

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ**  
**Тернопільський національний економічний університет**



**До 50-річчя**  
**Тернопільського національного**  
**економічного університету**

**Н. М. ХОРУНЖАК**

**ОБЛІК В УПРАВЛІННІ ВИТРАТАМИ**  
**БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВ**

**Монографія**

**Тернопіль**  
**TNEU**  
**2016**

**Рецензенти:**

**І. Д. Лазаришина** – доктор економічних наук, професор, завідувач кафедри обліку і аудиту Національного університету водного господарства та природокористування;

**Н. І. Пилипів** – доктор економічних наук, професор, завідувач кафедри теоретичної і прикладної економіки Прикарпатського національного університету імені Василя Стефаника;

**В. В. Сопко** – доктор економічних наук, професор, завідувач кафедри бухгалтерського обліку Київського національного торговельно-економічного університету

*Рекомендовано Вченою радою  
Тернопільського національного економічного університету  
(протокол №\_\_ від \_\_.\_\_.2015 р.)*

**Хорунжак Н. М.**

**X 82** Облік в управлінні витратами бюджетних установ : моногр. /  
Н. М. Хорунжак. – Тернопіль : ТНЕУ, 2015. – 238 с.  
ISBN 978-966-654-333-5

Монографія присвячена проблемі розвитку теорії та методології обліку витрат бюджетних установ в умовах посилення конкуренції в бюджетній сфері та швидкого розвитку сучасних інформаційних систем. Дослідження містить теоретичні обґрунтування шляхів удосконалення обліку витрат, елементи вирішення організаційних питань створення системи внутрішньогосподарського (управлінського) обліку, а також обґрунтування доцільності застосування в системі обліку для цілей контролю його об'єктів такого сучасного та новітнього методу, як інформаційні моделі. Монографія призначена для науковців, практиків і студентів вищих навчальних закладів економічного профілю.

ББК 65.052.9(4 УКР) 247  
УДК 657

# ЗМІСТ

|   |           |
|---|-----------|
| <b>ВСТУП...</b>   | <b>7</b>  |
| <b>РОЗДІЛ 1. КОНЦЕПЦІЯ РОЗПОДІЛУ ПОВНОВАЖЕНЬ<br/>МІЖ СУБ'ЄКТАМИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ<br/>ТА ФОРМУВАННЯ ПЛАНУ РАХУНКІВ В СВІТЛІ<br/>ВИМОГ СТРАТЕГІЇ МОДЕРНІЗАЦІЇ</b> | <b>9</b>  |
| 1.1. Проблема встановлення та розподілу повноважень між<br>суб'єктами обліку в державному секторі   | 9         |
| 1.2. Законодавче регулювання повноважень розпорядників<br>бюджетних коштів  | 12        |
| 1.3. Критерії, мета та структура інформаційної системи<br>обліку бюджетних установ  | 15        |
| 1.4. Повноваження та кваліфікаційні характеристики<br>облікових працівників в сучасних умовах   | 19        |
| 1.4.1. Рекомендації щодо розширення повноважень<br>облікових працівників  | 19        |
| 1.4.2. Розмежування повноважень облікових працівників<br>в інформаційній системі обліку бюджетних установ,<br>орієнтованій на оптимізацію                             | 23        |
| 1.5. План рахунків як основа підготовки інформаційних<br>даних для прийняття управлінських рішень внутрішньо<br>системного характеру                                  | 32        |
| Висновок до 1 розділу   | 30        |
| <b>РОЗДІЛ 2. ФОРМУВАННЯ КОШТОРИСУ<br/>ТА ІНФОРМАЦІЙНІ ЗАСАДИ ОПТИМІЗАЦІЇ<br/>ВИДАТКІВ БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВ</b>   | <b>33</b> |
| 2.1. Удосконалення розрахункових показників, як основа<br>оптимізації видатків при складанні кошторису<br>бюджетних установ   | 33        |
| 2.1.1. Фінансове забезпечення та потреба в формуванні<br>засад удосконалення обліку   | 33        |
| 2.1.2. Специфічність вимог, складові та обмежувальні<br>чинники моделювання системи обліку<br>фінансового забезпечення  | 34        |
| 2.2. Моделювання системи обліку фінансового забезпечення<br>в частині формування кошторису бюджетної установи   | 36        |
| 2.2.1. Загальна схема формування моделі обліку<br>фінансового забезпечення  | 36        |
| 2.2.2. Врахування полікритеріальності системи<br>обліку при формуванні його удосконаленої моделі  | 38        |

|  |    |
|--|----|
| 2.2.3. Формальна структура модуля облікової системи<br>«Облік в бюджетних установах: фінансове<br>забезпечення / кошторис» .....                 | 40 |
| 2.3. Удосконалення зміни порядку та підходів до обчислення<br>базових розрахункових показників до кошторису .....                                | 44 |
| 2.3.1. Традиційні засади та характеристика<br>розрахункових показників при формуванні кошторису .....  | 44 |
| 2.3.2. Практика обчислення розрахункових показників<br>до кошторису та їхні недоліки .....   | 46 |
| 2.3.3. Дискретність та безперервність облікових процесів<br>і застосування стохастичних математичних рівнянь<br>для опису їхніх показників ..... | 47 |
| 2.4. Організаційні етапи підготовки й складання кошторису:<br>практичний підхід .....  | 52 |
| 2.4.1. Загальна схема підготовки облікових даних<br>до складання кошторису .....   | 52 |
| 2.4.2. Персональні функції працівників щодо підготовки<br>вихідної інформації для складання кошторису .....                                      | 54 |
| 2.4.3. Формування узагальнених облікових даних<br>при складанні кошторису .....  | 56 |
| 2.5. Формалізація задачі оптимізації видатків на оплату праці .....  | 59 |
| 2.5.1. Аналіз підходів до проведення оцінки результатів<br>надання послуг .....  | 59 |
| 2.5.2. Узагальнена модель оцінки результатів надання<br>освітньої послуги .....  | 62 |
| Висновок до 2 розділу .....  | 64 |

## **РОЗДІЛ 3. КОНТРОЛЬ ОБ'ЄКТІВ ОБЛІКУ ЯК ОСНОВА ОПТИМІЗАЦІЇ ЇХНЬОГО ВИКОРИСТАННЯ .....67**

|   |    |
|---|----|
| 3.1. Контрольна функція обліку та засади вдосконалення<br>її реалізації .....   | 67 |
| 3.2. Використання сигнальних систем як спосіб<br>удосконалення контрольної функції обліку .....   | 70 |
| 3.3. Сутнісна характеристика логіко-статистичних<br>інформаційних моделей та особливості їхнього<br>формування з метою контролю об'єктів обліку .....                             | 74 |
| 3.3.1. Види логіко-статистичних інформаційних моделей .....   | 74 |
| 3.3.2. Сутність та особливості використання ЛСІМ-1<br>для контролю відхилень обсягів фінансового<br>забезпечення бюджетних установ .....  | 75 |
| 3.3.3. Модифікації ЛСІМ-1 .....   | 77 |
| 3.3.4. Характеристика та приклади формування значень<br>ЛСІМ 1-4 і методик побудови кластерних моделей<br>та глобальної дисперсії для показників<br>фінансового забезпечення..... | 81 |

|  |    |
|--|----|
| 3.4. Блок-схема автоматизації контролю станів об'єктів обліку на базі ЛСІМ .....       | 87 |
| 3.5. Форма представлення результатів контролю стану об'єктів обліку на базі ЛСІМ ..... | 90 |
| Висновок до розділу 3 .....  | 92 |

## **РОЗДІЛ 4. УПРАВЛІНСЬКИЙ ОБЛІК ВИТРАТ БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВ ..... 95**

|   |     |
|---|-----|
| 4.1. Сутнісна характеристика витрат бюджетних установ .....   | 95  |
| 4.2. Засади та покрокова структурна схема формування системи управлінського обліку витрат на надання послуг бюджетними установами ..... | 97  |
| 4.2.1. Удосконалення класифікації як основа раціональної організації обліку витрат бюджетних установ .....                              | 97  |
| 4.2.2. Концептуальні складові системи управлінського обліку витрат і покрокова структурна схема його формування .....                   | 99  |
| 4.2.3. Центри витрат і їхня структура .....   | 102 |
| 4.2.3.1. Взаємозв'язки і проблематика структурних складових (центрів витрат) в галузі охорони здоров'я .....                            | 102 |
| 4.2.3.1. Взаємозв'язки і проблематика структурних складових (центрів витрат) в галузі вищої освіти .....                                | 105 |
| 4.2.4. SWOT-аналіз як інструмент управлінського обліку ... ..   | 107 |
| Висновок до 4 розділу .....   | 111 |

## **РОЗДІЛ 5. МЕТОДОЛОГІЧНІ ЗАСАДИ КАЛЬКУЛЮВАННЯ ПОСЛУГ БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВ ..... 113**

|  |     |
|--|-----|
| 5.1. Галузеві особливості та їхній вплив на метод обліку витрат і методіку калькулювання послуг .....                        | 113 |
| 5.1.1. Склад загальних та індивідуальних особливостей ... ..   | 113 |
| 5.1.2. Вибіркова характеристика впливу галузевих особливостей на структуру й задачі облікової системи .. ..                  | 116 |
| 5.2. Методологічні підходи до калькулювання послуг бюджетних установ і їхнє теоретичне та нормативно-правове підґрунтя ..... | 119 |
| 5.2.1. Об'єктивність потреби в удосконаленні теоретико-методологічних засад обліку витрат і калькулювання .....              | 119 |
| 5.2.2. Метод покрокового зниження та особливості його застосування для розрахунку вартості медичних послуг .....             | 121 |

|  |            |
|--|------------|
| 5.2.3. Сучасні вимоги та зарубіжний досвід організації обліку й контролю витрат і калькулювання .....                            | 125        |
| 5.2.4. Позичування класифікації витрат в контексті удосконалення підходів до калькулювання послуг .....                          | 128        |
| 5.2.5. Планові калькуляції як основа оптимізації витрат: концептуальний підхід .....   | 130        |
| 5.2.6. Характеристика ступінчастого підходу до формування підсумкових результатів обчислень вартості надання послуг .....        | 132        |
| 5.2.7. Проблемні питання застосування позамовного калькулювання в бюджетних установах ... ..                                     | 134        |
| 5.3. Розвиток управлінського обліку та удосконалення підходів до калькулювання послуг як основа оптимізації витрат .....         | 135        |
| 5.3.1. Критерії моделювання та побудови структурної схеми системи управлінського обліку й управління витратами .....             | 135        |
| 5.3.2. Засади організації управління та контролю собівартості (витрат) послуг бюджетної установи блочного типу .....             | 137        |
| 5.3.3. Комбінований метод калькулювання послуг і його переваги .....   | 141        |
| 5.3.4. Метод виключення витрат і його характеристика .....   | 143        |
| 5.4. Робочий План рахунків бюджетних установ у контексті вимог управлінського обліку .....                                       | 149        |
| 5.4.1. Вимоги до облікової інформації для потреб управління як основа формування структури та складу рахунків обліку .....       | 149        |
| 5.4.2. Єдиний План рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі: концептуальні напрями удосконалення .....               | 150        |
| 5.5. Концепція формування ефективної системи захисту інформаційних потоків облікової інформації в умовах комп'ютеризації .....   | 158        |
| 5.5.1. Актуалізація потреби посилення захисту облікових даних в сучасних умовах .....  | 158        |
| 5.5.2. Криптографічні перетворення та перспективи їхнього застосування в якості формування системи захисту облікових даних ..... | 160        |
| 5.5.3. Перспективи застосування асиметричних алгоритмів шифрування з метою захисту облікової інформації .....                    | 162        |
| Висновок до розділу 5 .....  | 168        |
| <b>СПИСОК ЛІТЕРАТУРНИХ ДЖЕРЕЛ .....</b>  | <b>171</b> |
| <b>ДОДАТКИ .....</b>   | <b>189</b> |

## ВСТУП

Наявність проблем фінансового забезпечення діяльності бюджетних установ вимагає максимального залучення усіх можливих засобів досягнення його раціонального використання. Одним з найефективніших інструментів виконання цього завдання є система обліку, завдяки якій уможлиблюється економічно обґрунтоване зниження рівня витрат завдяки оперативному управлінню ними. Облік як інформаційна база й джерело такого управління, має відповідати критеріям оперативності, доступності та дієвості. Розвиток сучасних інформаційних систем і їх активне використання з метою обліку дозволяє досягти цих критеріїв з мінімальними затратами ресурсів та часу.

Використання сучасної математичної теорії та моделювання з цією ж метою – невід’ємний і достатньо потужний інструмент вдосконалення обліку, як функції управління. Вирішення проблеми розвитку теорії та методології обліку витрат бюджетних установ на цих засадах одночасно з акцентом на формуванні підсистеми внутрішньогосподарського (управлінського) обліку та використанні сучасних інформаційних систем в умовах посилення конкуренції є достатньо актуальним напрямом досліджень.

В цьому контексті важливо зважено визначити взаємозв’язки та складові системи фінансового й внутрішньогосподарського (управлінського) обліку в бюджетних установах, щоб забезпечити підготовку більш детальних інформаційних даних для прийняття рішень внутрішньосистемного характеру.

Перспективним для досягнення оптимізації витрат бюджетних установ є застосування системного моделювання, що має інноваційний характер, зокрема формалізація обліку фінансового забезпечення,

в тому числі в частині, яка стосується розрахункових показників до кошторису, оптимізації та контролю видатків і витрат на базі логіко-статистичних та інших інформаційних моделей, методологічних підходів до калькулювання, а також засад організації управління й контролю собівартості послуг бюджетної установи за блочним типом.

Для досягнення системності обліку витрат і його позиціонування як якісного інформаційного джерела прийняття управлінських рішень у монографії послідовно розглянуто організаційні та методичні питання за відповідними розділами. Зокрема, у першому розділі акцентується увага на потребі удосконалення розмежування повноважень суб'єктів бухгалтерського обліку та підвищенні професійного рівня й кваліфікаційних характеристик облікових працівників, що пов'язано зі зміною вимог системи управління. Другий розділ присвячений питанням оптимізації видатків бюджетних установ завдяки удосконаленню розрахункових показників і поліпшенню організаційних засад формування кошторису. Третій розділ містить обґрунтування засад контролю об'єктів обліку на основі застосування логіко-статистичних інформаційних моделей. Розділ четвертий та п'ятий висвітлює організаційні і методологічні питання формування управлінського (внутрішньогосподарського) обліку та калькулювання послуг бюджетних установ. Розроблені теоретичні положення узгоджені з можливостями їхньої реалізації, в тому числі через застосування сучасних інформаційних технологій, спрощення алгоритмів облікових обчислень на базі використання теоретико-числових базисів, а також застосування асиметричних алгоритмів для формування системи захисту інформації, в основу яких покладено класифікацію облікової документації за рівнем конфіденційності.



# **РОЗДІЛ 1.**

## **КОНЦЕПЦІЯ РОЗПОДІЛУ ПОВНОВАЖЕНЬ МІЖ СУБ'ЄКТАМИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ І ФОРМУВАННЯ ПЛАНУ РАХУНКІВ В СВІТЛІ ВИМОГ СТРАТЕГІЇ МОДЕРНІЗАЦІЇ**

### **1.1. Проблема встановлення та розподілу повноважень між суб'єктами обліку в державному секторі**

Удосконалення системи бухгалтерського обліку як напрям Стратегії модернізації обліку в державному секторі передбачає розподіл повноважень між суб'єктами щодо ведення обліку активів, зобов'язань, доходів та витрат і розроблення й запровадження єдиних національних Положень (стандартів) бухгалтерського обліку та єдиного плану рахунків, гармонізованого з бюджетною класифікацією.

Визнання розподілу повноважень щодо обліку активів, зобов'язань, доходів та витрат як одного з основних напрямів Стратегії модернізації системи обліку в державному секторі вказує на визнання існування проблеми, пов'язаної з недосконалістю побудови семантичної мережі організаційних і документальних взаємозв'язків суб'єктів бухгалтерського обліку. Наявність численних публікацій [11; 15; 43; 83 та ін.], присвячених цим питанням, а також нарікання практикуючих бухгалтерів на плутанину й неузгодженості чинного законодавства з цього напрямку виступають підтвердженням актуальності розвитку досліджень та певним чином визначають їхнє спрямування. Найперше, на що варто звернути увагу, це наявність розбіжностей у визначенні самої категорії «суб'єкти бухгалтерського обліку» та встановленні їхнього переліку в чинному законодавстві України.

Відповідно до Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007–2015 роки, суб'єктами бухгалтерського обліку в державному секторі є Мінфін, який забезпечує проведення державної політики у сфері бухгалтерського обліку, розпорядники бюджетних коштів, Казначейство та фонди загальнообов'язкового державного соціального і пенсійного страхування, які забезпечують ведення бухгалтерського обліку [101]. Зважаючи на той факт, що розпорядниками бюджетних коштів на певних рівнях виступають конкретні фізичні особи – керівники, перше означення має дещо некоректне формулювання.

У Національних положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку в державному секторі наразі відсутнє чітке трактування суб'єктів бухгалтерського обліку [98]. Натомість у передмові до Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку для державного сектору зазначається, що термін «державний сектор» означає національні уряди, регіональні органи управління (наприклад, штатів, провінцій, територій), місцеві (наприклад, міські, районні (селищні)) органи управління та відповідні державні суб'єкти господарювання (наприклад, агенції, правління, комісії та підприємства) [117].

Стаття 22 Господарського кодексу України відносить до суб'єктів господарювання державного сектору економіки суб'єкти, що діють на основі лише державної власності, а також суб'єкти, державна частка у статутному фонді яких перевищує п'ятдесят відсотків чи становить величину, яка забезпечує державі право вирішального впливу на господарську діяльність цих суб'єктів [32].

