у вищих навчальних закладах, визнає що сучасний етап змін у сфері освіти базується на формуванні системи фінансування вищих навчальних закладів на ринкових засадах і необхідності контролю витрат з використанням системи управлінського обліку [9]. У дослідженнях Ю. Ю. Харчук розглянуто особливості організації управлінського обліку за центрами відповідальності та формування бюджетів кафедр ВНЗ у розрізі акумулювання доходів за

рахунок асигнувань з державного та/або місцевих бюджетів та власних надходжень в контексті чинного законодавства України і раціональному розподілу витрат [11].

Загалом, як свідчить аналіз наукової та фахової літератури, автори схильні до думки, що такий напрям удосконалення системи обліку бюджетних установ, незважаючи на акцент власне на вищих навчальних закладах, може бути застосований до будь-якої бюджетної установи, за умови, що він буде ефективним і дасть змогу економити бюджетні кошти. У такому разі найбільш проблемним аспектом виступає формування оптимальної структури системи обліку, орієнтованої на забезпечення оптимізації ресурсовикористання та підвищення ефективності діяльності.

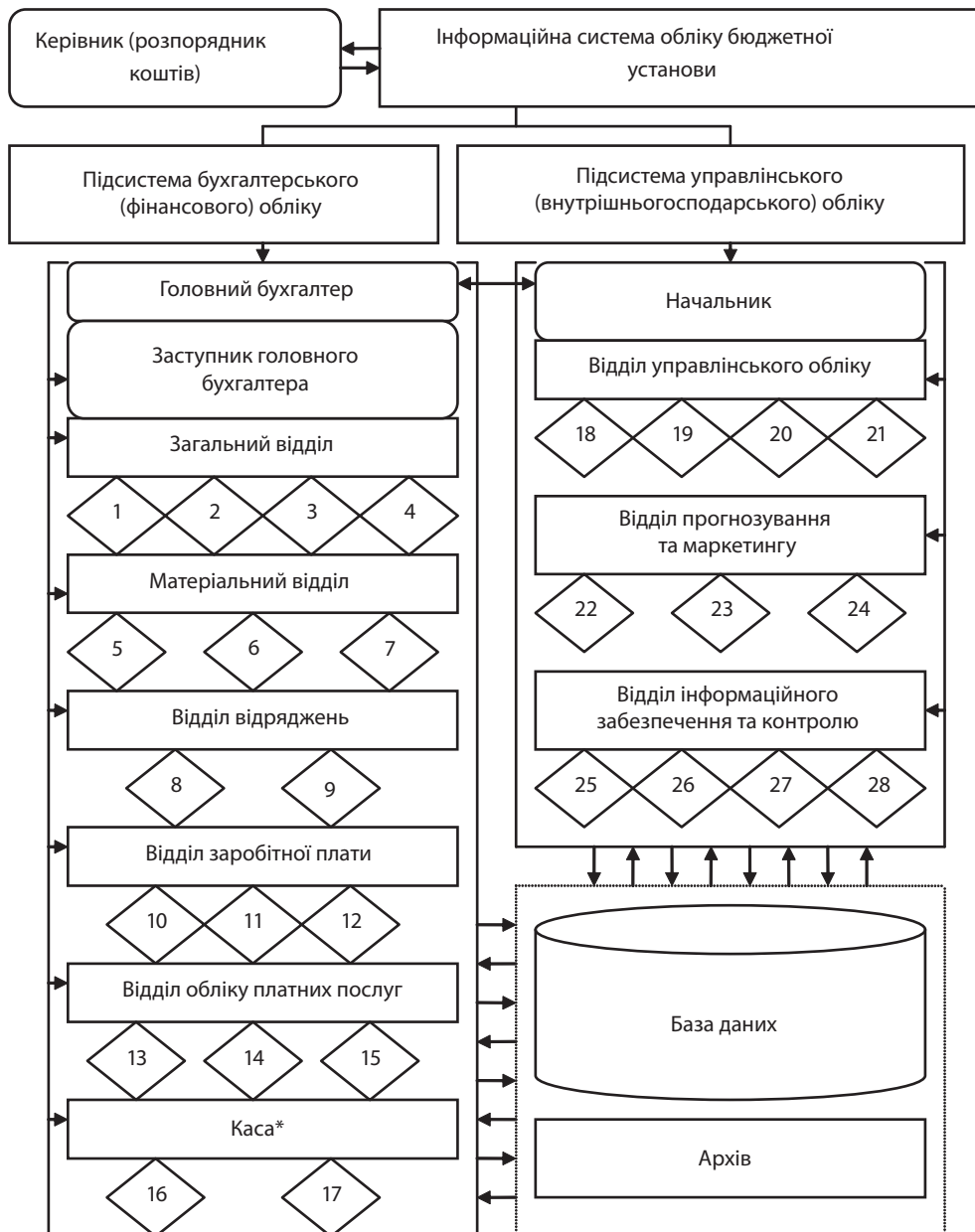
У відповідності з цим *метою* статті виступає теоретико-організаційне обґрунтування формування модернізованої інформаційної системи управління. Відповідно до мети основними завданнями, які мають бути вирішені для забезпечення її виконання, є розробка структури цієї системи та окреслення повноважень відповідальних працівників у ній.

