

Пігош В. А., ст. викладач (Мукачівський державний університет)

ГЕНЕЗИС ПРИНЦИПІВ ФОРМУВАННЯ ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ УПРАВЛІННЯ ДЕРЖАВНИМИ ВИЩИМИ НАВЧАЛЬНИМИ ЗАКЛАДАМИ

В статті обґрунтовано необхідність розвитку принципів обліку та аналізу та їх трансформації відповідно до сучасних особливостей діяльності суб'єктів галузі вищої освіти та потреб в управлінні ними.

Ключові слова: облік, аналіз, вища освіта, управління.

Ринкові механізми та глобалізаційні процеси, котрі проходять в усіх галузях національної економіки, безумовно, накладають свій особливий відбиток на обліково-аналітичне забезпечення системи управління. Попри певну парадоксальність (яка проявляється у такій рисі державних вищих навчальних закладів як неприбутковість) галузь освіти також активно починає використовувати закони ринкової економіки. Головне завдання у даному випадку полягає у досягненні більш раціонального використання грошових коштів, виділених навчальним закладам як фінансування їх діяльності. Безпосередній вплив на цей процес має організація обліку, контролю та аналізу.

Бухгалтерський облік у вищих навчальних закладах освіти, які функціонують за рахунок державного чи місцевого бюджетів ґрунтується на принципах, визначених Законом України „Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” [1]. До них згідно статті 4 вказаного закону відносять обачність, повне висвітлення, автономність, послідовність, безперервність, нарахування та відповідність доходів і витрат, перевалювання сутності над формою, історична (фактична) собівартість, єдиний грошовий вимірник, періодичність.

Вагомий внесок у дослідження принципів обліково-аналітичного забезпечення зробили вітчизняні та зарубіжні дослідники: А.М. Белов, П.С. Безруких, Й.М. Бескид, І.А. Белобжецький, М.А. Болюх, О.С. Бороднін, С.О. Булгакова, Ф.Ф. Бугинець, М.Ф. Ван Бред, А. Велш Глен, А.А. Грищенко, Л.О. Гуцайлок, Є.П. Дедков, Д.С. Данилов, Р.Т. Джога, А.П. Заросило, Т.В. Канева, Г.Г. Кірейцев, А.М. Кузьмінський, М.В. Кужельний, Т.А. Кумченко, М.І. Кутер, С.О. Левицька, Є.В. Мних, Т.Г. Мельник, К.О. Назарова, В.Ф. Палій, М.С. Пушкар, В.К. Савчук, В.І. Самборський, С.В. Свірко, Я.В. Соколов, В.В. Сопко, І.Т. Ткаченко, Д. Фостер, Ч.Т. Хорнгрен, О.О. Чечуліна, М.Г. Чумаченко, І.Д. Фаріон, В.Г. Швець,

Г. Шорт Деніель та інші.

Дослідження системи обліково-аналітичного забезпечення діяльності вищих навчальних закладів, як заодно і матеріально-технічної основи його формування свідчить, що найбільш досконалим воно є для інтегрованого управління основним процесом (навчальним, службовим, дослідницьким). Натомість такі управлінські зони, як організаційне проектування, стратегічне планування, управління фінансово-економічним забезпеченням, ресурсами, якістю та ряд інших значно відстають від ринкових потреб і мало орієнтовані на забезпечення конкурентоспроможності вищих навчальних закладів.

Мета статті полягає в обґрунтуванні доцільності розвитку принципів обліку та аналізу, врахуванні сучасних особливостей вищих навчальних закладів та потреб їх управління, що уможливить підвищення якості обліково-аналітичного забезпечення.

С.В. Свірко стверджує, що задекларована вітчизняна система принципів являє собою поєднання трьох груп фундаментальних уявлень про функціонування бухгалтерського обліку: принципи-умови (автономність, безперервність, періодичність, єдиний грошовий вимірник), принципи рекомендації (історична собівартість, нарахування та відповідність доходів і витрат) та принципи обмеження (обачність, перевалювання сутності над формою, постійність) [2, С. 26].

Вітчизняні науковці Р.Т. Джога, С.В. Свірко, Л.М. Сінельник [2, 3, 4] до принципів бухгалтерського обліку в бюджетних установах, включаючи вищі навчальні заклади, відносять обов'язковість та державне регламентування, єдність форми та змісту, методологічна єдність показників, достовірність звітних показників, простота, ясність, доступність та прозорість, цілісність, послідовність.