Слід зазначити, що достатньо детально розглядають проблематику щодо позиціонування суб'єктів бухгалтерського обліку в державному секторі України у контексті чинного вітчизняного законодавства С. В. Свірко та А. І. Фаріон [111]. Автори представляють власну точку зору на визначення суб'єктно-об'єктного поля Стратегії модернізації системи. Зокрема, вони вважають, що легітимною буде ідентифікація суб'єктів бухгалтерського обліку в державному секторі як суб'єктів управління (в особі їх

представників) та суб'єктів господарювання вказаного сектору економіки України, а саме:

- державні установи, наділені господарською компетенцією органів державної влади;
- бюджетні установи, які утворені органами державної влади та утримуються за рахунок коштів Державного бюджету;
- підприємства та організації, що діють на правах державної форми власності;
- суб'єкти господарювання, державна частка у статутному капіталі яких перевищує 50% або становить величину, яка забезпечує державі право вирішального впливу на господарську діяльність цих суб'єктів, які здійснюють ведення бухгалтерського обліку в державному секторі України [111, с. 41].

Відповідно до цього, пропонується внести уточнення у ряд нормативних актів, в тому числі ідентифікувати Стратегію модернізації бухгалтерського обліку в державному секторі як стратегію модернізації бухгалтерського бюджетного обліку з метою побудови системи бухгалтерського обліку в секторі загального державного управління [111, с. 41].

Погоджуючись з основною концепцією вищеназваних авторів щодо суб'єктів бухгалтерського обліку, варто визнати доцільним подання у розділі «Загальні питання» (абзац 2) більш детального означення й переліку суб'єктів бухгалтерського обліку. До складу останніх слід віднести суб'єкти, що визначені Господарським кодексом, а також органи державного й місцевого управління та бюджетні установи. Такі уточнення відповідають вимогам уже існуючих законодавчих норм і сприятимуть забезпеченню однозначності їхнього трактування у взаємопов'язаних нормативно-правових і інструктивних документах.

Загалом треба відмітити, що піднята авторами С. В. Свірко та А. І. Фаріон проблематика та внесені ними пропозиції певним чином вносять ясність у категорійне означення терміна «суб'єкт бухгалтерського обліку в державному секторі», а також своєчасно переводять у ранг дискусії теоретичне й правове обґрунтування

надзвичайно актуального й важливого питання, яке по суті справи накладає відбиток на увесь процес модернізації обліку.

## **1.2. Законодавче регулювання повноважень розпорядників бюджетних коштів**

Узгодження повноважень як напрям удосконалення обліку є одним із важливих проблемних аспектів, який тісно пов'язаний з визначенням складу суб'єктів державного сектору. Проте формування рекомендацій з цього приводу лежить в двох площинах. По-перше, вимагає вдосконалення розмежування повноважень між самими суб'єктами державного сектору, особливо у частині, яка стосується розпорядників бюджетних коштів і контролюючих та вищестоящих установ, органів і організацій. По-друге, (і це безпосередньо відноситься до об'єкта нашого дослідження) розмежування повноважень щодо ведення обліку активів, зобов'язань, доходів та витрат безпосередньо між відділами й посадовими особами бухгалтерських служб суб'єктів, які фінансуються з бюджету.

В контексті першої складової, зважаючи на особливе значення міжсуб'єктних взаємозв'язків, варто вказати на недостатню обґрунтованість окремих повноважень, які покладаються на органи Державної казначейської служби України, яка має вплив на загальну ефективність формування й використання бюджетних коштів. Зокрема, слід вказати на можливості вдосконалення розмежування повноважень, які дозволять підвищити ефективність управління процесами формування й використання бюджетних коштів і організацію діяльності суб'єктів, що беруть участь у бюджетному процесі, які впливають з такого. Стаття 112 Бюджетного кодексу України відноситься до повноважень Державного казначейства України з контролю за дотриманням бюджетного законодавства здійснення контролю за:

1) веденням бухгалтерського обліку всіх надходжень і витрат державного бюджету та місцевих бюджетів, складанням та поданням фінансової і бюджетної звітності;

2) бюджетними повноваженнями при зарахуванні надходжень бюджету;

3) відповідністю кошторисів розпорядників бюджетних коштів показникам розпису бюджету;

4) відповідністю взятих бюджетних зобов'язань розпорядниками бюджетних коштів відповідним бюджетним асигнуванням, паспорту бюджетної програми (у разі застосування програмно-цільового методу у бюджетному процесі);

5) відповідністю платежів взятим бюджетним зобов'язанням та відповідним бюджетним асигнуванням.

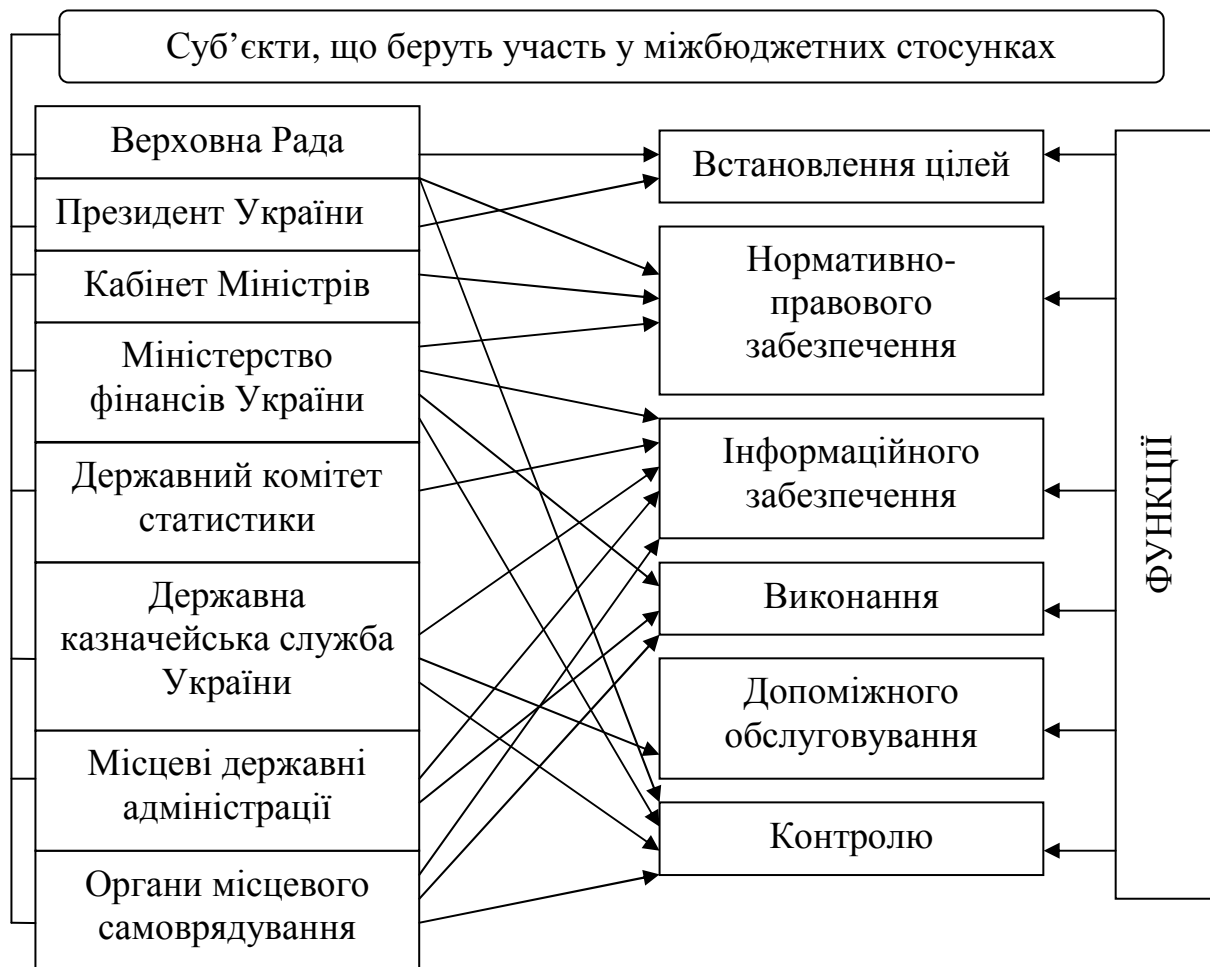
Державне казначейство України в межах своїх повноважень забезпечує організацію та координацію діяльності головних бухгалтерів бюджетних установ та контроль за виконанням ними своїх повноважень [17].

Відповідно до п. 2 статті 56 цього ж Кодексу, бухгалтерський облік усіх операцій щодо виконання Державного бюджету України здійснюють органи Державної казначейської служби України у порядку, встановленому Міністерством фінансів України [17]. Порівняння обох положень вказує на ширше тлумачення повноважень Держказначейства щодо ведення бухгалтерського обліку державного бюджету та місцевих бюджетів, тоді як п. 2 статті 56 обмежується лише державним бюджетом.

На практиці органи Казначейської служби ведуть облік доходів державного й місцевого бюджетів, проте більш правомірно було б обмежити їхнє повноваження щодо обліку в частині Державного бюджету, а стосовно місцевих бюджетів передбачити лише здійснення контролю за надходженнями та витратами. Фактично це не інноваційна пропозиція, оскільки такий порядок існував до остаточного переходу органів місцевого самоврядування на казначейське обслуговування. Проте його перевага полягає в тому, що бюджетні установи – органи місцевого самоврядування можуть більш ефективно та оперативно впливати на забезпечення надходжень до місцевого бюджету в силу своєї територіальної близькості до суб'єктів, які є платниками місцевих податків і зборів. Контроль за

надходженнями та видатками забезпечуватимуть казначейські служби. Таким чином, буде забезпечено логічність семантичного взаємозв'язку суб'єктів та зростання організованості й контролюваності процесів формування та використання бюджетних коштів.

У загальному повноваження суб'єктів, які мають безпосередній стосунок до цих процесів охоплюють визначення цілей, нормативне регулювання, контроль тощо (рис. 1.1).



**Рис. 1.1. Функції суб'єктів, учасників міжбюджетних відносин**

Зазначені на рис. 1.1 суб'єкти відносяться до категорії головних розпорядників бюджетних коштів. Відповідно їхні повноваження в основному охоплюють регулюючі, інформаційні та контролюючі аспекти. Розгляд суб'єктів у контексті їхніх повноважень щодо ведення обліку вимагає більш детальної характеристики. Проте в

силу акцентування уваги на галузі вищої освіти та охорони здоров'я при здійсненні нашого дослідження більш детальний розгляд проблематики розмежування повноважень слід перевести у русло суб'єктів саме цих галузей. Причому якщо враховувати факт запланованого Стратегію формування єдиного Плану рахунків (виконання бюджетів та для бюджетних установ), розгляд взаємозв'язків між головними розпорядниками бюджетних коштів і підпорядкованими їм суб'єктами в особі керівників як розпорядників коштів нижчого рівня (у нашому випадку державними вищими навчальними закладами та установами охорони здоров'я) в частині облікового відображення об'єктів обліку, то удосконалення повноважень варто здійснювати в напрямі контроль-облік. А забезпечення комплексної семантики рахунків обліку має виступити основою такого розмежування.

Натомість більш актуальним є дослідження можливостей удосконалення розмежування повноважень щодо ведення обліку активів, зобов'язань, доходів та витрат безпосередньо між відділами й посадовими особами бухгалтерських служб.

### **1.3. Критерії, мета та структура інформаційної системи обліку бюджетних установ**

Згідно з пунктом 2 Типового положення про бухгалтерську службу бюджетної установи, затвердженого Постановою Кабінету Міністрів України від 26.01.2011 р. № 59 бухгалтерська служба утворюється як самостійний структурний підрозділ бюджетної установи, вид якого залежить від обсягу, характеру та складності бухгалтерської роботи, – департамент, управління, відділ, сектор або в бюджетній установі вводиться посада спеціаліста, на якого покладається виконання обов'язків бухгалтерської служби. Обов'язки бухгалтерської служби може виконувати централізована бухгалтерія бюджетної установи, якій підпорядковані інші бюджетні установи [103].

Основним критерієм, якого слід дотримуватися при формуванні бухгалтерських служб бюджетних установ має бути ефективність. Проте, поряд з цим, важливо також забезпечувати й інші параметри, а саме:

- оптимальність співвідношень посадових обов'язків між обліковими працівниками;
- взаємопов'язаність і взаємоузгодженість дій працівників при виконанні облікових функцій;
- логічність побудови документопотоків та руху облікової інформації в комп'ютерній мережі;
- можливість швидкого формування інформації для потреб управління в зручному форматі;
- простота та надійність джерел облікових даних, наявність різних каналів їхньої передачі тощо.

Загалом при розробці структури інформаційної системи обліку бюджетних установ слід брати за основу мету, яку планується досягти. Зокрема, в умовах дефіциту бюджетних коштів за мету слід обрати забезпечення раціонального їхнього витрачання. За гіпотетичної умови належного рівня фінансового забезпечення метою може виступати досягнення підвищення якості послуг тощо.

Зважаючи на потребу в оптимізації ресурсовикористання та на наявність реальних можливостей її досягнення завдяки використанню наявних умов, в тому числі тих, котрі може забезпечити система обліку шляхом розширення її функцій, доцільним видається формування підходу щодо розвитку застосування аналітичних методів в цілях удосконалення вказаної функції управління та адекватне цьому розмежування повноважень між обліковими працівниками.

Відповідно до цього слід формувати таку структуру бухгалтерської служби і семантичну мережу між її суб'єктами, яка б дозволяла досягати економії коштів і підвищувати ефективність функціонування бюджетних установ. Іншими словами, основною метою цієї служби (відповідно з якою слід формувати завдання, котрі



вона має вирішувати) має бути оптимізація використання ресурсів і підвищення ефективності діяльності.

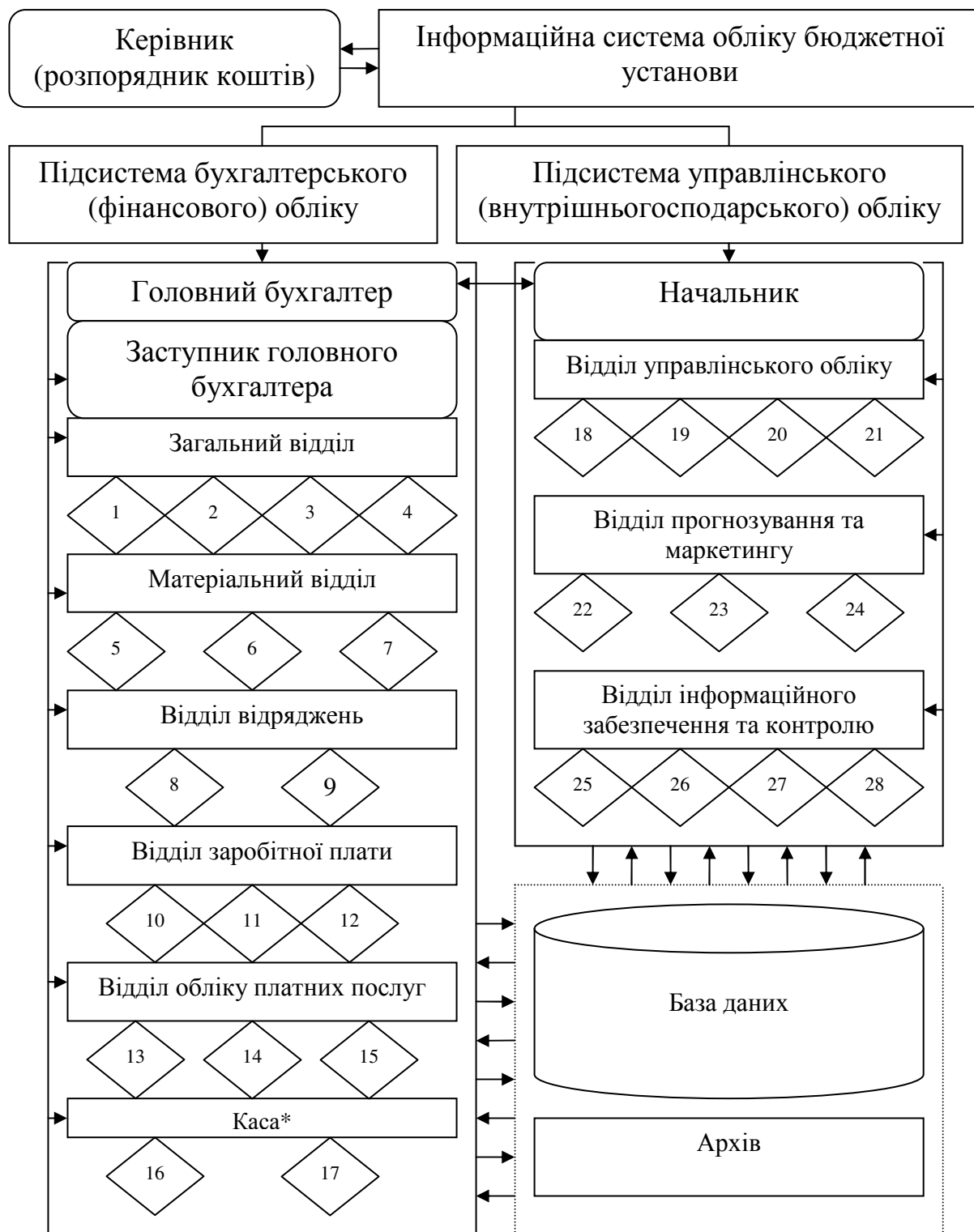
Дослідження практики ведення обліку в бюджетних установах освітнього (у нашому випадку вищої освіти) та медичного профілю дозволяє стверджувати про те, що його організаційна структура, яка існує зараз, не забезпечує повною мірою виконання визначеної вище мети. У зв'язку з цим доцільним видається здійснення наукових пошуків щодо запровадження затребуваного в умовах нестабільності та ринкових відносин управлінського обліку.