Дослідження потреб і специфіки функціонування бюджетних установ служить обґрунтуванням того, що структурно модернізована система обліку (інформаційна система управління), яку доцільно розвивати, має включати підсистему бухгалтерського (фінансового) та управлінського обліку, а семантична мережа повноважень щонайменше охоплювати облік, планування та аналіз (рис. 1).

Сформована на рис. 1 структура може за потреби бути доповнена рядом складових. Так, у випадку, коли суб'єкт діяльності, який фінансується з бюджету, обирає за основу акцент на доходах і видатках (витратах), до складу підсистеми управлінського обліку слід увести відповідні відділи («Відділ управлінського обліку доходів», «Відділ управлінського обліку видатків (витрат)»). Оскільки найбільш актуальним в умовах постійного дефіциту є забезпечення оптимізаційного спрямування завдань обліку, розмежування повноважень між обліковими працівниками слід здійснювати з урахуванням можливостей, які вони можуть використати у цьому контексті.

Відповідно до цього головного бухгалтера, окрім виконання повноважень, визначених Постановою Кабінету Міністрів від 26 січня 2011 р. (у редакції від 12.01.2013 р.) «Про затвердження Типового положення про бухгалтерську службу бюджетної установи» [7], слід зобов'язати готувати узагальнені інформаційні відомості щодо оптимізації ресурсовикористання. На заступника головного бухгалтера доцільно покласти повноваження щодо забезпечення збору інформації зі структурних підрозділів бухгалтерських служб і їхніх облікових працівників з приводу можливостей поліпшення ефективності використання грошових коштів і матеріальних і трудових ресурсів (табл. 1).

Щодо повноважень інших працівників необхідно встановити їхні завдання та обов'язки, кваліфікаційні вимоги, а також знання, які вони повинні мати для виконання обов'язків, і закріпити їх у посадових інструкціях. Фактично стосовно усіх облікових працівників варто сформувати доповнення кваліфікаційних характеристик і повноважень, в основу яких доцільно покласти знання шляхів забезпечення оптимізації діяльності суб'єкта, а також можливостей удосконалення обліку активів, доходів, зобов'язань та витрат. Специфічність та об'єктивізм такого підходу визначається сучасним розвитком технічних можливостей та наявністю потреб у використанні системи обліку в оптимізаційних цілях.



**Рис. 1. Рекомендована структура інформаційної системи обліку бюджетної установи**

**Умовні позначення:** \* – структурний підрозділ, який у зв'язку з розвитком системи електронних платежів втрачає своє функціональне значення; 1 – другий заступник головного бухгалтера; 2 – старший бухгалтер; 3 – бухгалтер-ревізор; 4 – бухгалтер з розрахунків; 5, 6 – бухгалтери з обліку матеріалів і МШП; 7 – бухгалтер з обліку основних засобів і нематеріальних активів; 8, 9 – бухгалтер з обліку витрат на відрядження; 10, 11, 12 – бухгалтери з обліку праці та заробітної плати (розмежовані по відділах); 13, 14, 15 – бухгалтери-контролери розрахунків за платні послуги; 16, 17 – бухгалтери касири; 18 – провідний бухгалтер-економіст; 19 – економіст 1 категорії; 20, 21 – економісти з обліку доходів і видатків (витрат); 25 – заступник начальника відділу управлінського обліку з питань інформатизації; 26 – інженер I категорії; 27 – економіст-контролер мережі та виконання функцій обліку й аналізу; 28 – інженер-програміст.

Окрім цього, розвиток математичних знань і активне їхнє використання задля вирішення проблем дефіциту ресурсів формує нові структурні вимоги до складу цієї інформаційної структури. Запропонований до впровадження й використання у практиці діяльності бюджетних установ відділ управлінського обліку, як напрям модернізації всієї інформаційної системи, дозволить вирішити ряд проблем, пов'язаних із забезпеченням зростання ефективності функціонування суб'єктів, які фінансуються за рахунок бюджетних коштів. У цьому контексті повноваження працівників відділу управлінського обліку мають бути пов'язані з формуванням релевантної та доцільної інформації для цілей

управління. Важливо також побудувати раціональну семантичну мережу взаємозв'язків між відділами та посадовими особами такої інформаційної системи обліку. Для прикладу, начальник відділу управлінського обліку має бути компетентним у питаннях розробки проектів оптимізації (ресурсовикористання, діяльності, виробництва нових видів продукту (послуг) та ін.), володіти методикою та технікою економіко-математичного моделювання тощо (табл. 2).