Доповнення кола фундаментальних принципів перерахованими вище принципами пов'язане зі специфікою бюджетних установ. Однак незважаючи на це, характеристики принципів, як і сам їх перелік вимагає детального критичного аналізу.

Більшість із названих принципів впливає зі специфіки суб'єктів бюджетної сфери та їх прив'язки до основного джерела фінансового забезпечення. По відношенню до державних вищих навчальних закладів це Державний бюджет України. Відповідно обов'язковість і державне регламентування нерозривно пов'язане з порядком затвердження бюджету та функціонуванням Державного казначейства України.

Єдність форми та змісту не лише стосується філософської основи бухгалтерського обліку в вищих навчальних закладах, а й забезпечує можливість групування й зведення показників для різних цілей, у тому числі управління і потреб статистики.

Щодо методологічної єдності показників, то очевидно, що даний принцип виокремлюється й набуває особливої актуальності в бюджетній сфері, адже саме тут необхідне узгодження даних (показників), виходячи із кошторисів і штатних розписів, які затверджуються вищестоящими розпорядниками коштів.

Наступні принципи краще класифікувати як вимоги до бухгалтерського обліку (достовірність, простота, ясність, доступність). Адже визначити їх як принципи достатньо проблематично. Однак, попри такий підхід, перераховані характеристики мають мати місце і в умовах удосконалення системи обліку в вищих навчальних закладах.

Стосовно прозорості бухгалтерського обліку, то даний принцип слід розглядати через призму вимог щодо права комерційної таємниці показників діяльності вищих навчальних закладів і їх контролюваності з боку держави. Якщо остання має виключне право на використання даного принципу стосовно вищих навчальних закладів, то ряд інших користувачів облікової та аналітичної інформації не мають (та й загалом не повинні мати) такої прерогативи.

Цілісність і послідовність, віднесені Р.Т. Джогою та С.В. Свірко до принципів бухгалтерського обліку, в бюджетних установах загалом впливають з тих, що визначені Законом України „Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні”. Хоч з теоретичних і логічних міркувань цілісність впливає з таких принципів, як безперервність, послідовність і повне висвітлення.

Проблематичним у застосуванні в практиці обліку вищих навчальних закладів, як і бюджетних установ загалом, виступає принцип нарахування та відповідності доходів і витрат. Сутність вказаного принципу передбачає відображення доходів у момент їх визнання (в момент надання послуги), витратів у момент здійснення, а не у момент надходження грошових коштів.

З методологічної точки зору видатки в бюджетних установах обліковуються як касові, так і фактичні. Касові включають в себе суму коштів, проплачених з реєстраційних і спеціальних рахунків. А фактичні – це дійсні видатки, підтверджені документально. Таким чином, період реєстрації визначається тим, що у звітному періоді відображаються видатки, які були понесені з метою отримання доходів звітного періоду. Це свідчить про поєднання застосування касового методу і методу нарахувань. Інших галузей, у яких можна було б простежити такі випадки не існує. Сутність такого методологічного підходу забезпечує жорсткі обмеження щодо витрачання грошових коштів (порівняння касових і фактичних витратків дозволяє це зробити). Однак вказаний підхід свідчить про часткові можливості застосування принципу нарахування.

Відповідність доходів і витрат стосується їх розмежування й узгодження, яке регулюється Порядком складання, розгляду, затвердження та основних вимог до виконання кошторисів бюджетних установ [5]. Проте справедливіше було б застосовувати категорію відповідності лише стосовно спеціального фонду. Адже лише у цьому випадку можна окреслити та побачити взаємозв'язок витрат і доходів: метою надання платних послуг є отримання доходів спеціального фонду. Тоді як загальний фонд виділяється для здійснення видатків на надання послуг, що забезпечуються й гарантуються державою, а не навпаки.

Розвиток теорії щодо методу нарахування в бюджетній сфері вимагає зміни методології обліку та відповідних наукових обґрунтувань.

Сучасні реалії функціонування суб'єктів такі, що, як справедливо підкреслює М.С. Пушкар, „одні лише методологічні принципи не можуть бути визначальними для прийняття рішення під час наукової діяльності, а вимагають урахування тих цінностей, які вважаються корисними для суспільного прогресу в даний історичний момент” [6]. У цьому контексті визначення принципів обліку вимагає врахування наукового підходу, зміни макро- та мікроумов і завдань, параметричного спрямування й технічного оснащення тощо. Забезпечення досягнення збалансованого й зваженого підходу з даних питань дозволить сформувати дійсно ефективну систему обліково-аналітичного забезпечення системи управління.