Отже, структурно модернізована система обліку (інформаційна система управління), яку пропонується розвивати, має включати підсистему бухгалтерського (фінансового) та управлінського обліку, а семантична мережа повноважень щонайменше охоплювати облік, планування та аналіз (рис. 1.2).

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 та 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.



**Рис. 1.2. Рекомендована структура інформаційної системи обліку бюджетної установи**

Сформована на рис. 1. 2 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)»). За умови зосередження уваги на розширенні обсягів надання послуг і підвищенні їхньої якості, підсистема обліку повинна включати в себе «Відділ аналізу структури ринку та якості послуг» тощо.

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. Особливий акцент варто зробити на творчих і креативних рисах працівників, їхніх навиках здійснення узагальнення інформації, а також вмінні представляти опрацьовані дані в форматі, здатному до швидкого сприйняття.

## **1.4. Повноваження та кваліфікаційні характеристики облікових працівників в сучасних умовах**

### **1.4.1. Рекомендації щодо розширення повноважень облікових працівників**

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» [103], 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 та матеріальних і трудових ресурсів (табл. 1.1).

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

| Професія<br>(посада)           | Кваліфікаційні характеристики  |
|--------------------------------|--|
| Головний бухгалтер             | <p>Завдання та обов'язки: (в доповнення, визначених [103] та [93]) 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.</p> <p>Повинен знати: 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.</p>   |
| Заступник головного бухгалтера | <p>Завдання та обов'язки: (в доповнення, визначених [103] та [93]) 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.</p> <p>Повинен знати: 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.</p> |

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 сформулювати 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.

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 з 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 (ресурсо-використання, діяльності, виробництва нових видів продукту (послуг) і ін.), володіти методикою та технікою економіко-математичного моделювання тощо (табл. 1.2).

Рекомендації щодо повноважень працівників облікової служби, як свідчать табл. 1.1 та 1.2, 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 навички, які стосуються не лише методів обліку (бухгалтерського та управлінського), а 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 1.2

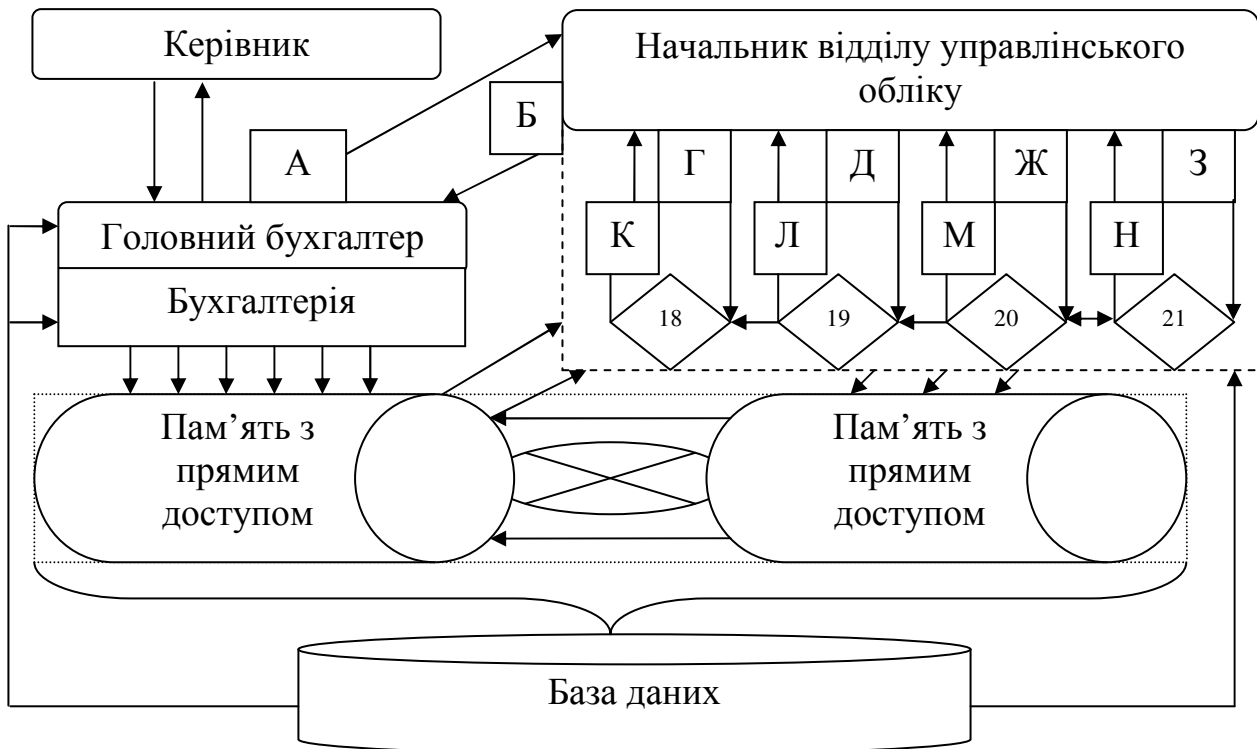
### Рекомендовані кваліфікаційні характеристики і обов'язки (повноваження) працівників відділу управлінського обліку

| №п/з      | Кваліфікаційні характеристики  |
|-----------|--|
| 1         | 2  |
| Керівники |  |
| 1         | <p style="text-align: center;">Начальник відділу управлінського обліку</p> <p>Завдання та обов'язки: 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 керівництва, 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.</p> <p>Повинен знати: специфіку суб'єкта та особливості його діяльності, методику застосування аналітичних методів, способів і прийомів та 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.</p> <p>Кваліфікаційні вимоги: повна вища освіта відповідного напрямку підготовки (магістр, спеціаліст). Стаж роботи з ведення управлінського обліку – не менше 2 років</p> |
| 2         | <p style="text-align: center;">Заступник начальника відділу управлінського обліку з питань інформатизації</p> <p>Завдання та обов'язки: організовує роботу підпорядкованого відділу; розробляє регламенти, алгоритми, форми документації та збереження даних. Забезпечує збереження та поширення інформаційних даних по відповідних структурних підрозділах і відповідних посадових особах. Здійснює оцінку інноваційних можливостей застосування сучасних інформаційних комп'ютерних технологій та формує відповідні подання з пропозиціями щодо удосконалення інформаційної системи. 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>Повинен знати: специфіку потреб управління в управлінській обліковій інформації, методологію управлінського обліку, технічні можливості комп'ютерних мереж, сучасні інформаційні технології.</p> <p>Кваліфікаційні вимоги: 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. В 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 макета документа. Частково проблематика форм подання облікових джерел уже була розглянута в попередніх розділах дисертаційної роботи, проте акцент на оптимізації ресурсовикористання вимагає деталізованого розгляду цього питання, особливо у частині формування внутрішньої документації для потреб управління.

#### **1.4.2. Розмежування повноважень облікових працівників в інформаційній системі обліку бюджетних установ, орієнтованій на оптимізацію**

Логічним є визначення повноважень облікових працівників шляхом урахування семантики формування інформації в інформаційній системі обліку (рис. 1.3).



**Рис. 1. 3. Рекомендоване розмежування повноважень та семантика формування інформації в інформаційній системі обліку бюджетних установ, орієнтованій на оптимізацію**

Умовні позначення:

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 ресурсовикористання 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 оперативно-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 (в т. ч. аналітичний за рахунками управлінського обліку); здійснення аналізу доходів і видатків; формування даних про проміжні результати здійснення видатків і надходження доходів (в т. ч. у вигляді розрахунків відхилень); підготовка підсумкових результатів для формування внутрішньої звітності про видатки та доходи бюджетної установи.

При розробці узагальненого у вигляді рис. 1.3 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.

Взаємозв'язки між обліковими працівниками та їхні повноваження, які подані на рис. 1.3, в подальшому можуть бути також доповнені відповідно до системної трансформації управління бюджетними установами, зміни 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 розвитку 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.

В сучасних умовах розвиток такої системи достатньо актуальний, особливо зважаючи на її спрямованість – забезпечувати можливість

контролю успішності реалізації рішень, а також таку характеристику, як визначення однозначних цільових показників стосовно ухвалених рішень. На основі контролю цих показників шляхом зіставлення фактичних значень і аналізу можливих відхилень виявляється необхідність і можливість корегуючих заходів [138, с. 79].

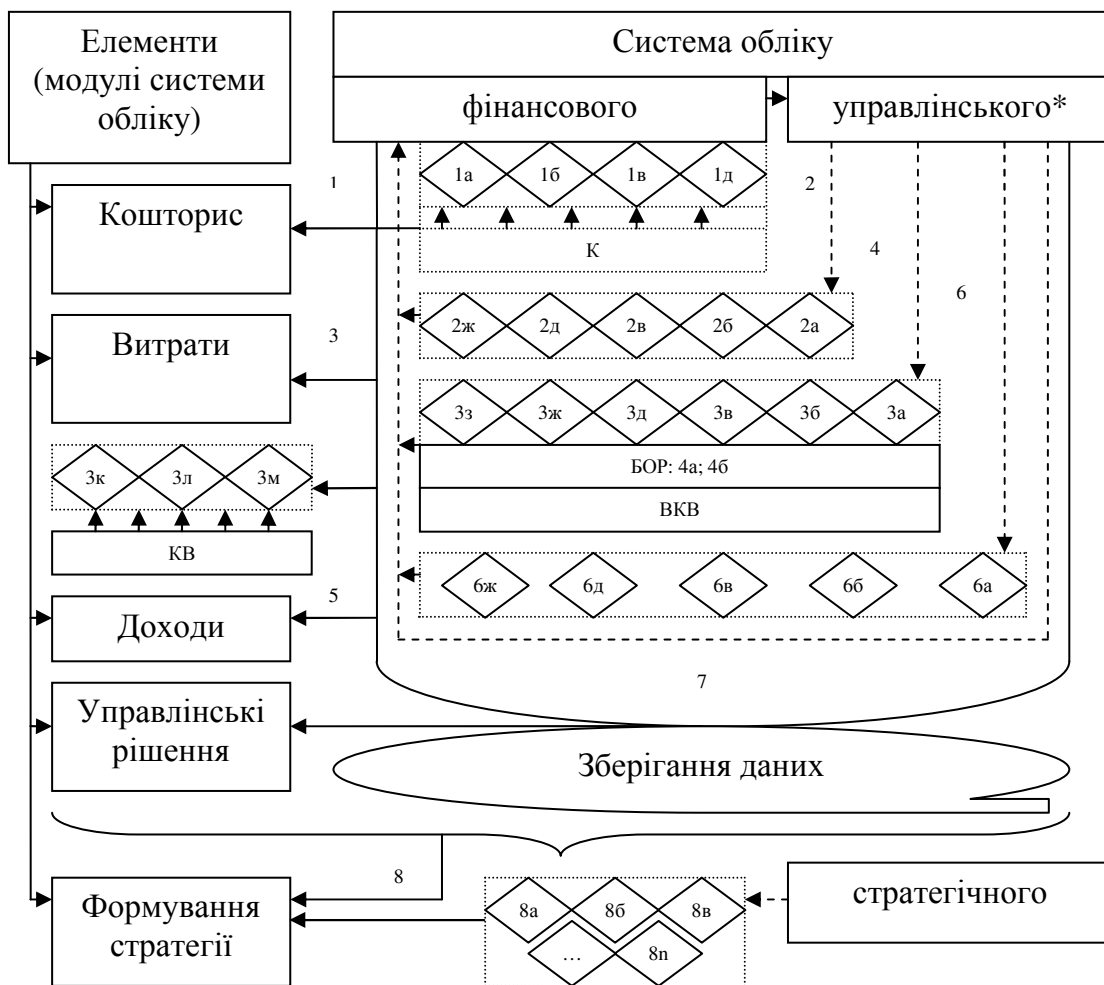
### **1.5. План рахунків як основа підготовки інформаційних даних для прийняття управлінських рішень внутрішньосистемного характеру**

Враховуючи об'єктивність потреби у розвитку такого напряму 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 сектору, до котрого 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. Проте одночасно у назві Плану рахунків слід опустити слово «бухгалтерського», оскільки його склад буде виходити за межі цього терміна. Окрім цього, при встановленні шифрів рахунків доцільно врахувати специфіку їхнього сприйняття сучасною комп'ютерною технікою та потребу в деталізації (особливо зважаючи на факт наявності різних галузей національної економіки).

Зважаючи на той факт, що однією з основних цілей реформ, які проводяться щодо системи обліку в державному секторі, є підвищення ефективності діяльності, актуальною є задача формування, апробації та застосування показників й критеріїв оцінки діяльності установ державного сектору, в тому числі бюджетних установ. Управлінський облік в цьому випадку, як справедливо підкреслює Т. Ю. Набойщикова, слід розглядати як елемент системи управління, орієнтований на результат, який включає в себе сукупність методів реєстрації, узагальнення та аналізу управлінської інформації з метою формування інформаційної бази для оцінки ефективності та результативності діяльності. Основна мета управлінського обліку полягає в наданні користувачам планової, фактичної та прогнозованої інформації про діяльність установи і зовнішнє середовище для забезпечення

прийняття обґрунтованих рішень. Основними користувачами інформації при цьому є вище керівництво, керівники і фінансові служби установи [76, с. 158–159].

В такому разі відповідного змісту має набувати і основа відображення усіх господарських операцій, які відбуваються в процесі діяльності бюджетних установ, – План рахунків бухгалтерського обліку. Для формування науково обґрунтованої позиції з цього питання доцільним є дослідження елементів модульної структури управлінського обліку за відповідними елементами (планування кошторису та моніторинг його виконання; облік витрат і доходів; підготовка інформації для прийняття управлінських рішень; стратегічний управлінський облік), оскільки між Планом рахунків і ними існує тісний взаємозв'язок, який з філософської точки зору позиціонується як «причина-наслідок» (рис. 1.4).



**Рис. 1.4. Загальна схема взаємозв'язку модулів системи обліку бюджетних установ**

Умовні позначення: \* – рекомендується до впровадження в бюджетних установах; К – контроль (органів казначейської служби та інших контролюючих органів згідно з чинним законодавством); 1 – формування проекту кошторису в системі фінансового обліку; 2 – формування альтернативних проектів кошторисів для здійснення моніторингу можливостей оптимізації витрат; 1а – розрахунки до кошторису; 1б – узгодження кошторису; 1в – затвердження кошторису; 1д – отримання лімітної довідки та облік фінансового забезпечення (документальний та в системі рахунків); 2а – облік виробничих показників (в т. ч. базових (тих, що використовуються для розрахунку обсягів видатків: загальні (мережа, площа, об'єм, контингенти) і конкретні (середньорічна кількість студентів, учнів, ліжок і т. п.)) та їхній моніторинг; 2б – аналіз можливостей удосконалення розрахунку виробничих показників; 2в – формування альтернативних проектів кошторисів на базі вдосконалених показників з обґрунтуваннями можливостей зниження рівня витрат; 2д – затвердження управлінського рішення щодо вибору варіанта кошторису на рівні бюджетної установи; 2ж – остаточний варіант оптимізованого кошторису з примітками (в примітках подається обґрунтування обсягів оптимізації витрат); 3 – синтетичний та аналітичний облік фактичних і касових витрат згідно з чинним законодавством; БОР – бюджетування, орієнтоване на результат; 4 – облік витрат залежно від обраного методу (з урахуванням методів обліку витрат в системі управлінського обліку); 3а – розробка класифікації витрат; 3б – нормування витрат і формування планових бюджетів; 3в – калькулювання собівартості послуг (формування планових калькуляцій); 3д – обґрунтування та розробка робочого Плану рахунків управлінського обліку (пропонується формування службових рахунків для обліку витрат, доходів і фінансових результатів виконання кошторису); 3ж – оформлення відомостей

обліку витрат (за елементами чи статтями витрат, центрами відповідальності тощо, залежно від потреби та специфіки суб'єкта діяльності); 3ж – формування внутрішніх звітів про доходи (залежно від видів доходів); 3з – застосування аналітичних методів оцінки результатів (контроль та план-факт аналіз, аналіз беззбитковості, аналіз ефективності (використання коштів і потужностей)); 3к – облік касових і фактичних витрат; 3л – фактичні калькуляції послуг; 3м – узагальнені дані про видатки (меморіальні ордери, Журнал-головна та ін.); 4а – основні бюджети (бюджет доходів і витрат, бюджет руху грошових коштів); 4б – функціональні бюджети (бюджет реалізації послуг; бюджет прямих витрат; бюджет адміністративних витрат; бюджет загальноустановних витрат); КВ – контроль видатків органами казначейської служби; ВКВ – внутрішньогосподарський контроль витрат (використання ЛСІМ і ін.); 5 – синтетичний та аналітичний облік доходів згідно з чинним законодавством; 6 – управлінський облік доходів; 6а – класифікація доходів для цілей управління; 6б – розробка структури та переліку рахунків управлінського обліку доходів; 6в – формування облікових номенклатур; 6д – застосування аналітичних методів (виявлення можливостей збільшення доходів); 6ж – внутрішня звітність про доходи бюджетної установи; 7 – генерована інформація, необхідна для прийняття оптимізаційних управлінських рішень щодо базових об'єктів обліку (грошові кошти, витрати, доходи)); 8 – формування та аналіз інформації з метою прийняття управлінських рішень; 8а, 8б, ... 8п – обрані керівництвом пріоритети щодо інформації.