Рекомендації щодо повноважень працівників облікової служби, як свідчать табл. 1 і табл. 2, вказують на переведення їхніх зусиль у площину забезпечення оптимізації діяльності та широкого використання сучасних комп'ютерних

знань і можливостей. У зв'язку з цим працівники облікової служби мають мати навики, які стосуються не лише методів обліку (бухгалтерського та управлінського), але й пов'язані

з розумінням технічної складової та принципів її функціонування. Це, у свою чергу, вимагає формування відповідного рівня знань системою освіти (особливо вищою).

Таблиця 1

**Рекомендовані уточнення кваліфікаційних характеристик і обов'язків (повноважень) працівників бухгалтерської служби**

Професійна група	Професія (посада)	Кваліфікаційні характеристики
Керівники	Головний бухгалтер	<i>Завдання та обов'язки:</i> (у доповнення визначених [6] і [7]) здійснює узагальнення даних щодо оптимізації ресурсовикористання та організовує розробку документації та заходів, спрямованих на досягнення економії фінансових коштів, матеріалів, МШП, а також підвищення ефективності використання основних засобів. <i>Повинен знати:</i> способи та прийоми аналізу, планування та прогнозування діяльності; принципи та порядок моделювання та побудови оптимізаційних моделей; методика формування внутрішньої звітності та потреби користувачів у інформаційних даних, які можуть бути використані з оптимізаційною метою; принципи та способи підрахунку ефективності системи обліку на етапі проектування його модернізації; інноваційні способи здійснення аналітичних обчислень на базі використання програмного забезпечення та мов програмування
	Заступник головного бухгалтера	<i>Завдання та обов'язки:</i> (у доповнення визначених [6] і [7]) несе відповідальність за своєчасність подання головному бухгалтеру інформації від облікових працівників, необхідної для формування висновків і прийняття управлінських рішень щодо оптимізації ресурсовикористання; розробляє та подає для узгодження форми внутрішньої документації, бере участь у розробці алгоритмів обчислень прогнозних показників; формує пропозиції щодо складу показників результатів діяльності, здійснює розрахунки до проектів розвитку (виробництва продукції та послуг); здійснює опрацювання інформації з метою забезпечення досягнення економії фінансових коштів, матеріалів, МШП, основних засобів; розробляє пропозиції щодо забезпечення зростання конкурентоздатності суб'єкта діяльності в цілому та видів продукції (послуг) зокрема. <i>Повинен знати:</i> специфіку продукту діяльності; методи дослідження способів пошуку резервів зниження витрат і підвищення обсягів доходів; методологію економіко-математичного моделювання; технологію опрацювання облікової інформації в комп'ютерній мережі та способи виправлення помилок; недоліки існуючої системи обліку та досвід і підходи до їхнього усунення

Таблиця 2

**Рекомендовані кваліфікаційні характеристики і обов'язки (повноваження) працівників відділу управлінського обліку**

Кваліфікаційні характеристики	
Керівники	
1	<i>Начальник відділу управлінського обліку</i> <i>Завдання та обов'язки:</i> формує структурні схеми документопотоків і розподіляє обов'язки між працівниками відділу. Здійснює керівництво веденням управлінського обліку, спрямованого на оптимізацію діяльності, доходів і витрат (видатків). Очолює підготовку інформаційних даних і процес розробки проектів оптимізації витрат (видатків), доходів і діяльності (в тому числі окремих структурних підрозділів). Розробляє нормативи, регламенти, обґрунтування, документацію, а також розрахунки, пов'язані з пошуком можливостей поліпшення результативності діяльності. Організовує та сам бере безпосередню участь у складанні кошторисів, планів, проектів, калькуляцій, розробці методики та техніки управлінського обліку, формуванні алгоритмів розрахунків ефективності, удосконаленні облікових процедур. Забезпечує формування інформаційних даних, висновків і рекомендацій для керування, здійснює контроль за дотриманням графіків подання облікової інформації по каналах внутрішнього зв'язку працівникам відділу та іншим зацікавленим користувачам. Організовує формування внутрішньої звітності, а також розробляє форми документації управлінського обліку. <i>Повинен знати:</i> специфіку суб'єкта та особливості його діяльності, методика застосування аналітичних методів, способів і прийомів і володіти вмінням їхнього застосування; методи оцінки ефективності діяльності та проектів, які розробляються відділом; методи економіко-математичного моделювання та особливості їхнього застосування стосовно конкретних об'єктів обліку; технологію комп'ютеризованого опрацювання даних і можливості її застосування й удосконалення. <i>Кваліфікаційні вимоги:</i> повна вища освіта відповідного напрямку підготовки (магістр, спеціаліст). Стаж роботи з ведення управлінського обліку не менше 2 років
2	<i>Заступник начальника відділу управлінського обліку з питань інформатизації</i> <i>Завдання та обов'язки:</i> Організовує роботу підпорядкованого відділу; розробляє регламенти, алгоритми, форми документації та збереження даних. Забезпечує збереження та поширення інформаційних даних по відповідних структурних підрозділах і відповідним посадовим особам. Здійснює оцінку інноваційних можливостей застосування сучасних інформаційних комп'ютерних технологій та формує відповідні подання з пропозиціями щодо удосконалення інформаційної системи.