Видатний російський вчений Я.В. Соколов, окреслюючи можливості поліпшення адаптованості бухгалтерського обліку як джерела прийняття управлінських рішень, визначив три основні вимоги до його даних: репрезентативність, значущість та можливість обчислення ризиків, пов'язаних із застосуванням на практиці ухвалених рішень [7].

Загальновідомо, що на систему бухгалтерського обліку, як і на його принципи визначальний вплив мають умови діяльності (як внутрішні, так і зовнішні). Тому цілком справедливим є твердження Г.А. Велша та Д.Г. Шорта про те, що принципи визначаються „господарським оточенням” [8].

Отже, справедливо буде визнати, що розвиток принципів обліку – об'єктивний і неодмінний процес, який повинен забезпечити комплексність підготовки необхідних даних для потреб управління.

Таким чином, обґрунтування доцільності розвитку принципів бухгалтерського обліку, врахування сучасних його особливостей та потреб управління забезпечує можливість внесення відповідних пропозицій, які узагальнені в таблиці.

Рекомендовані додаткові (надбудовні) принципи бухгалтерського обліку в доповнення до вже існуючих, задекларованих Законом України „Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні” дозволять значно підвищити адаптацію системи обліку, в першу чергу, до забезпечення необхід-

ною інформацією внутрішніх користувачів.

Рекомендовані надбудовні принципи при формуванні обліково-аналітичного забезпечення системи управління державними вищими навчальними закладами вимагають деякого теоретичного обґрунтування й уточнення.

Так, принцип превентивності, за умови реалізації у практичній діяльності дозволить формувати альтернативні варіанти інформації, адже передбачає аналіз альтернатив. Розгляд і оцінка керівництвом кількох альтернатив щодо освітньої чи інших видів діяльності у поєднанні з описом варіантів їх здійснення дозволить врахувати майбутні результати й забезпечить свободу прийняття управлінських рішень на мікрорівні.

Таблиця

Рекомендовані надбудовні принципи бухгалтерського обліку, пов'язані з сучасними техніко-управлінськими особливостями діяльності державних вищих навчальних закладів

Надбудовні принципи	Характеристика	Обґрунтування доцільності застосування
Комплексність	Передбачає загальний розгляд і врахування чинників впливу намічуваної діяльності і пов'язаних з ними змін у мікро- та макросередовищі, включаючи соціальні наслідки.	Необхідність усунення не-пов'язаних стиків між управлінськими ланками та іншими структурними підрозділами вищих навчальних закладів
Превентивність	Оцінка інформації проводиться до прийняття основних управлінських рішень щодо намічуваної діяльності, а її результати використовуються при підготовці і прийнятті рішень.	Дотримання принципу дозволяє уникнути необґрунтованих управлінських рішень, а також сприяє проведенню стратегічної оцінки можливостей суб'єкта, предметом якої є рішення більш високого рівня, що передують плануванню діяльності та складанню кошторисів
Гнучкість	Полягає в забезпеченні можливості формування інформації, що виникає внаслідок зміни зовнішніх і внутрішніх чинників	Гнучкість системи бухгалтерського обліку забезпечить можливість внесення змін до Плану рахунків, ведення аналітичного обліку за необхідними для управління рахунками чи ознаками, налагодження звітів, адаптованих до потреб внутрішніх користувачів

Завдяки принципу комплексності буде досягнуто врахування не лише внутрішніх, а й зовнішніх чинників економічного середовища. Даний прин-

цип передбачає розподіл економічного середовища на складові (компоненти), що дозволяє спрощувати реальні ситуації. В подальшому, після їх оцінки, формується уявлення про єдину мікроекономічну систему, безпосередньо пов'язану з соціальним середовищем і національною економікою загалом. Завдання такої оцінки полягає в контролі дотримання норм і стандартів окремо для компонентів економічного середовища та формування на цій основі розуміння, як досліджувана система в цілому відреагує на вплив намічуваних змін у діяльності. Для забезпечення зрозумілості та високої наочності на процедурному рівні бухгалтерська система, ґрунтована на використанні принципу комплексності, повинна формувати представлення інформації у єдиному документі. При цьому можуть бути використані не лише табличні й формулярні формати, а й графічні редактори. Порівняння керівними працівниками державних вищих навчальних закладів різних впливів намічуваної діяльності у рамках єдиної процедури дозволить прийняти дійсно обґрунтоване управлінське рішення.