Зображені на рис 1.4 взаємозв'язки та складові системи фінансового й управлінського обліку забезпечують підготовку інформаційних даних для прийняття управлінських рішень внутрішньо-системного характеру. В послідуєчому на основі теоретичного обґрунтування розроблених модулів стане можливим формування

концепції щодо складу рахунків управлінського обліку. Включення до переліку модулів такої складової, як формування стратегії діяльності бюджетної установи, вимагає врахування та обліку зовнішньої інформації (інформації про зовнішнє середовище). З цією метою виокремлено систему стратегічного обліку, оскільки згідно з традиційним вітчизняним підходом управлінський облік вважається внутрішньогосподарським. Хоч за семантикою змісту слова «управлінський» його можна розглядати значно ширше. В такому разі модуль «Формування стратегії» можна було б віднести до управлінського обліку. Загалом це питання є недостатньо дослідженим і дискусійним, а тому може служити в подальшому основою до проведення відповідних досліджень та формулювання сучасної концепції щодо можливості впровадження стратегічного обліку в практику діяльності бюджетних установ.

## **Висновок до 1 розділу**

Функціонування бюджетних установ в ринкових умовах вимагає адекватного облікового забезпечення управління усіма процесами, які в них відбуваються. Основною метою при цьому виступає широке впровадження інноваційних підходів до облікового інструментарію й вмиле його використання задля досягнення високих позитивних результатів – ефективності діяльності та належної якості послуг бюджетних установ. Критичний огляд літературних джерел вказує на посилення інтересу науковців і практиків до такої проблематики та наявність певних напрацювань з цих питань.

Згідно зі Стратегією модернізації обліку в державному секторі до складу таких інструментів відноситься раціональне розмежування повноважень між суб'єктами бухгалтерського обліку та План рахунків. На них робиться акцент не лише у зв'язку з важливістю

їхньої ролі в управлінні ресурсами бюджетних установ, а й через наявність ряду прогалин і проблем з цих питань як щодо розмежування повноважень між суб'єктами державного сектору, зокрема розпорядників бюджетних коштів і контролюючих та вищестоящих установ, органів і організацій, так і повноважень, пов'язаних з веденням обліку активів, зобов'язань, доходів та витрат в самих бюджетних установах.

У першому випадку доцільно в нормативних документах дати більш детальні означення й перелік суб'єктів бухгалтерського обліку. Зокрема, до їхнього складу слід включити суб'єкти, визначені Господарським кодексом, а також органи державного й місцевого управління та бюджетні установи.

У другому – удосконалити системи обліку бюджетної установи, включивши до її складу підсистему управлінського обліку та розширити відповідним чином семантичну мережу повноважень облікових працівників. На цьому підґрунті пропонується розробляти рекомендації щодо розширення меж компетенції та функціональних обов'язків, які включають в себе облік, планування та аналіз. В результаті застосування такого підходу сформовані уточнення щодо розмежування повноважень та визначена семантика формування інформації в системі обліку бюджетних установ.

В доповнення до цього обґрунтовано доцільність уточнення Плану рахунків й уведення до його складу рахунків управлінського обліку на основі врахування сформованої авторської позиції щодо побудови загальної схеми взаємозв'язків модулів удосконаленої системи обліку бюджетних установ. На цьому підґрунті побудована загальна схема взаємозв'язку модулів системи обліку бюджетних установ, яка охоплює основні елементи модуля (кошторис, доходи і витрати) та ілюструє напрями руху потоків облікової інформації в підсистемах фінансового й управлінського обліку. Задля якнай-

повнішого використання облікової інформації в цілях оптимізації та забезпечення зростання результативності діяльності обґрунтованим буде використання методології стратегічного обліку, підсистема якого дасть змогу вибудовувати стратегію функціонування бюджетних установ на більш тривалу перспективу.



## **РОЗДІЛ 2.**

### **ФОРМУВАННЯ КОШТОРИСУ ТА ІНФОРМАЦІЙНІ ЗАСАДИ ОПТИМІЗАЦІЇ ВИДАТКІВ БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВ**

#### **2.1. Удосконалення розрахункових показників як основа оптимізації видатків при складанні кошторису бюджетних установ**

##### **2.1.1. Фінансове забезпечення та потреба в формуванні засад удосконалення обліку**

Діяльність бюджетних установ організовується відповідно до чинного законодавства, а її обсяги визначаються рівнем фінансового забезпечення. Документом, який виступає основою його отримання, є кошторис. Варто підкреслити, що кошторис – плановий документ і від якості спланованих у ньому показників залежить уся діяльність бюджетної установи. У цьому контексті важливим є забезпечення максимального прояву оптимізаційної функції обліку. Загалом варто підкреслити, що саме названа функція має бути домінуючою в бюджетних установах, адже їхній сучасний стан і результативність діяльності вказують на недосконалість системи обліку, орієнтованої лише на контроль за витрачанням бюджетних коштів, виділених як фінансове забезпечення функціонування названих суб'єктів діяльності. Принагідно варто зауважити, що проблеми, пов'язані з недостатністю фінансового забезпечення бюджетних установ, безумовно, негативно позначаються на результатах і якості послуг, які ними надаються. Очевидно, що існуюча динаміка фінансового забезпечення не відповідає зростаючим потребам у забезпеченні сучасною діагностичною, лікувальною, реабілітаційною апаратурою та якісними медичними засобами. Крім цього, сучасна система фінансового забезпечення має ряд

організаційних недоліків, усунення яких можна досягти шляхом модернізації обліку в бюджетних установах. В першу чергу, йдеться про організацію й порядок формування, затвердження та виконання кошторису. Характерною рисою останнього процесу (виконання), особливо в кризові періоди, є затримка у перерахуванні коштів на здійснення діяльності бюджетних установ.

Динаміка фінансового забезпечення освіти, охорони здоров'я та інших галузей бюджетної сфери й особливо затримки у перерахуванні коштів, котрі супроводжують її протягом багатьох років, слугують переконливим свідченням необхідності зміни вимог до системи обліку як інформаційного джерела прийняття управлінських рішень. Орієнтація цього джерела на запити контролюючих органів (в тому числі Державного казначейства та його відділень), а не на забезпечення оптимізації діяльності, призводить до поступової деградації суб'єктів бюджетної сфери, а також до зниження її ролі в формуванні національного багатства.

Одним з можливих виходів при вирішенні даної проблеми може стати удосконалення обліку на основі використання математичного апарату, логіко-статистичних інформаційних моделей [80], які належать до класу продукційних моделей подання даних (знань). Актуальність такого підходу підкреслюється щонайменше двома основними чинниками:

– необхідністю прогнозування критичних періодів у діяльності бюджетних установ (так званих передаварійних станів) з метою їхнього попередження й уникнення та подолання проблем затримки фінансових потоків, які призводять до зниження ефективності функціонування названих суб'єктів господарювання;

– потребою в розробці стратегії підвищення ефективності оптимізаційної діяльності бюджетних установ в умовах перехідної економіки, економічних криз і тенденцій до зниження об'ємів бюджетних фінансувань та фактичних затримок їхнього початку.

### **2.1.2. Специфічність вимог, складові та обмежувальні чинники моделювання системи обліку фінансового забезпечення**

Процес формування більш досконалої системи обліку на базі моделювання у вітчизняній науці представлений у дослідженнях

В. В. Євдокимова. Ним було теоретично обґрунтовано застосування моделювання як інструменту розвитку бухгалтерського обліку, виявлено принципи його практичної реалізації за умов комп'ютеризації облікового процесу. Науковцем наведено універсальну модель облікової системи підприємства на базі сучасних комп'ютерних технологій з метою відображення основних зв'язків між елементами цієї системи, розроблено методику моделювання господарських процесів та надано практичні рекомендації з реалізації цього процесу, запропоновано використання методу моделювання під час формування облікової політики підприємства для розробки механізму вибору найбільш доцільних її положень [43].

Такий підхід до розгляду обліку як інформаційної системи прийняття управлінських рішень через призму моделювання його процесів відповідає сучасним вимогам менеджменту та створює передумови для оптимізації діяльності суб'єктів господарювання. Проте специфіка бюджетних установ у наукових дослідженнях недостатньо розвинута. Це не можна вважати недоліком, адже вибір бази дослідження не може включати різнорідні за сутністю, метою і результатом діяльності суб'єкти діяльності. Однак розгляд такого напрямку удосконалення обліку в бюджетних установах як його моделювання дійсно надзвичайно актуальний.

Щодо фінансового забезпечення як першого та найбільш вагомого об'єкта обліку моделювальні процеси мають охоплювати:

- формування, розгляд і затвердження кошторису (особливо в частині здійснення попередніх розрахунків обсягів видатків);

- оцінку впливу часових розривів у фінансовому забезпеченні на ефективність, здійснювану на основі нових методологічних підходів.

У першому випадку можливим обмежувальним чинником виступає суворе регламентація процесу й порядку розробки кошторису – головного документа, який служить для обґрунтування обсягів фінансового забезпечення бюджетних установ. Це не є суттєвою перешкодою в питаннях вирішення організаційних завдань, пов'язаних з удосконаленням формування кошторису, однак варто акцентувати увагу на тому, що, розглядаючи цю проблему, слід розмежувати два принципові аспекти. По-перше, кошторис доцільно розглядати як

документ бухгалтерського обліку з притаманною йому основною характеристикою такою, як точність розрахунків обсягів запланованих видатків. А по-друге, зважаючи на об'єктивність потреби в забезпеченні оптимізації видатків і підвищенні результативності діяльності бюджетних установ, використовувати його в якості джерела прогнозної інформації, яка необхідна для управління й формування стратегічних засад розвитку суб'єктів, які фінансуються за рахунок бюджету.

Останній підхід особливо актуальний на сучасному етапі розвитку національної економіки, оскільки досягнення оптимізації показників фінансового забезпечення можливе також завдяки удосконаленню підходів до вибору та розрахунку базових показників, які служать основою визначення обсягів видатків.

Друга складова, а саме оцінка часових впливів фінансового забезпечення, може мати більш широкі межі досліджень, оскільки сучасна система обліку бюджетних установ фактично не включає в себе елементи, здатні уможливити оптимізацію на базі врахування впливу тих чи інших чинників. Особливо це стосується врахування не лише внутрішніх, а й зовнішніх чинників (в т.ч. можливих ризиків, що пов'язані з загальною економічною ситуацією та іншими явищами). Формування більш досконалої та ефективної системи обліку фінансового забезпечення доцільно здійснювати з урахуванням існуючої вихідної бази, взявши з неї весь доцільний інформаційний потенціал і доповнюючи її новими складовими (елементами).

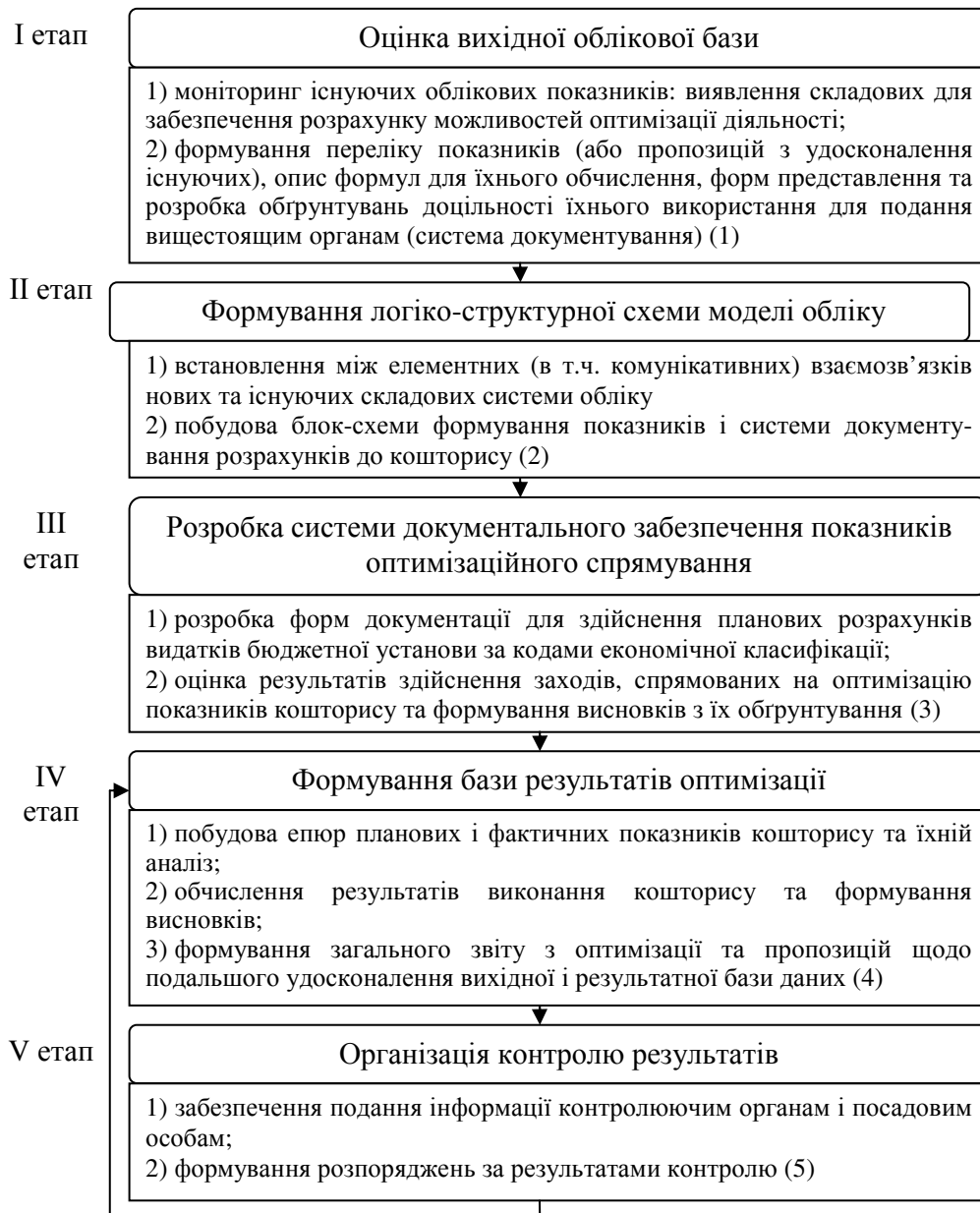
## **2.2. Моделювання системи обліку фінансового забезпечення в частині формування кошторису бюджетної установи**

### **2.2.1. Загальна схема формування моделі обліку фінансового забезпечення**

Оскільки система обліку відноситься до складних інформаційних систем, то для побудови більш прогресивної її моделі (моделей), необхідно використовувати системний підхід [15; 31; 33; 106; 124; 143]. Застосування його принципів дає можливість вирішити проблему побудови складної системи із урахуванням усіх

факторів пропорційно до їхньої значимості на всіх етапах дослідження системи та побудови її моделей [46, с.322].

Відповідно до цього, у процесі проектування складних систем (а облік є саме такою системою) та моделювання їхніх елементів і функціональних модулів виконується кілька етапів [80, с.321]. У нашому випадку структурно процес створення більш досконалої системи обліку включатиме в себе 5 етапів (рис. 2.1).



**Рис. 2.1. Моделювання системи обліку фінансового забезпечення**  
 Реалізація задач, визначених щодо кожного виділеного етапу вимагає здійснення певних організаційних заходів, формування від-

повідних вхідних і вихідних даних, розробки документального забезпечення, проведення інструктажів, врахування реальних потреб управління в тій чи іншій інформації, а також розвитку та більш широкого застосування досягнень сучасних інформаційних технологій.

### **2.2.2. Врахування полікритеріальності системи обліку при формуванні його удосконаленої моделі**

Розробка рекомендацій щодо формування більш досконалої системи обліку бюджетних установ загалом, як і її структурної складової – обліку фінансового забезпечення, має базуватися на врахуванні того факту, що для них характерною є полікритеріальність. Її сутність полягає в тому, що кожен елемент системи, яку передбачається удосконалити з метою поліпшення, може характеризуватися неспівпаданням з такою характеристикою. Тобто при поліпшенні системи обліку деякі її елементи, навпаки, можуть отримати дещо гірші властивості. Прикладом може служити той факт, що у випадку впровадження системи управлінського обліку в бюджетних установах результатом буде поліпшення інформаційної бази прийняття управлінських рішень, однак, одночасно це призведе до розширення переліку функціональних обов'язків облікових працівників і ускладнення документообороту. Важливою задачею в такому разі виступає досягнення компромісного співвідношення між ефективними і неефективними (малоефективними) складовими елементами системи в цілому. Схематично полікритеріальність системи обліку виглядає так, як це зображено на рис. 2.2, а інімальний склад елементів охоплює 3 напрями: об'єкт обліку, суб'єкт, їх взаємозв'язок і взаємодію (рис. 2.2).



**Рис. 2.2. Складові системи обліку та їхня полікретиріальність**

**Примітки:** ОРП – освітній рівень працівників; НВ – навика та вміння облікових працівників; СРП – стаж роботи працівника; ОЗ – організаційні здібності; ТЕМ – творче економічне мислення; РОП – рівень організації праці; ВАН – володіння аналітичними методами; ВКТ – володіння комп'ютерною технікою; ОП – організація процесу обліку; МО – методологія та методика обліку; ТО – техніка обліку; ЗО – засоби обліку; ОО – оперативність обліку; УІ – узагальнення інформації; ЗІ – збирання інформації; НІ – накопичення інформації; В – вимірювання; Р – реєстрація даних (інформації); З та П – відповідно зберігання та передача інформації; НА – необоротні активи; ОА – оборотні активи; З – зобов'язання; ВК – власний капітал; ЗК – залучений капітал.