2	<p>Організовує подання інформації управлінського обліку та її узагальнення у внутрішніх формах звітності. Забезпечує дослідження і формує пропозиції щодо забезпечення захисту інформації від несанкціонованого досвіду. Здійснює економічну оцінку переваг семантичних інноваційних технологій при їх застосуванні у системі обліку. Забезпечує використання можливостей зниження трудомісткості праці облікових працівників завдяки широкому використанню комп'ютерної техніки. Вирішує завдання структурного формування інформаційних облікових даних і баз знань. Здійснює контроль стану інформаційної мережі та забезпечує її удосконалення. Формує потоки облікової інформації в інформаційні масиви та забезпечує їхню передачу по каналах зв'язку відповідним користувачам для здійснення контролю та прийняття рішень.</p> <p><i>Повинен знати:</i> специфіку потреб управління в управлінській обліковій інформації, методологію управлінського обліку, технічні можливості комп'ютерних мереж, сучасні інформаційні технології.</p> <p><i>Кваліфікаційні вимоги:</i> повна вища освіта відповідного напрямку підготовки (магістр, спеціаліст за напрямом «Економічна кібернетика» або «Комп'ютерна інженерія»). Стаж роботи не менше 2 років</p>
---	--

Розмежування повноважень між відділами та посадовими особами, у випадку розвитку системи обліку, орієнтованої на оптимізацію з використанням управлінської складової, передбачає необхідність взаємозв'язку процесу управління з процесами обліку. У такому разі головний бухгалтер та усі інші облікові працівники повинні досконало володіти інформацією про потреби керівників і сприяти їхньому задоволенню, в тому числі шляхом удосконалення техніки облікових розрахунків і використання різноманітних форм їхнього подання. У цьому випадку прийнятним буде розмежування повноважень з визначенням основних форм подання джерел облікової інформації, яке в подальшому послужить основою розробки внутрішньої документації, оскільки визначення її засад у математичній інтерпретації значно спрощує сам процес вироблення макету

документа. Акцент на оптимізації ресурсів використання вимагає деталізованого розгляду цього питання, особливо у частині формування внутрішньої документації для потреб управління. Логічним буде визначення повноважень облікових працівників шляхом урахування семантики формування інформації в інформаційній системі обліку (рис. 2).

При розробці узагальненого у вигляді рис. 2 рекомендованого розмежування повноважень за основу взято акцент на доходах і витратах (видатках). Проте не виключено, що потреба в підвищенні ефективності функціонування бюджетних установ вимагатиме більш широкого охоплення об'єктів системою управлінського обліку. Зокрема, цим цілям сприятиме поширення системи управлінського обліку на такі об'єкти, як основні засоби, матеріальні запаси тощо, оскільки завдяки цьому можна досягти кращого й ефективнішого їхнього використання.