З принципом комплексності нерозривно пов'язане застосування принципу гнучкості облікової інформаційної системи. Завдяки застосуванню останнього можна редагувати зовнішні та внутрішні звіти, відображати інформацію у системі рахунків так, щоб вона була більш аналітичною та адаптованішою до управлінських потреб. Окрім цього, сформовані з використанням вищевказаних принципів звіти можуть зберігатися для наступного використання: здійснення аналітичної роботи як у реальному, так і в перспективному аспектах.

Загалом система бухгалтерського обліку, побудована на використанні рекомендованих принципів дозволить забезпечити:

- підтримку такої функції управління, як планування (формування розрахункових планових показників для формування кошторисів, управління видатками у розрізі кодів економічної класифікації тощо);
- швидкодіючу (оперативну) реєстрацію напрямів руху матеріальних і фінансових потоків і можливі варіанти їх оптимізації;
- цілісне формування обліково-аналітичного забезпечення, включаючи проводки та стандартні й внутрішні документи;
- аналіз економічних показників, формування альтернативних моделей та обґрунтування доцільності застосування найбільш результативної з них.

Щодо останньої тези, варто врахувати те, що економічний аналіз в бюджетних установах загалом, й у галузі вищої освіти зокрема, має свої виняткові риси та особливості.

В останні роки у діяльності державних вищих навчальних закладів економічний аналіз в основному використовується для оцінки забезпеченості матеріально-технічною базою, професорсько-викладацьким складом і рівня наукової діяльності. Проте для потреб управління доцільно використовувати

ти усі можливі показники, щоб забезпечити поліпшення результатів діяльності.

Сутність аналізу, ряд науковців [9, 10, 11] розглядають через призму його принципів, функцій, ролі в управлінні та завданнях. Обґрунтованість такої позиції підтверджується як теоретичними надбаннями, так і практикою здійснення аналітичної роботи. Адже саме цей підхід дозволяє розвинути теоретико-методологічні підходи до економічного аналізу як науки і специфічного виду практичної діяльності.

На жаль, сучасна практика бюджетних установ не вирізняється великим інтересом до здійснення аналізу. Аналітична наука навіть рідко зосереджує увагу на питаннях аналізу в бюджетних установах. Фактично методика такого аналізу, як свідчать наші дослідження, відсутня. В Україні лише окремі автори займалися проблематикою аналізу в бюджетних установах (В.І. Самборський, М.Г. Грищенко [12], В.Г. Демянишин, Д.Н. Киселев, В.В. Смирчинський [13]), та й то їхні дослідження стосуються 80 – 90-х років. Зміна підходу та розвиток ринкових відносин вимагають розробки відповідних рекомендацій щодо методики та техніки здійснення аналізу діяльності бюджетних установ.

Основоположними принципами такого аналізу є принцип державності, плановості, науковості, системності, комплексності, об'єктивності, конкретності, точності, дієвості, оперативності, динамічності, прогресивності, ефективності, демократичності. Комплексне застосування вказаних принципів дозволяє досягати врахування впливу чинників на ефективність діяльності у статистиці та динаміці. Це, у свою чергу, служить об'єктивною основою результативного функціонування суб'єкта бюджетної сфери – державного вищого навчального закладу.

Сучасні особливості функціонування вищих навчальних закладів вимагають внесення сутнісних уточнень принципів економічного аналізу, їх розвитку й удосконалення. Розробка вказаного напрямку наукових досліджень повинна здійснюватися, на наш погляд, на основі порівняння означень й врахування нових наукових підходів та практичних потреб.

Окремі науковці [14, 15] вважають доцільним доповнення системи принципів аналізу принципами раціонального поєднання ретроспективного та перспективного аналізу, цільової спрямованості, збалансованої прозорості і конфіденційності. В цілому не заперечуючи раціональність даного підходу, зазначимо, що перший із запропонованих принципів виступає складовою принципу системності. Тому виділяти його окремо не доцільно. Цільова спрямованість, як принцип аналізу органічно впливає з мети його проведеного. Таким чином, його виділення також є дискусійним.

Особливо критично слід розглянути принципи збалансованої прозорості і конфіденційності. Їх застосування на практиці може означати двоїстість

подання інформації: одна для керівництва, інша – для громадськості. Таким чином, застосування вказаних принципів суперечитиме принципу демократичності.