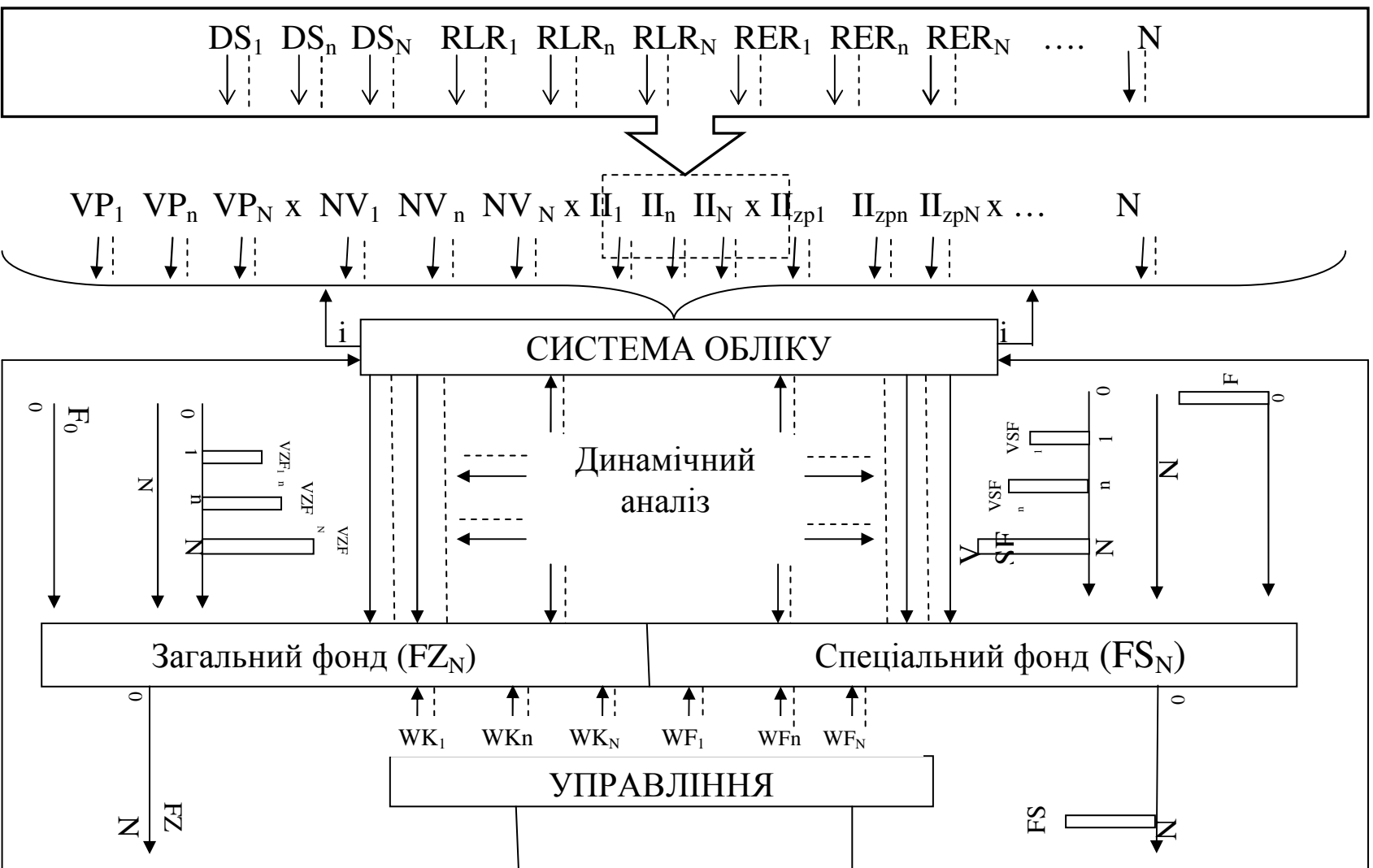
Загальне позитивне спрямування цієї системи визначається як сума усіх складових елементів. Врахування такого атрибуту (вимоги) щодо концепції створення нової системи обліку забезпечує досягнення найбільш вдалих варіантів вибору напрямів її удосконалення, а також дає змогу завчасно враховувати негативні факти та працювати над їхнім усуненням. Зокрема, у випадку формування максимально ефективної облікової системи частина її підсистем, їхніх елементів/субелементів можуть не відповідати цьому показнику, тобто бути менш ефективними або загалом неефективними. Умовно розмежувавши таку структурну складову обліку фінансового забезпечення, як формування кошторису на більш детальні складові елементи і розглянувши можливості удосконалення (поліпшення) кожного з них, можна досягти загального позитивного результату в цілому. Зокрема, навіть поліпшення якісних параметрів розрахункових показників, що є одним із таких елементів, забезпечить вищу точність результатів планування й в кінцевому результаті матиме позитивний вплив на точність планування видатків та

загальну організацію діяльності суб'єкта в цілому. Першим кроком при цьому має виступати побудова формальної структури модуля облікової системи. Різнопланова спрямованість елементів (полікритеріальність) відповідає концепції епістемологічного анархізму.

### **2.2.3. Формальна структура модуля облікової системи «Облік в бюджетних установах: фінансове забезпечення / кошторис»**

Кошторис має дві складові частини: загальний фонд, який містить обсяг надходжень із загального фонду бюджету та розподіл видатків за повною економічною класифікацією на виконання бюджетною установою основних функцій; спеціальний фонд, який містить обсяг надходжень зі спеціального фонду бюджету на конкретну мету та розподіл видатків за повною економічною класифікацією на здійснення видатків спеціального призначення, а також на реалізацію пріоритетних заходів, пов'язаних з виконанням установою певних функцій [92]. Відповідно розробку оптимізаційних заходів слід проводити відповідно до процедури, яка включає розмежоване планування та облік показників, що мають стосунок до вищеназваних складових кошторису. Такий підхід впливає з логіко-структурних процедур розробки кошторису, а також специфіки порядку розрахунку обсягів доходів. Найбільш оптимальним варіантом, здатним уможливити оптимізацію розрахунків і збалансованість кошторису (за обома фондами) є моделювання процесів його формування та виконання на базі опрацювання можливих математичних моделей. Динамічність оптимізації при цьому має бути підпорядкована процедурі часової оцінки (аналіз в часі). Модуль динамічного аналізу обох фондів як складовий елемент облікової (обліково-інформаційної) системи, яка виступає джерелом даних, необхідних для прийняття управлінських рішень щодо процесу здійснення діяльності бюджетних установ, включає у себе два основні елементи: вхідні та вихідні дані. До першого відноситься послідовність формування показників ( $VP_n$ ) для обґрунтування рівня доходів і видатків загального й спеціального фондів ( $FZ_n$  та  $FS_n$ ), їхній початковий (плановий) стан ( $FZ_0$  та  $FS_0$ ), до другого – кінцевий стан фондів ( $FZ_n$  та  $FS_n$ ), їхнє використання (видатки) ( $WK_n$ ,  $WF_n$ ) (рис. 2.3).





**Рис. 2.3. Модуль 1 моделі облікової системи «Облік в бюджетних установах: фінансове забезпечення / кошторис»\***

Умовні позначення:  $DS_1, DS_n, DS_N$  – демографічна ситуація;  $RLR_1, RLR_n, RLR_N$  – рівень людського розвитку;  $RER_1, RER_n, RER_N$  – рівень економічного розвитку;  $VP_1, VP_n, VP_N$  – показники, що виступають основою розрахунку обсягу доходів бюджетної установи;  $NV_1, NV_n, NV_N$  – норми видатків;  $\Pi_1, \Pi_n, \Pi_N$  – індекс інфляції;  $\Pi_{zp1}, \Pi_{zpn}, \Pi_{zpn}$  – індексація заробітної плати;  $VZF_1, VZF_n, VZF_N$  – величина загального фонду;  $VSF_1, VSF_n, VSF_N$  – величина спеціального фонду;  $WK_1, WK_n, WK_N$  – касові видатки;  $WF_1, WF_n, WF_N$  – фактичні видатки;  $FZ_N$  – загальний фонд (вихід);  $FS_N$  – спеціальний фонд (вихід).

Примітка: \* перелік показників  $VP_n$  подано у додатках А, Б.

Визначальну роль при здійсненні розрахунків до кошторису, як свідчить рис. 2.3, відіграють такі елементи модуля 1 облікової системи, як показники  $VP_n$ . Їхнє удосконалення – основна задача першого етапу моделювання системи обліку. Її вирішення буде ефективним і результативним, якщо воно базуватиметься на використанні таких методів наукового дослідження, як аналіз, порівняння та математичне моделювання. Застосування аналізу буде ефективним для виявлення недоліків існуючих вихідних розрахункових показників. Його здійснення рекомендується провести у вигляді формування відповідних аналітичних таблиць найпростішої форми, які мають у своїй структурі три графи: «Показник», «Порядок розрахунку», «Оцінка (аналіз) підходу».

Слід зауважити, що початковий стан загального фонду бюджетних установ (на початок планового періоду) виражається рівнянням  $FZ_0 = 0$ , а спеціального теоретично може –  $FS_0 \geq 0$  (особливо зважаючи на факт специфіки планування доходів і видатків за загальним й спеціальним фондами). Зокрема, при плануванні і загального, і спеціального фондів за базу обирають врахування пріоритетів, оскільки вищі розпорядники бюджетних коштів установлюють обсяги видатків на ті чи інші цілі. Й, окрім того, частина коштів спеціального фонду згідно законодавства має спрямовуватися на уможливлення виконання основних функцій бюджетної установи, які не забезпечені (частково забезпечені) загальним фондом.

Власне у зв'язку з цим при плануванні обсягів видатків бюджетної установи ті з них, які не забезпечені загальним фондом, передбачається покрити за рахунок спеціального фонду. На кінець планового періоду залишки коштів цього фонду не плануються. Проте такий підхід нівелює стимулюючу роль спеціального фонду в діяльності установи. Тому при формуванні моделі облікової системи доцільно удосконалити даний підхід, в тому числі шляхом внесення відповідних поправок і уточнень у чинне законодавство, передбачивши можливість досягнення зростання обсягів спеціального фонду.

Першою умовою такого зростання може стати дозвіл на наявність залишкової величини цього фонду. З точки зору матеріальної та моральної зацікавленості це сприятиме підвищенню інтересу до забезпечення максимізації обсягів доходів спеціального фонду, підвищенню результатів діяльності, поліпшенню якості послуг тощо. Окрім того, зростання величини доходів спеціального фонду дозволить вирішити ряд проблемних питань, пов'язаних із дефіцитом коштів на виконання основних повноважень бюджетних установ.

Особливістю рекомендованої вище моделі є те, що вона дає змогу узгодити вищеназвані аспекти, оскільки передбачає можливість двоякого підходу до розрахунку обох фондів: за заданим або не заданим їхнім обсягом. Сутність першого полягає у встановленні необхідної послідовності та обсягів видатків з тим, щоб в кінцевому результаті була досягнута певна задана величина фонду (умова для спеціального фонду, оскільки загальний наприкінці звітнього періоду за результатом виконання кошторису повинен дорівнювати нулю). Другий – полягає у виборі найбільш обґрунтованих розрахункових показників ( $VP_n$ ), усуненні існуючих завад, котрі призводять до посилення розбіжностей (розривів) при плануванні та формуванні більш точних обсягів доходів загального й спеціального фондів. Такими завадами можна вважати рівень інфляції ( $I_{in}$ ), показник, що використовується для обчислення величини індексації заробітної плати ( $IiZP_n$ ), застарілі норми видатків ( $NV_n$ ) і, безумовно, середньорічні виробничі показники ( $VP_n$ ). Забезпечення усунення

названих завад дасть змогу формувати більш реальні результатні дані та уникати значних розривів між плановими й фактичними обсягами видатків і доходів бюджетних установ.

## **2.3. Удосконалення зміни порядку та підходів до обчислення базових розрахункових показників до кошторису**

### **2.3.1. Традиційні засади та характеристика розрахункових показників при формуванні кошторису**

Розрахунки, які проводяться при складанні кошторису, характеризуються наявністю ряду абстрактних й узагальнених даних, що призводить до викривлення кінцевих результатів і приблизності оцінки обсягів видатків, необхідних для здійснення діяльності бюджетних установ. Ураховуючи це, важливо встановити чіткий перелік, порядок і підхід до здійснення обчислень вихідних показників. Турбулентність і нерівномірність розвитку суб'єктів, що фінансуються з бюджету (державного чи місцевих), вказує на неефективність планування показників їхньої діяльності та потребу розроблення більш об'єктивного й обґрунтованого підходу.

В основному на даний момент часу найпоширенішою є практика розрахунку планових показників по загальному й спеціальному фондах на базі усереднених даних (середні показники роботи за звітний рік або середні за кілька останніх років). Теоретично існує ще й інший підхід – у розрахунок беруться планові показники. Проте і в цьому випадку базовою основою розрахунку виступає середня оцінка, яка одночасно відповідає Типовому переліку бюджетних програм та результативних показників їхнього виконання (додаток А).

Найбільш уживаними, як свідчить дослідження рекомендацій щодо показників, які слід використовувати для визначення обсягів витрат по обраних галузях, є середньорічна кількість: ліжок і їхній оборот, відвідувань поліклініки, студентів/учнів, посадових окладів, штатних одиниць тощо. Окрім цього, при розрахунку планових

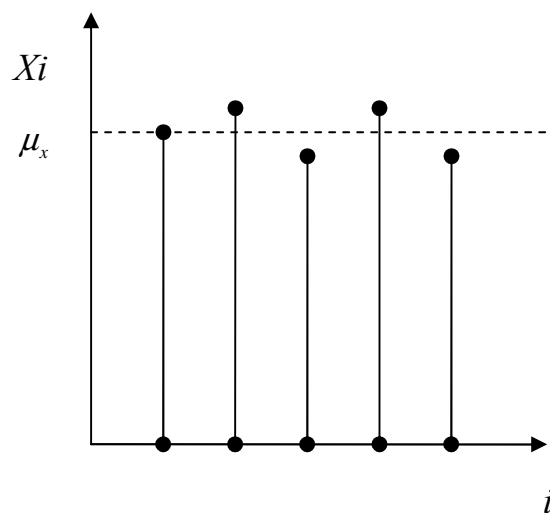
показників кошторису по кожному із вищеназваних показників (як і усіх інших) враховується середня планова величина видатків:

$$\mu_x = \frac{1}{n} \sum_{i=\tau}^n X_i, \quad (2.1)$$

$\mu_x$  – обсяг фінансового забезпечення,

$X_i$  – фінансове забезпечення в  $i$ -й період.

Графічно такий підхід свідчить про досить значні похибки, які негативно позначаються на збалансованості діяльності, її результатах і якості наданих послуг бюджетними установами (рис. 2.4).



**Рис. 2.4. Графічне зображення результату обчислення обсягу фінансового забезпечення на базі використання середніх величин**

Штрихова лінія ( $\mu_x$ ) на рис. 2.4 відображає обсяг фінансового забезпечення бюджетної установи, який має бути обґрунтований у кошторисі. Фактичні потреби в фінансовому забезпеченні, як правило, не співпадають із розрахунковими. У цьому випадку доцільно застосовувати підходи, які базуються на використанні вагового математичного сподівання. Тобто надавати переваги показникам, здатним зменшити ефект старіння даних, тоді розрахунки даватимуть більш точний і прогнозований результат.

### 2.3.2. Практика обчислення розрахункових показників до кошторису та їхні недоліки

На сьогоднішній день при здійсненні розрахунків до кошторису державних вищих навчальних закладів і закладів охорони відповідно використовуються такі середньорічні виробничі показники як середньорічна кількість студентів (формула 2.2) та середньорічна кількість ліжок (формула 2.3) (для первинної та вторинної медичної допомоги – кількість одиниць населення (на душу населення)), а також нормативи видатків на названі розрахункові показники (додаток Б):

$$\overline{KSr} = KS_{01.01.ZR} + KSP \times M_n / 12 - VS \times M_{nv} / 12, \quad (2.2)$$

де  $\overline{SKr}$  – середньорічна кількість студентів;

$KS_{01.01.ZR}$  – кількість студентів на 01.01 року, що передуює плановому;

$KSP$  – кількість прийнятих студентів у році, що передував плановому;

$M_n$  – кількість місяців, котрі проминули з часу прийому студентів у попередньому (перед плановим) році;

$VS$  – кількість вибулих студентів у зв'язку з отриманням диплому відповідного освітньо-кваліфікаційного рівня у передплановому році;

$M_{nv}$  – кількість місяців навчання студентів-випускників у році, який передував плановому;

$$\overline{KL} = PKL + KVL \times M_f \div 12, \quad (2.3)$$

де  $\overline{KL}$  – середньорічна кількість ліжок у лікувальному закладі;

$PKL$  – перехідна кількість ліжок станом на 01.01 планового року;

$KVL$  – кількість нововведених ліжок;

$M_f$  – кількість місяців функціонування нововведених ліжок до початку наступного періоду.

Недоліками існуючого підходу є:

– суттєвий ризик неточності (по середньорічній кількості студентів: не враховано вибуття студентів, пов'язане з відрахуванням через неуспішність, за станом здоров'я, за власним бажанням тощо;

упущено факт повторного проходження студентами окремих курсів (у випадку отримання негативної оцінки (так званої F-ки)), який фактично спричиняє збільшення середньорічної кількості студентів; проігноровано кількість поновлених студентів на захист випускних робіт (ті, що не з'явилися з поважних причин чи отримали негативну оцінку, проте мають право на поновлення тощо); по середньорічній кількості ліжок: кількість ліжок станом на 01.01 планового року вимагає врахування змін, що відбулися після інвентаризації, котра проводиться перед складанням річної звітності (станом на 01.10 звітного року); кількість нововведених ліжок виражає лише планове введення, хоч бувають ситуації, котрі вимагають термінового розгортання нових ліжок (катастрофи чи епідемії));

– відносність й абстрактність розрахункових показників, котрі використовуються для обґрунтування доходів і видатків за кошторисом (середньорічна кількість ліжок і навіть кількість ліжко-днів, які визначаються з її допомогою, непрямо характеризує результат діяльності лікувальних закладів стаціонарного типу. Тому більш обґрунтованим було б використання такого показника, як кількість пролікованих хворих);

– ігнорування нових форм і способів надання послуг бюджетними установами (в сфері освіти розвивається дистанційне та інші види навчання, а в галузі охорони здоров'я поширеною формою є денний стаціонар);

– неврахування об'єктивних чинників впливу (зміна чисельності населення та напрямів витрачання їхніх доходів).