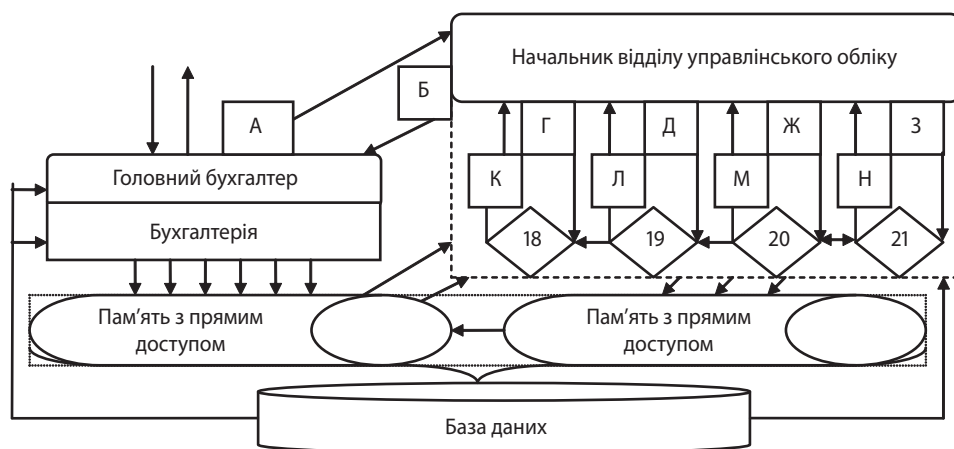


Рис. 2. Розмежування повноважень та семантика формування інформації в інформаційній системі обліку бюджетних установ, орієнтованій на оптимізацію

**Умовні позначення:** А – вихідні облікові дані; Б – дані управлінського обліку; 18 – провідний бухгалтер-економіст; Г – отримання розпоряджень і вказівок щодо напрямів ведення управлінського обліку (розробляються виходячи з обраної стратегії розвитку); К – формування розрахунків до кошторису (з метою оптимізації обсягів видатків, дослідження та обґрунтування використання більш досконалих базових розрахункових показників (так званих виробничих показників бюджетної установи та норм видатків на них), пошук і оцінка інноваційних моделей обліку (оптимізаційних)); оптимізаційні розрахунки видатків і доходів; управління процесом розробки внутрішніх форм документації та звітності; участь у формуванні внутрішньої звітності щодо ресурсів використання та проектів управлінських рішень з розробкою пропозицій, спрямованих на оптимізацію видатків, доходів та діяльності бюджетної установи загалом; 19 – економіст 1 категорії; Д – формування наказів-розпоряджень щодо затребуваних у системі управління даних, які формуються відділом; Л – розробка бізнес-планів розвитку системи надання платних послуг; ведення внутрішньої оперативної-аналітичної відомості обліку видатків (аналіз відхилень); формування бази даних про конкурентів (перелік послуг, ціни, обсяги діяльності, внутрішні переваги: працівники, технології, досвід організації діяльності); 20, 21 – економісти з обліку доходів та видатків (витрат); Ж, З – доведення інформації щодо облікової політики бюджетної установи стосовно доходів і видатків (порядок визнання, оцінка, потреба в деталізації, потреба в обліку показників динаміки та абсолютних і відносних відхилень тощо); М, Н – управлінський облік доходів і видатків (у т. ч. аналітичний за рахунками управлінського обліку); здійснення аналізу доходів і видатків; формування даних про проміжні результати здійснення видатків і надходження доходів (у т. ч. у вигляді розрахунків відхилень); підготовка підсумкових результатів для формування внутрішньої звітності про видатки та доходи бюджетної установи.

Взаємозв'язки між обліковими працівниками та їхні повноваження, які подані на рис. 2, у подальшому можуть бути також доповнені у відповідності із системною трансформацією управління бюджетними установами, зміною потреб керівного складу в неупередженій та релевантній інформації для прийняття рішень, а також відповідно до розвитку програмних продуктів, нових форм подання джерел облікової інформації та розвитком теорії чисел, функцій комплексних змінних, вищої алгебри для удосконалення технічних засобів і моделей цифрового опрацювання облікових даних. Така позиція відповідає концепції обліку, орієнтованій на управління.

У сучасних умовах розвиток такої системи достатньо актуальний, особливо зважаючи на її спрямованість: забезпечувати можливість контролю успішності реалізації рішень, а також таку характеристику, як визначення односторонніх цільових показників стосовно ухвалених рішень. На основі контролю цих показників шляхом зіставлення фактичних значень і аналізу можливих відхилень виявляється необхідність і можливість коригуючих заходів [13, с. 79].

У цьому контексті досягнення узгодженості між формуванням вихідних облікових даних і аналітичними запитами управлінських служб вимагає раціонального вибору організації системи документування та рахункового відображення об'єктів обліку. Тому першочерговим завданням виступає розробка концепції побудови Плану рахунків, який би давав змогу формувати інформацію в обсягах і формі, необхідних для прийняття управлінських рішень. Відповідно до цього варто здійснити удосконалення форм документації, або, за потреби, запропонувати додаткові облікові документи, адаптовані до запитів системи управління й зручні для здійснення аналізу з метою прийняття рішень.