Авторські рекомендації за умови зваженого їх використання, забезпечать формування високоякісного інформаційного забезпечення системи управління вищими навчальними закладами та дадуть можливість керівництву: досягти постійності моніторингу ефективності структурних підрозділів та навчального закладу в цілому; контролювати хід виконання кошторису та оперативно впливати на рівень видатків (за КЕКВ); мати якісний аналіз результатів діяльності й можливість оперативного реагування на виникнення непродуктивних видатків; комплексно охоплювати розподілені системи управління та формувати конкретні рекомендації щодо удосконалення їх діяльності на базі використання часткової та зведеної планової, облікової й аналітичної інформації. Таким чином, синергізм діяльності державних вищих навчальних закладів полягає у необхідності пошуку ресурсів та можливостей для забезпечення високої якості надання освітніх послуг при мінімальних затратах. Виконанню цього завдання й досягненню кращих результатів сприятиме взаємопов'язане, а не автономне використання системи бухгалтерського обліку та економічного аналізу.

1. Закон України: Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV // Офіційний вісник України. – 03.09.1999. – № 33. – С.71.
2. Свірко С. В. Організація бухгалтерського обліку в бюджетних установах: навч. посібник / С. В. Свірко – К. : КНЕУ, 2004. – 380 с.
3. Джога Р. Т. Бухгалтерський облік у бюджетних установах : підручник / [Джога Р. Т., Свірко С. В., Сінельник Л. М.]; заг. ред. Р. Т. Джога; Київський національний економічний ун-т. – К. : КНЕУ, 2003. – 483 с.
4. Свірко С. В. Принципи бухгалтерського обліку як елемент облікової політики сюжетних організацій / С. В. Свірко // Экономические проблемы и перспективы стабилизации экономики Украины. – Донецк: ИЭП НАН Украины, 2000. – Том 2. – С. 364-377.
5. Про затвердження Порядку складання, розгляду, затвердження та основних вимог до виконання кошторисів бюджетних установ: постанова Кабінету Міністрів України; Порядок від 28.02.2002 р. № 228 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/law/main.cgi>
6. Пушкар М. С. Філософія обліку / М. С. Пушкар. – Тернопіль: Карт-бланш, 2002. – 157 с.
7. Соколов Я. В. Основы теории бухгалтерского учета / Я. В. Соколов. – М. : Финансы и статистика, 2000. – 496 с.
8. Основы фінансового обліку : підручник / Г. А. Велш, Д. Г. Шорт ; пер. з англ. О. Мінін, О. Ткач. – К. : Основи, 1999. – 944 с.
9. Савчук В. К. Аналіз господарської діяльності сільськогосподарських підприємств : підручник для викл. і студ. економ. спец. вузів III і IV рівнів акред. / В. К. Савчук. – К. : Урожай, 1995. – 328 с.
10. Болух М. А.

Аналіз фінансово-господарської діяльності бюджетних установ : навч. посібник / М. А. Боллох, А. П. Заросило; Державний вищий навчальний заклад "Київський національний економічний ун-т ім. Вадима Гетьмана". – К. : КНЕУ, 2008. – 342 с. **11.** Мельник Т. Г. Облік та аудит діяльності бюджетних установ : навч. посібник / Т. Г. Мельник. – К. : Кондор, 2008. – 415 с. **12.** Самборский В. И. Анализ хозяйственной деятельности в бюджетных и научных учреждениях: учебник / В. И. Самборский, А. А. Грищенко. – М. : Финансы и статистика, 1989. – 376 с. **13.** Демьянишин В. Г. Анализ хозяйственной деятельности в бюджетных и научных учреждениях : учеб. пособие / [В. Г. Демьянишин, Д. Н. Киселев, В. В. Смиринский и др.]; под ред. В. Г. Демьянишина. – К. : УМК ВО, 1989. – 136 с. **14.** Мних Є. В. Сучасний економічний аналіз: питання методології та організації / Є. В. Мних // Бухгалтерський облік і аудит. – 2006. – № 1. – С. 55-61. **15.** Цигилик І. І. Економічний аналіз – основний чинник підвищення ефективності підприємницької діяльності / І. І. Цигилик, С. О. Кропельницька // Актуальні проблеми економіки : науковий економічний журнал. – 2003. – № 7. – С. 90-97.

Рецензент: д.е.н., професор Левицька С. О. (НУВГП)