Ці та ряд інших недоліків вимагають зміни порядку та підходів до обчислення базових розрахункових показників і задача полягає в тому, щоб така зміна забезпечила оптимізацію кошторисних співвідношень.

### **2.3.3. Дискретність та безперервність облікових процесів і застосування стохастичних математичних рівнянь для опису їхніх показників**

Можливим варіантом вирішення вищеназваної задачі є використання розрахунків на базі застосування ковзних величин. Особливо зважаючи на те, що з точки зору тривалості та способу

здійснення облікові процеси можна розмежувати на дві групи: дискретні та безперервні. Дискретні облікові процеси вирізняються циклічністю, еквівалентністю та сталістю параметрів. Окрім того, вони здійснюються у визначені часові проміжки (день, місяць, квартал, рік). Прикладом таких процесів є облік фінансового забезпечення, нарахування заробітної плати, зносу, формулювання показників звітності. Основною визначальною рисою дискретних облікових процесів є дискретизація часу. Природну дискретизацію процесу обліку визначає його оцінна функція та такі показники, як годинна ставка, вартість освітньої послуги, ставка податку на доходи фізичних осіб, розмір єдиного соціального внеску, норма видатків на виробничий показник та ін. Дискретні облікові процеси, як свідчить практика, стосуються більшості об'єктів обліку: фінансового забезпечення, основних засобів, матеріальних ресурсів, заробітної плати. Процеси формування доходів і здійснення видатків, які плануються у кошторисі, як уже зазначалося, є дискретними, отже, можна скористатися принципом еквівалентності названих економічних показників.

Безперервні облікові процеси стосуються операцій, що пов'язані з рухом грошових коштів (в т.ч. трансакцій), використанням матеріальних цінностей, розрахунків. Вони також характеризуються частою повторюваністю, значною кількістю та здійсненням у дискретних часових межах. За таких обставин усі облікові операції, які підпадають під названі параметри, можна описати з допомогою стохастичних математичних рівнянь.

Формування вихідних даних для розв'язку таких рівнянь вимагає створення відповідних облікових реєстрів. Найбільш прийнятним і простим варіантом вирішення цієї задачі є формування проміжних розрахунків видатків за кодом економічної класифікації (назва та шифр). Так, наприклад, у випадку заміни так званих середньорічних виробничих показників (середньорічна кількість студентів, учнів, груп, ліжок, відвідувань тощо) показниками, обчисленими на основі коєвзних математичних величин у названому документі, необхідно передбачити можливість відображення інформації про кількість студентів станом на



01.09 року, що передував звітному, 01.01 та 01.09 звітного і 01.01 планового років. Для галузі охорони здоров'я доцільною буде зміна не лише підходу до обчислення середньорічного розрахункового показника, а й вибір іншої його бази. Замість середньорічної кількості ліжок (ліжко-днів) слід застосовувати кількість пролікованих хворих, оскільки такий показник більш точно характеризує результат діяльності медичних закладів (установ) з надання послуг.

Більш обґрунтовані й точніші розрахунки, як уже було зазначено, дозволяє отримати використання ковзних величин. Розрізняють просте, зважене та експоненційне ковзне середнє [80]. Стосовно досліджуваних суб'єктів (державних вищих навчальних закладів і установ охорони здоров'я) названі середні можуть використовуватися при плануванні видатків і формуванні кошторису. В такому разі формули мають бути змодельовані наступним чином (табл. 2.1).

Таблиця 2.1

**Рекомендовані показники для обґрунтування видатків державних вищих навчальних закладів і установ охорони здоров'я**

| Формула для обчислення  | Позначення  | Переваги   | Недоліки  |
|---|---|--|---|
| 1   | 2   | 3  | 4   |
| Вища освіта (державні вищі навчальні заклади)                                 |   |  |   |
| $\overline{KS} = \frac{\sum_{i=1}^4 S_i}{4} \quad (2.4)$ <p>Просте ковзне</p> | $\overline{KS}$ – середньорічна кількість студентів;<br>$S_i$ кількість студентів відповідно станом на 01.09 року, що передував звітному, 01.01 та 01.09 звітного і 01.01 планового років; $n$ – довжина згладжування (період розрахунку) | <p>Дозволяє визначити початок нової тенденції та її кінець, за кутом нахилу названого індикатора можна визначити швидкість зміни тренда. Цінність такого значення також полягає у забезпеченні згладжування розривів (скачків показників). Для забезпечення більшого згладжування може бути використано число місяців навчання (включаючи сесії) – 10.</p> | <p>Запізнення на вході та виході, а також присвоєння однакових ваг як стосовно нових (останніх), так і старих (за минулі періоди) показників.</p> |

Продовження табл. 2.1

| 1   | 2  | 3  | 4  |
|---|--|--|--|
| $\overline{WKS} = \frac{\sum_{i=1}^4 S_i \times W_i}{\sum_{i=1}^4 W_i} \quad (2.5)$ <p>Зважене ковзне</p>                   | $W_i$ – вагове значення для показника $i$ -го періоду (станом на 01.09 року, що передував звітному – 1.0, 01.01 – 1.1 та 01.09 – 1.2 звітному і 01.01 – 1.3 планового років) | Забезпечує посилення значень останніх показників, оскільки вони є найбільш наближені до реального (фактичного) стану.                                | Не враховує таких важелів як демографічна ситуація, потреба в фахівцях, рівень життя (можливості потенційних споживачів освітніх послуг оплатити їх) |
| $\overline{EKS} = \frac{\overline{EKS}_{i-1} \times (4-1) + 2 \times S_i}{4+1} \quad (2.6)$ <p>Експоненційне ковзне</p>     | $\overline{EKS}_{i-1}$ – середньорічна кількість студентів попереднього періоду  | Надає більшу увагу (вагу) кількості студентів за останній період, дозволяє оперативно реагувати на поточні зміни                                     |  |
| Охорона здоров'я  |  |  |  |
| $\overline{KPX} = \frac{\sum_{i=1}^{12} PX_i}{12} \quad (2.7)$ <p>Просте ковзне</p>   | $\overline{KPX}$ – середньорічна кількість пролікованих хворих; $PX_i$ – кількість пролікованих хворих за кожен місяць року відповідно                                       | Характеризує не абстрактну (ліжка), а конкретну інформацію, яка вказує на обсяги діяльності  | Не враховує можливих змін, котрі виникають у результаті проведення ремонтів чи згорання діяльності (закриття відділу на карантин тощо)               |
| $\overline{WPX} = \frac{\sum_{i=1}^{12} PX_i \times W_i}{\sum_{i=1}^{12} W_i} \quad (2.8)$ <p>Зважене ковзне</p>            | $\overline{WPX}$ – середньорічна зважена кількість пролікованих хворих; $W_i$ – вагове значення для показника $i$ -го місяця   | Дозволяє завдяки застосуванню вагових коефіцієнтів обирати більш вагомі періоди (значення) та точніше, ніж просте середнє відображає тренд показника | Не враховує динаміки рівня приросту населення  |
| $\overline{EPX} = \frac{\overline{EPX}_{i-1} \times (12-1) + 2 \times PX_i}{12+1} \quad (2.9)$ <p>Експоненційне середнє</p> | $\overline{EPX}_{i-1}$ – значення середньої у попередньому періоді   | В розрахунку використовуються усі щомісячні показники, що робить підрахунок більш наближеним до реальної величини                                    | Не враховує динаміки рівня приросту населення  |

Дослідження переваг і недоліків розглядуваних показників дозволило зробити висновок щодо доцільності уведення в практику розрахунку базових показників до кошторису зважених і експоненційних середніх (формули 2.5, 2.6, 2.8, 2.9). Важливим аргументом на користь застосування рекомендованого підходу в галузі освіти виступає той факт, що відповідно до вимог Болонської конвенції в Україні змінено порядок надання освітніх послуг у плані дозволу студентам самостійно обирати період опанування дисциплін, передбачених навчальним планом. У зв'язку з цим виникають розбіжності між кількістю студентів і годин педагогічного навантаження протягом навчального року. Окрім того, частина студентів через неуспішність зобов'язана проходити окремі навчальні курси повторно. Використання ковзних величин у такому разі більшою мірою дозволяє уникнути диспропорцій при плануванні й здійсненні розрахунків до кошторису (який, до слова, формується до початку планового року й затвердження відповідних бюджетів).

В галузі охорони здоров'я стратегічно важливим виступає забезпечення надання медичних послуг населенню. Відповідно за результативний показник доцільніше обрати кількість пролікованих хворих, а не кількість ліжок і ліжко-днів. Однак для цієї галузі національної економіки важливо врахувати не лише існуючі тенденції, пов'язані з захворюваністю, а й динаміку чисельності населення як чинник, що також має прямий вплив на середньорічний результативний показник діяльності медичних закладів (установ). Тому у розрахунковій формулі доцільно застосувати відповідний поправочний коефіцієнт. Він має виражати тенденцію чисельності населення. Оскільки залежно від регіону вона може бути різною, коефіцієнт рекомендується враховувати, ураховуючи статистичні дані щонайменше за областями України. Пропонується обчислювати такий коефіцієнт за наступною формулою:

$$\kappa_{zn} = \frac{N_n}{S_n}, \quad (2.10)$$

де  $\kappa_{zn}$  – коефіцієнт зростання (зменшення) чисельності населення;

$N_n$  – народжуваність (чол.);

$S_n$  – смертність (чол.).

З урахуванням цього коефіцієнта розрахункові формули матимуть вигляд:

$$\overline{WPX} = \frac{\sum_{i=1}^{12} PX_i \times W_i}{\sum_{i=1}^{12} W_i} \times \kappa_{zn}, \quad (2.11)$$

$$\overline{EPX} = \frac{\overline{EPX}_{i-1} \times (12-1) + 2 \times PX_i}{12+1} \times \kappa_{zn}. \quad (2.12)$$

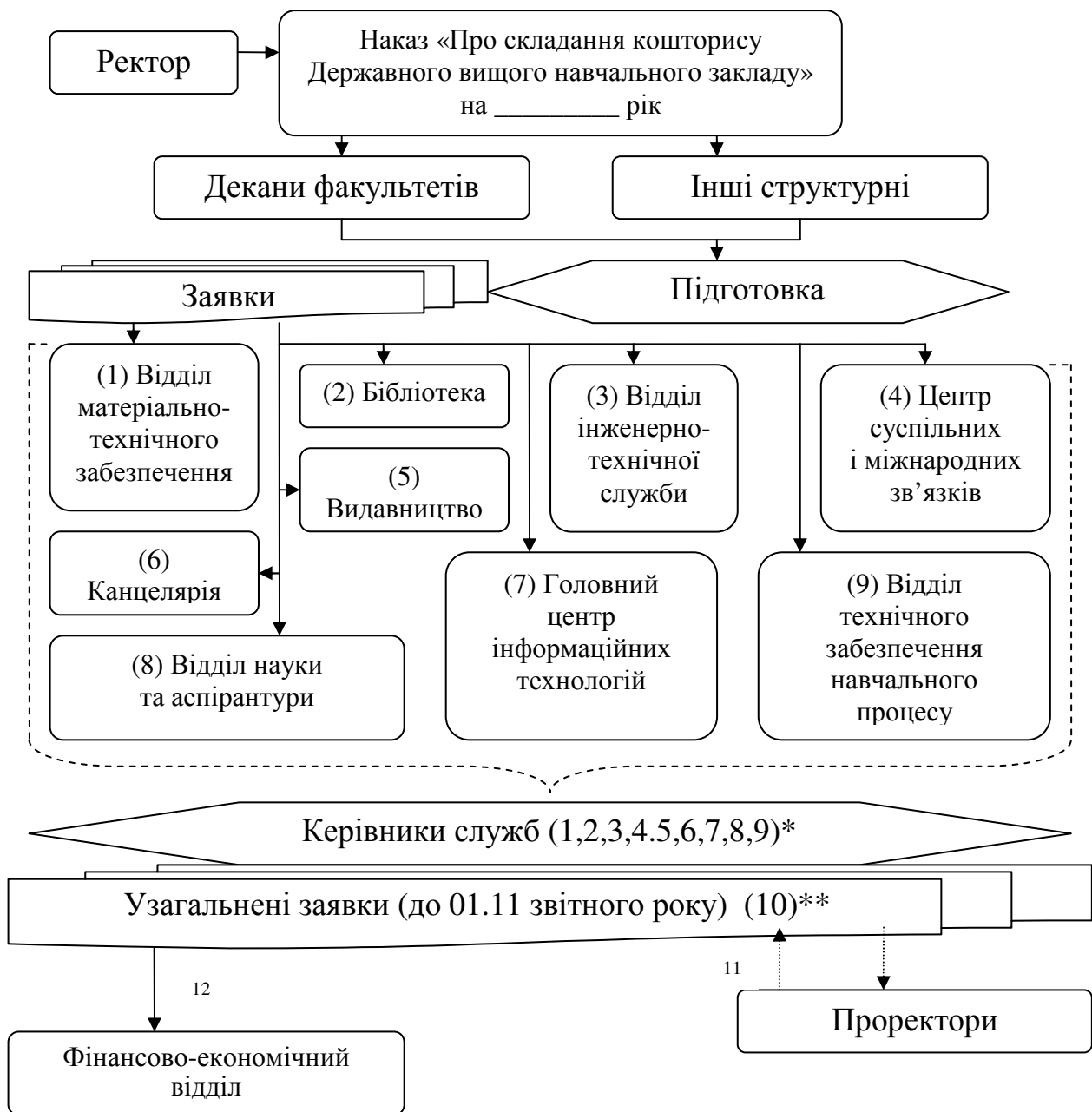
Використання запропонованих розрахункових формул дасть змогу більш адекватно оцінювати існуючі потреби в послугах бюджетних установ і забезпечувати їхню збалансованість у регіональному розрізі.

## **2.4. Організаційні етапи підготовки й складання кошторису: практичний підхід**

### **2.4.1. Загальна схема підготовки облікових даних до складання кошторису**

Варто зазначити, що використання рекомендованих підходів до обчислення вихідних розрахункових показників при формуванні кошторису у переважній більшості не вимагає додаткових облікових процедур та документації, однак з організаційної точки зору вимагає дотримання чіткої послідовності та виконання ряду підготовчих робіт.

Структурно формуванню кошторису будь-яких бюджетних установ (незалежно від галузі) передуює видання наказу щодо подання заявок з обґрунтуваннями необхідних обсягів тих чи інших матеріальних цінностей (рис. 2.5 – для прикладу розглянуто державний вищий навчальний заклад).



**Рис. 2.5. Схема підготовки до складання кошторису ДВНЗ**

Умовні позначення: 1 – про потребу в закупівлі матеріалів, інвентарю, канцелярських приладів, бланків, предметів для поточних господарських потреб, обладнання, малоцінних і швидкозношуваних предметів, м'якого інвентарю та обмундирування; виробничого, навчального обладнання, предметів довгострокового користування; 2 – про необхідні обсяги передплати періодичних, довідкових, інформаційних видань, придбання книг для поновлення бібліотечного фонду та кошти для цих потреб; 3 – щодо потреби в коштах на

проведення поточних ремонтів будівель, споруд, приміщень тощо; 4 – щодо потреби в коштах на розміщення реклами, пропагування діяльності навчального закладу, розвиток міжнародного співробітництва (прийом міжнародних делегацій); 5 – про потребу й обсяги фінансових коштів для друку навчально-методичних матеріалів, індивідуальних робочих планів, журналів обліку груп тощо; 6 – щодо потреби в коштах на оплату поштових відправлень (телеграм, листів тощо); 7 – на придбання комп'ютерної техніки, предметів її обслуговування; розробку і придбання програмних продуктів; забезпечення послуг мережі Інтернет; 8 – необхідні кошти на підготовку й проведення студентських олімпіад, науково-практичних конференцій; 9 – щодо потреби в коштах на придбання засобів технічного забезпечення навчального процесу, копіювальної техніки та предметів її обслуговування; 10 – погодження; 11 – з виділеними першочерговими платежами; \* – деталізовано на рис. 2.6; \*\* – деталізовано на рис. 2.7.

#### **2.4.2. Персональні функції працівників щодо підготовки вихідної інформації для складання кошторису**

Узагальнені заявки повинні містити окремі графи для відображення потреб у коштах на сплату першочергових платежів. Деталізація даних (10), необхідних для подальшого опрацювання, та послідувача організація складання кошторису навчального закладу таким чином передбачає формування інформаційних даних щодо потреби в коштах на оплату комунальних послуг, оплату електроенергії тощо, яку готують відповідні посадові особи (рис. 2.6).