Враховуючи об'єктивність потреби у розвитку такого напрямку облікової роботи, доцільним видається не просто формування єдиного Плану рахунків обліку в державному секторі (який поєднує в собі рахунки для обліку бюджетів і рахунки, призначені для обліку діяльності суб'єктів державного сектора, до якого відносяться бюджетні установи), а уведення до його складу рахунків управлінського обліку. У випадку вибору такого підходу будуть створені умови, здатні сприяти вирішенню проблем оптимізації діяльності бюджетних установ. Окрім цього, при встановленні шифрів рахунків доцільно врахувати специфіку їхнього прийняття сучасною комп'ютерною технікою та потребу в деталізації (особливо зважаючи на факт наявності різних галузей національної економіки).

## ВИСНОВКИ

Окреслені основні положення щодо розмежування повноважень між суб'єктами облікових служб і уточнення у відповідності з цим кваліфікаційних характеристик працівників уможливають підвищення впливу інформаційної облікової системи на прийняття управлінських рішень та сприятимуть підвищенню загальної ефективності діяльності бюджетних установ. У подальшому досліджувані аспекти слід пов'язувати з формуванням методологічних засад управлінського обліку в бюджетних установах і поширенням застосування аналітичних методів не лише щодо управління поточною діяльністю, а й при здійсненні оцінки перспектив вирішення стратегічних завдань. У цілому слід підкреслити, що в умовах жорсткої конкуренції діяльність суб'єктів, які фінансуються за рахунок бюджетних коштів

(з державного чи місцевих бюджетів), доцільно організувати на основі використання стратегічних альтернатив, в основі розробки яких мають лежати сформовані обліковою системою дані. ■

## ЛІТЕРАТУРА

- 1. Демченко М. А.** Управлінський облік в бюджетній установі / М. А. Демченко. – К.: ДЕТУТ, 2010. – 508 с.
- 2.** Інформація управлінського обліку в аналізі ефективності діяльності державних вищих навчальних закладів [Текст]: [монографія] / Г. О. Король, Н. Г. Шпанковська, М. В. Куцинська та ін. – Дніпропетровськ: Середняк Т. К., 2012. – 326 с.
- 3. Кондрашова Т. М.** Управлінський облік в державних вищих навчальних закладах [Текст]: автореферат дис. ... канд. екон. наук: 08.00.09 / Т. М. Кондрашова; Держ. вищ. навч. закл. «Київ. нац. екон. ун-т ім. В. Гетьмана». – К.: [б. и.], 2007. – 20 с.
- 4. Куцинська М. В.** Інформація управлінського обліку в аналізі ефективності діяльності державних вищих навчальних закладів [Текст]: автореферат дис. ... канд. екон. наук: 08.00.09 / М. В. Куцинська; Держ. вищ. навч. закл. «Київ. нац. екон. ун-т ім. В. Гетьмана». – К.: [б. и.], 2012. – 20 с.
- 5. Пігош В.** Формування системи управлінського обліку в державних вищих навчальних закладах / В. Пігош // Соціально-економічні проблеми і держава. – 2012. – № 2 (7). – С. 170 – 179.
- 6.** Про затвердження Випуску 1 «Професії працівників, що є загальними для всіх видів економічної діяльності» Довідника кваліфікаційних характеристик професій працівників / Наказ Міністерства праці та соціальної політики від 29.12. 2004 р. № 336 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.uazakon.com/big/text15/pg1.htm>
- 7.** Про затвердження Типового положення про бухгалтерську службу бюджетної установи / Постанова Кабінету Міністрів від 26 січня 2011 р. № 59 (у редакції від 12.01.2013 р.) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/59-2011-%D0%BF>
- 8. Сушко Н. І.** Реформування бухгалтерського обліку виконання державного бюджету [Текст]: автореф. дис... канд. екон. наук: 08.06.04 / Н. І. Сушко; Київ. нац. торг.-екон. ун-т. – К., 2004. – 20 с.
- 9. Тимошик В. Ю.** Шляхи реформування управлінського обліку в бюджетних установах України / В. Ю. Тимошик // Сталлий розвиток економіки. – 2013. – № 1(18). – С. 278 – 280.
- 10. Федів Р. Є.** Облік і аналіз використання бюджетних коштів на виконання цільових програм: дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: 08.00.09. [Текст] / Р. Є. Федів. – Київ, 2011. – 182 с.
- 11. Харчук Ю. Ю.** Управлінський облік фінансової стійкості державних вищих навчальних закладів в Україні / Ю. Ю. Харчук // Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету. Економічні науки. – 2012. № 22, ч. II [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://www.kntu.kr.ua/doc/zb\\_22\(2\)\\_ekon/stat\\_20\\_1/65.pdf](http://www.kntu.kr.ua/doc/zb_22(2)_ekon/stat_20_1/65.pdf)
- 12. Decker R.** Das staatliche Haushalts-, Kassen- und Rechnungswesen: Ein Grundriss für die öffentliche Verwaltung in Bund und Ländern [Broschiert] / R. V. Decker. – München, Landsberg, Frechen, Hamburg: Belz Druckpartner GmbH&CJ,KG, Hemsbach, 2012. – 520 p.
- 13. Horvath P.** Das Controllingkonzept. Der Weg zu einem wirkungsvollen Controllingssystem / P. Horvath / Author statement: von Horváth & Partners. – München: Dt. Taschenbuch-Verl., 2003. – 297 s.

## REFERENCES

Demchenko, M. A. *Upravlinskyi oblik v biudzhethnii ustanovi* [Management accounting in the public institution]. Kyiv: DETUT, 2010.

Decker, R. V. *Das staatliche Haushalts-, Kassen- und Rechnungswesen: Ein Grundriss für die öffentliche Verwaltung in Bund und Ländern* [Broschiert] München; Landsberg; Frechen; Hamburg: Belz Druckpartner GmbH & CJ. KG, Hemsbach, 2012.

Fediv, R. Ie. "Облік і аналіз використання бюджетних коштів на виконання тсильових програм" [Recording and analysis of budgetary funds to implement programs]. *Dys. na здobuttia nauk. stupenia kand. ekon. nauk* : 08.00.09, 2011.

Horvath, P. *Das Controllingkonzept. Der Weg zu einem wirkungsvollen Controllingssystem*. München: Dt. Taschenbuch-Verl., 2003.

Kondrashova, T. M. "Управлінський облік в державних вишчих навчальних закладах" [Management accounting in public universities]. *Автoref. dys. ... kand. ekon. nauk* : 08.00.09, 2007.

Kharchuk, Yu. Yu. "Управлінський облік фінансової стійкості державних вишчих навчальних закладів в Україні" [Managerial accounting financial sustainability of public higher education institutions in Ukraine]. [http://www.kntu.kr.ua/doc/zb\\_22\(2\)\\_ekon/stat\\_20\\_1/65.pdf](http://www.kntu.kr.ua/doc/zb_22(2)_ekon/stat_20_1/65.pdf)

Korol, H. O., Shpankowska, N. H., and Kutsynska, M. V. *Informatsiia upravlinskoho obliku v analizi efektyvnosti diialnosti derzhavnykh vyshchykh navchalnykh zakladiv* [Management account-

ing information to analyze the effectiveness of the public higher education institutions]. Dnipropetrovsk: Seredniak T. K., 2012.

Kutsynska, M. V. "Informatsiia upravlinskoho obliku v analizi efektyvnosti diialnosti derzhavnykh vyshchykh navchalnykh zakladiv" [Management accounting information to analyze the effectiveness of the public higher education institutions]. *Автoref. dys. ... kand. ekon. nauk* : 08.00.09, 2012.

[Legal Act of Ukraine] (2004). <http://www.uazakon.com/big/text15/pg1.htm>

[Legal Act of Ukraine] (2011). <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/59-2011-%D0%BF>

Pihosh, V. "Formuvannia systemy upravlinskoho obliku v derzhavnykh vyshchykh navchalnykh zakladakh" [Formation of a management accounting system in public universities]. *Sotsialno-ekonomichni problemy i derzhava*, no. 2(7) (2012): 170-179.

Sushko, N. I. "Reformuvannia bukhhalterskoho obliku vykonannia derzhavnoho biudzhetu" [Accounting Reform implementation of the state budget]. *Автoref. dys. ... kand. ekon. nauk* : 08.06.04, 2004.

Tymoshyk, V. Yu. "Shliakhy reformuvannia upravlinskoho obliku v biudzhethnykh ustanovakh Ukrainy" [Ways of reforming management accounting in budgetary institutions of Ukraine]. *Stalyi rozvytok ekonomiky*, no. 1(18) (2013): 278-280.

УДК 336.761:006.1

## ОСОБЛИВОСТІ ВІДОБРАЖЕННЯ ІНФОРМАЦІЇ ЩОДО ОРЕНДНИХ ОПЕРАЦІЙ В НАЦІОНАЛЬНОМУ ТА МІЖНАРОДНОМУ СТАНДАРТАХ

НІКОЛЕНКО Н. В.