Окрім інформації, вказаної на рис. 2.6, перед складанням кошторису здійснюється узагальнення даних про потребу в коштах на службові відрядження. Відповідальними особами за її подання до фінансово-економічного відділу є декани факультетів і керівники структурних підрозділів. Підготовка здійснюється шляхом заповнення членами структурного підрозділу спеціальної таблиці, що містить графи для відображення запланованих ними відряджень на заходи, які не належать до процедур навчального процесу (науково-практичні конференції, симпозіуми, міжнародні зустрічі, участь у

інших заходах (в т.ч. міжнародного характеру)). Відрядження, які стосуються забезпечення навчального процесу (за наявності відповідних відокремлених структурних підрозділів), плануються навчальним управлінням (відділом).

|  |  |
|--|--|
| Головний інженер   | Інформація щодо потреби в коштах на оплату комунальних послуг, послуг водопостачання, водовідведення, реконструкції будівель і комунікацій навчального закладу   |
| Директор котельні  | Дані щодо потреби в коштах на оплату послуг побутового газу тощо   |
| Директор студмістечка  | Дані про потребу в коштах на санітарно-гігієнічне обслуговування гуртожитків   |
| Начальник навчально-методичного відділу  | Інформація щодо потреби в коштах на проведення семінарів та конференцій, постійнодіючих тренінг-курсів, розробку та впровадження сучасних технологій навчання, придбання матеріалів з інноваційних методик                         |
| Відповідальний секретар приймальної комісії  | Дані щодо потреби в коштах на придбання матеріальних цінностей для забезпечення роботи приймальної комісії   |
| Начальник транспортного відділу  | Інформація щодо придбання паливно-мастильних матеріалів та матеріальних цінностей для утримання транспортних засобів   |
| Головний енергетик   | Інформація щодо потреби в коштах на оплату електроенергії та послуг зв'язку, обслуговування електричних та телефонних мереж, охоронної сигналізації у корпусах   |
| Помічник проректора з господарських питань   | Інформація щодо потреби в коштах: на оплату послуг по вивозу сміття; утриманню в чистоті та благоустрою будівель і територій навчального закладу   |
| Директор фізкультурно-спортивного комплексу  | Дані щодо потреби в коштах на проведення фізкультурно-спортивних заходів   |
| Головний бухгалтер   | Інформація щодо потреби в коштах на розрахунково-касове обслуговування, програмне забезпечення, супровід каси, сплату податків   |
| Заступник проректора з навчально-педагогічної роботи – директор центру автоматизації | Інформація щодо потреби в коштах на впровадження, використання та супровід програмного забезпечення автоматизації управління Університетом, електронних навчально-методичних матеріалів у середовищі систем дистанційного навчання |

**Узагальнені заявки (до 01.11 звітного року) (10)**

**Рис. 2.6. Деталізація схеми підготовки до складання кошторису ДВНЗ щодо інформації, яка готується відповідальними посадовими особами**

При плануванні видатків перший проректор (у нашому прикладі заступник першого проректора – директор навчального центру) до 01.10 зобов'язаний забезпечити фінансово-економічний відділ інформацією: щодо кількості контингенту студентів станом на 01.09 звітнього року; даними по випуску та прийому у плановому році; чисельністю професорсько-викладацького складу з урахуванням нормативу; даними про потребу в коштах на придбання дипломів; вихідною інформацією для розрахунку витрат на проведення практики студентів та підвищення кваліфікації (стажування) викладачів тощо. Окрім того, відповідальні особи, зокрема начальник відділу кадрів, формують і подають іншу необхідну інформацію, наприклад, дані щодо кількості студентів з числа дітей-сиріт і дітей, котрі залишилися без піклування батьків тощо.

### **2.4.3. Формування узагальнених облікових даних при складанні кошторису**

Надзвичайно важливе значення за такої структури формування й розробки кошторису має узагальнення зібраної інформації та врахування можливих джерел і обсягів надходжень фінансового забезпечення видатків (рис. 2.7).

Як свідчать рисунки 2.5, 2.6 і 2.7, котрі побудовані згідно з дослідженням й структуризацією вимог внутрішніх наказів по навчальних закладах, формування кошторису державного вищого навчального закладу – достатньо громіздкий процес, який вимагає залучення до подання інформації (даних) про потребу в коштах великої кількості відповідальних осіб.

Окрім цього, сама підготовка цих даних керівниками структурних підрозділів, їхніми заступниками чи іншими фахівцями супроводжується значними затратами часу, потребує аналізу існуючих запитів, обстеження ряду об'єктів тощо. Попри це, обчислені таким чином показники кошторису характеризуються певною суб'єктивністю та недостатнім рівнем точності.





\* подаються керівниками окремих структурних підрозділів, наприклад, директором центру післядипломної освіти та директором видавництва до 01.12 звітного місяця;

.....► дані у формі подання з детальним обґрунтуванням про необхідність внесення змін до видаткової частини кошторису. Фінансово-економічний відділ протягом 10 робочих днів розглядає такі подання та вносить пропозиції керівництву Університету щодо можливості проведення змін до кошторису;

--► внесення змін до видаткової частини кошторису (щоквартально) у разі, якщо з метою забезпечення діяльності Університету виникає потреба у перерозподілі видатків, тобто в межах загального обсягу кошторисних призначень та кодів економічної класифікації проводиться заміна запланованих видатків незапланованими.

## Рис. 2.7. Завершальний етап підготовки та складання кошторису ДВНЗ

Такий висновок впливає не лише з оцінки підходу щодо встановлення посадовими особами необхідних обсягів коштів, особливо на видатки для придбання матеріальних цінностей. Під час формування показників, на підставі яких визначаються доходи планового періоду, як свідчить практика, обов'язково враховується

рівень їхнього фактичного виконання за останній звітний рік, а також очікуваного виконання за період, що передує плановому. Показники повинні наводитися в обсязі, зазначеному в розрахунку, і повністю відповідати показникам бухгалтерської звітності за відповідні періоди [105, с.14].

Фактично такий підхід достатньо зважений з точки зору забезпечення контролю за обсягами витрачання бюджетних коштів, однак поряд з цим він позбавляє бюджетні установи можливостей прогнозування розвитку діяльності й відповідного та адекватно обґрунтованого йому обсягу фінансового забезпечення, що, у свою чергу, негативно позначається не лише на кінцевих результатах, а й якості послуг, які надаються.

Забезпечення оптимізації рівнів видатків за кожним з кодів економічної їхньої класифікації (розрахунок видатків за кодами економічної класифікації «Заробітна плата» (Оплата праці) і «Нарахування на заробітну плату», «Предмети, матеріали, обладнання та інвентар»; «Медикаменти й перев'язувальні матеріали»; «М'який інвентар та обмундирування»; «Поточний ремонт обладнання, інвентарю та будівель; технічне обслуговування обладнання»; «Видатки на відрядження»; «Капітальні видатки») завдяки удосконаленню методики розрахунків на етапі планування кошторису бюджетної установи дасть змогу значно знизити ризики зривів фінансового забезпечення процесу надання послуг суб'єктами бюджетної сфери, а також досягти економії бюджетних коштів. Системність вирішення цієї задачі має при цьому важливе значення. Однак для початку слід особливу увагу звернути на ті статті (КЕКВ), які мають значну питому вагу у складі загальної суми видатків бюджетних установ. Як приклад, вважаємо за доцільне взяти видатки на оплату праці з нарахуваннями.

## **2.5. Формалізація задачі оптимізації видатків на оплату праці**

### **2.5.1. Аналіз підходів до проведення оцінки результатів надання послуг**

Актуальним в сучасних умовах є вирішення такої оптимізаційної задачі, яка б одночасно забезпечувала підвищення якості та зниження обсягів видатків, використаних на надання послуг. Це, у свою чергу, вимагає розробки показників оцінки їхньої якості або іншими словами оцінки результатів діяльності цих бюджетних установ. Зважаючи на специфіку та нематеріальний характер послуг, які є результатом діяльності бюджетних установ різних галузей (освіти (залежно від рівня), охорони здоров'я, культури, управління тощо), показники оцінки їхньої якості не можуть бути єдиними й уніфікованими.

Інформаційною базою отримання даних для обчислення розрахункових показників, які служать основою обчислення показників кошторису (в науковій літературі їх ще називають виробничими показниками), може виступати існуюча система обліку й звітності. Проте окремі з цих показників на сьогоднішній день не формуються у системі обліку бюджетних установ, тому їхнє введення вимагає відповідної організації праці та документообороту. Окрім цього, самі розрахунки до кошторису доцільно формувати у вигляді відповідних табличних документів, сформованих з використанням сучасного програмного забезпечення, зважаючи на те, що в бюджетних установах використовується комп'ютерна форма обліку. У такому разі деталізована модель обліку матиме у своєму складі цілком нові форми документації й вимагатиме внесення відповідних конфігуративних змін і апгрейда програмного забезпечення.

Так, у галузі вищої освіти за якісний показник результату надання освітніх послуг доцільно обрати рівень знань студентів, який отриманий в результаті викладання дисциплін викладачами різного рівня кваліфікації. Розрахунок цього показника дозволить визначити тих з них, котрі забезпечують найвищий рівень знань та в подальшому вирахувати обсяг видатків за кодом економічної

класифікації «Заробітна плата» з урахуванням якісного показника результатів діяльності. Таким чином, оцінка рівня знань студентів як якісна характеристика надання освітніх послуг уможлиблює побудову оптимізаційних моделей, а також більш детально представляє результати діяльності державних вищих навчальних закладів.

Слід зазначити, що у науковій літературі існують різні підходи до оцінки результатів виконання професорсько-викладацьким складом своїх обов'язків. Наприклад, російські науковці [10] пропонують вводити рейтингові оцінки та враховувати їх при встановленні заробітної плати викладачів. В основу рейтингової оцінки пропонується покладати дві групи показників: перша – це показники досягнутої кваліфікації, друга – показники активності за підсумками навчального року (навчальна робота, навчально-методична робота, науково-дослідна робота, організаційна, громадська діяльність, виховна робота зі студентами, підвищення кваліфікації). Визначений за цими показниками рейтинг досягнутої кваліфікації має братися до уваги при розрахунку розміру персональних підвищуючих коефіцієнтів до базового посадового окладу [10, с. 6].

Автори також обґрунтовують доцільність використання методу аналізу ієрархій (МАІ) при здійсненні рейтингової оцінки. Перевагою останнього є забезпечення можливості скорочення списку показників шляхом виключення найбільш малозначимих з них (при цьому загальне вагове значення виключених показників не перевищувало 20 відсотків від загальної суми). Таким чином, процес збору показників і розрахунку рейтингу став простішим при збереженні значимості результатів [10, с. 12].

Українські вчені Є. А. Дорошенко та В. Є. Дорошенко на основі сучасних технологій менеджменту розглядають методи оцінки професійних якостей професорсько-викладацького складу вищих навчальних закладів освіти, дають сучасний кваліметричний (кількісний) підхід щодо оцінки професійних якостей викладачів, який може бути використаний при проведенні атестації педагогічних працівників і удосконаленні кадрової політики навчального закладу [39, с. 47].

Автори пропонують власні критерії оцінки та їхні елементи. Ними також пропонується сучасна рейтингова кадрова технологія оцінки професійних якостей професорсько-викладацького складу навчальних закладів. В системі якісних критеріїв рейтингової кадрової технології враховані основні вимоги щодо відповідності працівників займаним посадам, заняття вакантних посад, а також формування кадрового резерву на підставі експертної оцінки: роботи, професійних, ділових та особистих якостей [39, с. 53].

Польський вчений Д. М. Мішке розглядає результати діяльності професорсько-викладацького складу навчальних закладів у контексті майбутніх досягнень випускників. Більш детально його позиція полягає в обґрунтуванні такого підходу: потенційні соціально-культурні наслідки вищої освіти слід розглядати не як просту суму потенціалу зайнятих викладачів і вчених. З точки зору, суспільства мірою цього потенціалу є результати праці (продукти) випускників цих закладів. Використання нових технологій, таких як навчання, має відчутний вплив на цей результатний показник. Участь професорсько-викладацького складу у всіх питаннях, що пов'язані не лише з наданням професійних знань, а й з іншими областями, в тому числі такими, як керівництво студентськими (аспірантськими) дослідженнями, виховання та управління студентами університету, – має суттєвий вплив на ефективність досягнення соціально значущих цілей. Відповідно до цього автор формує власну позицію щодо визначення міри впливу і критеріїв оцінки потенціалу одного викладача зокрема та університету загалом на цей показник. Одночасно обґрунтовується теза про те, що такі дані можуть служити дієвим інструментом ефективного управління та способом оптимізації використання професорсько-викладацького складу в контексті забезпечення соціально-значущих результатів [144, с. 11–17]. Аналіз ряду інших наукових праць з досліджуваного питання дозволяє стверджувати, що в основному критерієм оцінки виступає рівень знань, отриманих студентами [22; 67; 145]. Проте наразі немає сформованого єдиного підходу ні до самої оцінки результатів діяльності професорсько-викладацького складу з надання освітньої

послуги, ні до вибору її критеріїв. Забезпечення єдності з цього питання актуалізується у зв'язку з глобалізацією та розвитком міжнародних студентських обмінів і співробітництва.

### **2.5.2. Узагальнена модель оцінки результатів надання освітньої послуги**

Обґрунтування критеріїв і розробка узагальненої моделі оцінки складний, однак достатньо актуальний напрям наукових пошуків. Спроба вирішення проблеми оцінки вимагає формулювання цілої низки показників, оскільки результат надання освітньої послуги (рівень знань) залежить від ряду чинників. Зокрема, основними з них є: фахова освіта, інтенсивність праці, внутрішній особистісний потенціал викладача, співвідношення між рівнем знань і рівнем їхнього сприйняття студентами тощо. Сутність способу оцінки, який рекомендується застосовувати, полягає у врахуванні названих чинників відповідно до їхнього формалізованого подання та розроблених критеріїв: функції зміни початкових фахових знань у часі; коефіцієнти, рекомендовані для обчислення рівня старіння фахових знань; критерії оцінки зусиль викладача (інтенсивності зусиль); інтенсивність зусиль викладача; коефіцієнти оцінки рівня фахових знань; критерії оцінки приросту знань професорсько-викладацького складу (визначається з урахуванням здійснення наукових досліджень і публікації їхніх результатів); співвідношення між рівнем знань і рівнем їхнього сприйняття студентами; коефіцієнт оцінки успішності студентів; коефіцієнт значимості рівня освітньої кваліфікації викладача. Рекомендований спосіб оцінки містить визначену послідовність обчислень і має на меті максимально врахувати специфіку галузі, до якої належить бюджетна установа, а саме вищого навчального закладу (додаток В).

Розроблений спосіб оцінки результату надання освітньої послуги вищим навчальним закладом (за умови відповідної адаптації може бути використаний і стосовно будь-якого іншого навчального закладу), безумовно, може бути в подальшому удосконалений з урахуванням нових умов чи залежно від обраних навчальним

закладом пріоритетів. Проте базове значення розробленого способу полягає у тому, що завдяки його використанню можна побудувати оптимізаційну модель видатків на заробітну плату професорсько-викладацького складу без шкоди якісним результатам їхньої праці. Справедливо буде зазначити, що функція оптимізації, яка притаманна системі обліку, в сучасних умовах діяльності бюджетних установ, до яких відносяться державні вищі навчальні заклади, проявляється недостатньо активно. Проте ринкове середовище вимагає від суб'єктів діяльності, котрі фінансуються за рахунок бюджетних коштів, акценту саме на виборі оптимізаційної політики щодо видатків. Таке спрямування більш гармонійно вписується у підсистему управлінського обліку. Відповідно саме його розвиток дозволить вирішити ряд проблемних питань, що пов'язані з фінансовим забезпеченням діяльності бюджетних установ. Розроблений спосіб оцінки результатів надання освітньої послуги (інша назва – оцінка результату праці професорсько-викладацького складу) з точки зору управління витратами дозволить віднайти найбільш оптимальне співвідношення працівників, якісних параметрів їхньої праці та відповідний обсяг видатків.

В дослідженні при проектуванні додатка було використано F1Book на сторінці ActiveX. Цей компонент дозволяє вбудувати в додаток таблиці типу Excel, які користувач може заповнювати відповідними числами, а компонент буде виробляти по заданих формулах обчислення і відразу відображати їх результати в зазначених осередках. У таблицю можна вбудувати діаграми і графіки різних типів. І всі зміни, що вносяться користувачем у дані таблиці, негайно будуть відображатися в діаграмах. Таким чином, ви можете включати в свій додаток різні бланки кошторисів, рахунків, відомостей, з якими буде працювати користувач, різні таблиці, що виробляють статистичні або технічні розрахунки і т. п. Ті, хто знайомий з Excel, без зусиль зможуть в цьому вікні орієнтуватися. До того ж у ньому є вбудована довідка, що викликається командою меню Help або клавішею F1.

Слід зазначити, що сформований та викладений у додатках Д1, Д2 підхід до планування видатків за кодами економічної класифікації «Заробітна плата» та «Нарахування на заробітну плату» дозволяє більш точно спрогнозувати їхні обсяги, оскільки базується на менш наближених виробничих показниках. Переваги застосування козовних величин при обчисленні середньорічної кількості студентів і пролікованих хворих полягають у більшому згладжуванні тренда, що вказує на вищу точність прогнозів. При цьому варто наголосити на тому, що пропонується підхід відноситься до інструментарію управлінського, а не бухгалтерського обліку. Його завданням є формування інформаційної бази ефективного та оперативного управління витратами, а тому можливим є використання релевантної інформації, приблизних оцінок і математичних методів.

Загалом оптимізація видатків бюджетних установ, зокрема державних вищих навчальних закладів, може здійснюватися на основі використання математичної моделі вирішення задачі зниження їхніх обсягів за кодами економічної класифікації. Цінним у таких дослідженнях є те, що підходи до оптимізації видатків передбачають збереження якісних параметрів послуг, які надаються бюджетними установами – вищими навчальними закладами.

## **Висновок до 2 розділу**

Сучасний рівень фінансового забезпечення діяльності бюджетних установ характеризується постійним дефіцитом коштів. У відповідності з цим акцент на доцільності розвитку засад оптимізації видатків на основі удосконалення обліку шляхом його моделювання надзвичайно актуальний.