УДК 336.761:006.1

### Ніколенко Н. В. Особливості відображення інформації щодо орендних операцій в національному та міжнародному стандартах

У статті визначено ступінь відповідності національного П(С)БО «Оренда» міжнародному стандарту та надано рекомендації щодо їх наближення. За результатами дослідження автором наведено відмінні риси міжнародного та національного стандартів – чинного МСБО (IFRS) 17 «Оренда» та національного П(С)БО 14 «Оренда» – за такими складовими: визначення оренди, її класифікація та відображення в бухгалтерському обліку та доповнено текст П(С)БО 31 «Фінансові витрати» положеннями про відображення капіталізації фінансових витрат перспективно, що дозволить не коригувати сальдо нерозподіленого прибутку і не надавати порівняльну інформацію за попередні періоди. Наведено алгоритм поділу оренди для цілей бухгалтерського обліку на основі міжнародних стандартів. Його використання забезпечить правильність відображення операцій з оренди у бухгалтерському обліку та слугуватиме основою для розробки методичних положень щодо ведення обліку. За результатами дослідження автором сформовано визначення кваліфікаційного активу як активу, який потребує суттєвого часу для його створення, підготовки до використання за призначенням, продажу або набуття права власності. Капіталізація таких витрат дозволить не занижувати обліковий прибуток, а також надасть можливість відображати фінансові витрати згідно з їх економічною сутністю.

**Ключові слова:** фінансова оренда, операційна оренда, кваліфікаційний актив, фінансові витрати, необоротні активи.

**Рис.:** 2. **Бібл.:** 8.

**Ніколенко Наталія Володимирівна** – аспірант, кафедра бухгалтерського обліку, Київський національний торговельно-економічний університет (вул. Києво, 19, Київ, 02156, Україна)

**E-mail:** natalia2806@ukr.net

УДК 336.761:006.1

UDC 336.761:006.1

### Ніколенко Н. В. Особенности отображения информации относительно арендных операций в национальном и международном стандартах

В статье определена степень соответствия национального П(С)БО «Аренда» международному стандарту и представлены рекомендации относительно их сближения. По результатам исследования автором приведены отличительные черты международного и национального стандартов – действующего МСБУ (IFRS) 17 «Аренда» и национального П(С)БО 14 «Аренда» – по таким составляющим: определение аренды, ее классификация и отражение в бухгалтерском учете. Также дополнен текст П(С)БО 31 «Финансовые расходы» положениями об отображении капитализации финансовых расходов перспективно, что позволит не корректировать сальдо нераспределенной прибыли и не предоставлять сравнительную информацию за предыдущие периоды. Приведен алгоритм разделения аренды для целей бухгалтерского учета на основе международных стандартов. Его использование обеспечит правильность отражения операций аренды в бухгалтерском учете и будет служить основой для разработки методических положений относительно ведения учета. По результатам исследования автором сформировано определение квалификационного актива как актива, который требует значительного времени для его создания, подготовки к использованию по назначению, продажи или приобретения права собственности. Капитализация таких расходов позволит не занижать учетную прибыль, а также предоставит возможность отображать финансовые расходы согласно их экономической сущности.

**Ключевые слова:** финансовая аренда, операционная аренда, квалификационный актив, финансовые расходы, необратимые активы.

**Рис.:** 2. **Библ.:** 8.

**Ніколенко Наталія Владимировна** – аспірант, кафедра бухгалтерського обліку, Київський національний торговельно-економічний університет (вул. Києво, 19, Київ, 02156, Україна)

**E-mail:** natalia2806@ukr.net

### Nikolenko N. V. Specific Features of Reflection of Information Regarding Lease Operations in the National and International Standards

The article identifies the degree of correspondence of the national Provisions (Standard) of Business Accounting (PSBA) Lease with the international standard and provides recommendations with respect to their closing up. On the results of the study the author provides specific features of international and national standards – the existing IFRS 17 Lease and national PSBA 14 Lease by the following components: definition of lease, its classification and reflection in accounting. Also the text of PSBA 31 Financial Expenditures is supplemented with provisions on capitalisation of financial expenditures prospectively, which would allow avoidance of correction of the balance of the retained income and provision of comparative information for previous periods. The article provides an algorithm of division of lease for accounting purposes on the basis of international standards. Its use would ensure correctness of reflection of lease operations in accounting and would serve as a basis for development of methodical provisions with respect to accounting. By the result of the study the author forms definition of the qualification asset as an asset which requires considerable time for its creation, preparation for target use, sales or acquisition of the ownership right. Capitalisation of such expenditures would allow non-reduction of the accounting income and also would provide a possibility to reflect financial expenditures in accordance with their economic essence.

**Key words:** financial lease, operational lease, qualification asset, financial expenditures, irreversible assets.

**Рис.:** 2. **Библ.:** 8.

**Nikolenko Nataliya V.** – Postgraduate Student, Department of Accounting, Kyiv National University of Trade and Economy (vul. Kioto, 19, Kyiv, 02156, Ukraine)

**E-mail:** natalia2806@ukr.net