Основним документом, який виступає основою отримання асигнувань на здійснення діяльності, є кошторис. Зважаючи на потребу системи управління в формуванні інформації прогнозного характеру, його доцільно розглядати не лише як документ бухгалтерського обліку, але й з точки зору джерела прогнозованої інформації. З урахуванням цього має проектуватися і система обліку. У авторському баченні структурно процес формування більш



досконалої системи обліку фінансового забезпечення на основі його моделювання запропоновано здійснювати в 5 етапів: 1) оцінка вихідної облікової бази; 2) формування логіко-структурної схеми моделі обліку; 3) розробка системи документального забезпечення показників оптимізаційного спрямування; 4) формування бази результатів оптимізації; 5) організація контролю результатів. Результатом наукового пошуку, здійснюваного відповідно до названих етапів, стала розробка схеми одного з модулів облікової системи «Облік в бюджетних установах: фінансове забезпечення / кошторис», який передбачає можливість розрахунку загального й спеціального фондів за заданим або не заданим обсягом.

Критична оцінка підходу до обчислення вихідних розрахункових показників до кошторису свідчить про ряд недоліків, усунення яких дасть змогу досягти оптимізації кошторисних співвідношень. Одним із доцільних варіантів є використання розрахунків на базі застосування ковзних величин. Варто зазначити, що попри значні переваги, розроблені на цій основі, показники для обґрунтування видатків державних вищих навчальних закладів і установ охорони здоров'я мають також певні недоліки. Їхнє усунення можливе за умови здійснення подальших досліджень і врахування досягнень математичних і технічних наук.

Актуальним на сьогоднішній день є пошук шляхів оптимізації видатків шляхом використання обліково-аналітичних методів і моделювання економічних показників. Класичний підхід до їхнього вибору базується на встановленні оптимальних співвідношень між отриманими результатами надання послуг і понесеними витратами. Щодо бюджетних установ найбільш проблемним є формування результативних показників і їхнє кількісне вимірювання, що пов'язане зі специфікою послуг в цій галузі.

Взяті за приклад галузі – найбільш об'ємні галузі, що охоплюють основні послуги, які відносяться до першочергових. На основі оцінки недоліків існуючих підходів до оцінки результатів надання послуг в роботі запропоновано авторський алгоритм і формули для їхніх обчислень. Зокрема, при розрахунку запропоновано застосувати

поправочний коефіцієнт, який дає змогу враховувати тенденцію чисельності населення. Такий підхід дає змогу формувати більш обґрунтовані й збалансовані показники, в тому числі в регіональному розрізі. Визначені відповідно до запропонованого способу результат і показники повинні в подальшому бути використані для формування обґрунтувань оптимізації видатків в системі управлінського обліку та служити важелем поліпшення результативності діяльності бюджетних установ.

Запропонований спосіб більш детально описаний щодо таких бюджетних установ, як державні вищі навчальні заклади (хоч він успішно може бути використаний і вищими навчальними закладами інших форм власності). Базове значення розробленого способу полягає у тому, що завдяки його використанню можна побудувати оптимізаційну модель видатків на заробітну плату професорсько-викладацького складу без шкоди якісним результатам їхньої праці.

## **РОЗДІЛ 3.**

# **КОНТРОЛЬ ОБ'ЄКТІВ ОБЛІКУ ЯК ОСНОВА ОПТИМІЗАЦІЇ ЇХНЬОГО ВИКОРИСТАННЯ**

### **3.1. Контрольна функція обліку та засади вдосконалення її реалізації**

Контрольна функція обліку в бюджетних установах відіграє важливу роль у їхній діяльності. Ефективність прояву цієї функції має прямий вплив на кінцеві результати діяльності установи. Належним чином налагоджена система контролю дає змогу своєчасно виявляти ризики, які можуть мати негативні фінансові й матеріальні наслідки. В результаті стає можливим оперативне управлінське реагування на процеси, які відбуваються, і забезпечення уникнення непродуктивних втрат і витрат.

Як відомо, однією з характерних особливостей статутної діяльності бюджетних установ є те, що всі вони, як правило, фінансуються за рахунок коштів бюджетів різних рівнів. Особлива увага процесу фінансового забезпечення приділяється в сьогоднішніх умовах ринкових відносин. Побутує думка, що для забезпечення оперативного контролю органами Державної казначейської служби України за цільовим, повним та раціональним використанням бюджетних коштів необхідна повна інформація, яку отримують за допомогою даних бухгалтерського обліку, оскільки облікові показники служать основою для проведення усестороннього аналізу з метою вибору ефективних методів фінансового забезпечення та уникнення при цьому можливих ризиків. Однак такий підхід, як свідчить практика діяльності бюджетних установ і результати ревізій органів Державної фінансової інспекції України, недостатньо ефективний.

Без дієвого контролю на мікрорівні досягнення зростання показників ефективності діяльності бюджетних установ неможливе.

Характерною рисою сучасної системи обліку є статичність відображення показників. На цьому акцентують увагу багато науковців та практиків. В результаті цього системі управління надходить інформація (за винятком оперативно-технічної), яка не має оперативного значення. На її основі можна робити висновки, приймати подальші управлінські рішення, однак можливості запобігти негативним результатам вже втрачені. Вони можуть бути враховані щодо наступних процесів надання послуг (здійсненні діяльності), проте ті негативні явища, які не були попереджені в конкретний та потрібний момент часу не можуть бути усунені.

Відповідно до цього, при здійсненні модернізації обліку важливо прагнути до формування такої його структури, яка б давала змогу виявляти критично небезпечні стани об'єктів обліку у більш ранні строки. З приводу встановлення сутності категорії «критично небезпечний стан об'єкта обліку» можна з певністю стверджувати, що вітчизняна облікова наука на сьогоднішній день не містить конкретних означень. Щодо бюджетних установ, як свідчить дослідження літературних джерел з питань обліку, такий термін взагалі відсутній.

Однак справедливо буде відзначити, що система обліку використовує такий показник, як скажімо «стан об'єкта основних засобів» при здійсненні його паспортизації. У цьому випадку йдеться про фізичні параметри. Натомість у загальному сутнісному змісті, який пропонується застосовувати до означення стану об'єктів обліку з метою формування дієвої системи контролю за їхнім використанням, мова йде не про стан фізичних параметрів (хоч і це важливий показник), а про кількісні чи кількісно-вартісні характеристики.

У глобальному (широкому) розумінні слова стан об'єктів обліку, який розглядається з метою позиціонування та формулювання означення для цілей обліку, швидше підпадає під категорію, яка характеризує економічну безпеку. Сутність останньої, а також її означення й класифікації, достатньо широко розглядаються в

літературних джерелах. Проте у контексті наших досліджень розглядати більш детально цю категорію немає змісту. Акцент на ній зроблено лише у зв'язку з наявністю певних схожих рис з тією економічною категорією, сутність якої доцільно дослідити. Для системи управління, яка функціонує в бюджетних установах, діагностика стану фінансового, матеріального та трудового забезпечення виступає суттєвою проблемою, оскільки стан об'єктів не завжди можна оцінити за даними обліку. Наприклад, дані про обсяг фінансового забезпечення, отриманий бюджетною установою станом на певну дату без співставлення цієї суми з реальною потребою, практично не несе в собі суттєвого інформаційного навантаження. За цією інформацією не можна зробити висновок про те, чи вистачає цієї суми на покриття всіх видатків, чи своєчасним є надходження тощо. Зважаючи на специфіку здійснення статутної діяльності, бюджетні установи, проводячи видатки (на заробітну плату, матеріали, паливо, електроенергію тощо), контролюються щодо їхніх обсягів органами Державної казначейської служби. Останні після отримання платіжних доручень здійснюють надання або ненадання дозволу на оплату й перерахування коштів.

Такий контроль відповідає функціональному призначенню органів казначейства в частині цільового використання коштів та у дотриманні їхніх обсягів. Він є достатньо дієвим, однак не завжди відповідає інтересам самої бюджетної установи, особливо у випадках, коли жодних порушень не допущено, а платежі затримуються. Однак досягнення раціонального ресурсовикористання потребує не посліду-ючого, а миттєвого контролю. Останній в силу специфіки ведення обліку, особливо в частині операцій з виконання державного і місцевих бюджетів, який ведеться за касовим методом із застосуванням методу нарахування за окремими операціями (облік державного боргу, зобов'язань розпорядників бюджетних коштів), обліку операцій за доходами, видатками, котрі відображаються в бухгалтерському обліку в момент проведення відповідних платежів і обліку операцій з фінансування бюджету – в момент зарахування коштів з одночасним відображенням боргу, є ускладненим. Виходом

зі становища може стати застосування сигнальної системи, інтегрованої в систему обліку бюджетних установ.

### **3.2. Використання сигнальних систем як спосіб удосконалення контрольної функції обліку**

Формування дієвої сигнальної системи, інтегрованої в систему обліку бюджетних установ для забезпечення оперативного управління об'єктами обліку, належить до інноваційних напрямів його удосконалення. Суто з технічної позиції такий підхід можна позиціонувати як діагностику стану об'єкта обліку у контексті його облікового відображення. Параметри такої діагностики мали б виражатися певними кількісними показниками. Найбільш простим прикладом подібної діагностики є розпізнавання аварійних і перед-аварійних станів складних промислових об'єктів.

В основному проблематика діагностики станів об'єктів управління систематично розглядається науковцями галузі технічних наук для створення чи удосконалення інформаційних систем управління складними об'єктами. Зокрема, за цим напрямом здійснювали свої дослідження такі науковці, як І. В. Андрушко, М. І. Гучій, В. П. Зінченко, Я. Н. Николайчук, І. Р. Пітух, С. С. Фраєр, Н. Г. Ширмовська, Б. М. Шевчук та інші.

Актуальність проведення таких досліджень диктується потребою попередження аварійних ситуацій та контролю за технологічними процесами з метою утримання їх у потрібних станах (режимах), оскільки від цього щонайменше залежить кількість та якість продукту виробництва, а в більш глобальному масштабі – суспільна безпека.

Щодо об'єктів обліку застосування аналогічної практики також видається доцільним, адже сприятиме оперативному вирішенню питань фінансового й матеріального забезпечення, а також раціональній організації процесу надання послуг загалом. Окрім того, розвиток такого напрямку в сучасних умовах є особливо актуальним у зв'язку з наявністю проблеми забезпечення оптимізації ресурсного потенціалу суб'єктів діяльності.

Однією з найбільш дієвих і швидкодіючих систем, здатних надавати неупереджену оперативну інформацію для потреб управління, є комп'ютерна форма обліку. Однак, попри свою безумовну прогресивність і наявність численних переваг, у вітчизняній практиці її недоліком виступає недостатня аналітично-контрольна здатність.

Відповідно до цього, завданням, яке слід вирішити, виступає оцінка проблем і причин, що гальмують здійснення розширення застосування комп'ютерної техніки з метою виконання аналітичних і контрольних процедур з обліковими даними, а також узагальнення принципів модернізації обліку та їхній вплив на моделі опису й типи джерел облікової інформації. Посилює потребу у такому підході теза про те, що в останні роки (починаючи з 2011 р.) значного поширення набувають технології бізнес-аналітики, метою яких є прискорення прийняття управлінських рішень, здатних забезпечити найбільш оптимальний варіант здійснення діяльності та використання ресурсного потенціалу. Можливості застосування таких підходів залежать від професійних навиків працівників і їхньої ефективності.

Система обліку у цьому контексті повинна відповідати такому критерію, а тому формування рекомендацій щодо методологічного забезпечення досягнення не послідуєючої обробки даних і виведення результатів, коли щодо них неможливо застосувати управлінський вплив (як це притаманне обліку в бюджетних установах), а в процесі виникнення критичних станів, є більш актуальними. Справедливо буде зазначити, що, скажімо, система електронних платежів, які використовуються в банківській сфері, містить окремі елементи, що відповідають параметрам системи обліку, яку потрібно розвивати в бюджетних установах і яка, сподіваємось, буде нами обґрунтована. Зокрема йдеться про той факт, що після закінчення операційного дня, система електронних платежів здатна одразу формувати результатні дані. Окрім того, у випадку, коли задається завдання щодо перерахунку обсягу коштів, який не відповідає залишку на рахунку, така транзакція автоматично позиціонується і видається в режимі реального часу в діалоговому режимі у вигляді відповідного сигналу. Натомість в бюджетних установах в ряді випадків такий факт може

бути виявлений лише після того, як були здійснені розпорядження щодо проведення господарської операції та виписані належні первинні документи (наприклад, накладні).

З метою формування системи обліку, яка б вчасно реагувала на уникнення ситуацій, коли згідно з первинним документом виписано обсяг цінностей, яких насправді немає в потрібному обсязі, тобто системи, здатної забезпечити контроль критичних станів об'єктів обліку, необхідно дати їхнє означення. Як уже було підкреслено, щодо об'єктів обліку бюджетних установ на даний час подібні дослідження взагалі відсутні. В основному проблематика діагностики станів об'єктів управління систематично розглядається науковцями галузі технічних наук для створення чи удосконалення інформаційних систем управління складними об'єктами. Актуальність проведення таких досліджень диктується потребою попередження аварійних ситуацій та контролю за технологічними процесами з метою утримання їх у потрібних станах (режимах), оскільки від цього щонайменше залежить кількість та якість продукту виробництва, а в більш глобальному масштабі – суспільна безпека. Окремі науковці називають діагностику стану об'єктів керування задачею ситуаційного аналізу, тобто визначенням множини керованих штатних ситуацій складної системи та прогнозування ймовірних позаштатних і критичних ситуацій у процесі її функціонування [52].

Я. М. Николайчук та Н. Г. Ширмовська стверджують, що досвід розроблення теоретичних засад діагностування станів об'єктів управління (ОУ) показує, що передаварійні та аварійні стани, як правило, виникають тоді, коли об'єкт переходить в квазістаціонарний стан внаслідок відмов технологічного обладнання, порушення технології процесів тощо [130]. За аналогією можна стверджувати, що порушення технології надання послуг бюджетними установами також призводить до негативних наслідків: зниження якості та збільшення витрат. Вищевказані автори, здійснюючи розробку методики ідентифікації передаварійних і аварійних станів об'єкта управління вказують на те, що це завдання характеризується низкою особливостей такого характеру: 1) об'єкт, який перебуває в стані



норми, як правило, описується стаціонарними характеристиками; 2) об'єкт, який переходить в передаварійний стан, ідентифікується стрибками окремих параметрів характеристичного функціоналу, що відповідає квазістаціонарності його статистичних характеристик; 3) об'єкт, який переходить в аварійний стан, найчастіше описується дрейфом практично всіх параметрів характеристичного функціоналу, суттєвою зміною коефіцієнтів матриці взаємкореляцій і нестаціонарністю статистичних характеристик [130, с. 35].

Зазначені характеристики враховуються під час формування систем, здатних своєчасно виявляти функціональні стани продукційного середовища, які виходять за нормальні межі. В кінцевому варіанті такі системи мають забезпечити недопущення виходу з ладу, руйнування об'єкта або випуску (виробництва) неякісного кінцевого продукту.

Процес надання послуг бюджетними установами, особливо медичними та навчальними закладами, можна віднести до складних об'єктів управління. Відповідно до цього, його розгляд з позиції організації обліку як основи управління цим процесом повинен охоплювати питання, спрямовані на функціональне вдосконалення інформаційних облікових даних і забезпечення оперативності їхнього врахування для безперебійного здійснення діяльності. Одним з найбільш дієвих способів досягнення виконання цього завдання, як уже було обґрунтовано, виступає діагностика стану об'єктів обліку з метою утримання їх на оптимальному рівні. З цієї позиції стан об'єкта управління можна визначити як стан, що ідентифікується системою обліку за певними, чітко окресленими, математично вираженими параметрами. Недоліком існуючої системи обліку бюджетних установ у цьому аспекті є недостатні функціональні можливості й низька інформативність даних, що обумовлено статичністю вимірювальних значень параметрів об'єктів обліку. В більшості випадків щодо них не застосовуються способи амплітудного вимірювання контрольованих параметрів, хоча навіть при низькому й короткотривалому відхиленні від норми, наприклад, при затримці фінансового забезпечення, можуть виникати суттєві завади

в організації надання послуг. Особливо чітко це проявляється, коли через недофінансування бюджетна установа не в змозі здійснити оплату комунальних послуг. Маючи законодавчі важелі, постачальники цих послуг можуть застосувати щодо них такий важіль, як відключення постачання газу, електроенергії тощо. В зимовий період такий захід повністю позбавляє бюджетну установу можливості надання послуг. Забезпечення системою обліку попередження таких ситуацій, в тому числі шляхом своєчасного виявлення відхилень від норм витрачання цінностей та грошових коштів, дасть змогу стабілізувати здійснення діяльності, а також досягти місії надання якісних послуг і економії бюджетних коштів.

З цього приводу сучасні вчені і практики висловлюють думку про те, що в умовах ринку актуалізуються питання деталізації даних для здійснення аналізу відхилень фактичних результатів від планових (або найбільш оптимальних) [29; 106]. Завданням такого аналізу виступає попередження зривів, непередбачених витрат, а також забезпечення оптимізації діяльності бюджетних установ в цілому. Можливостями забезпечення вирішення даної задачі відповідають умови використання логіко-статистичних інформаційних моделей (ЛСІМ) [80], які в умовах комп'ютеризації можуть бути реалізовані за допомогою відповідного програмного забезпечення.

### **3.3. Сутнісна характеристика логіко-статистичних інформаційних моделей та особливості їхнього формування з метою контролю об'єктів обліку**

#### **3.3.1. Види логіко-статистичних інформаційних моделей**

Методологія різних класів логіко-статистичних інформаційних моделей (ЛСІМ) дає можливість в динамічному режимі проводити контроль різного роду відхилень заданих параметрів об'єкта [4; 79; 80; 128; 131]. На сьогоднішній день відомі мінімум сім логіко-статистичних інформаційних моделей, які можна використовувати з метою обчислення відхилень стану різних об'єктів обліку від норми. На перших етапах удосконалення системи обліку на їхній основі

доцільно здійснювати діагностику основних об'єктів, до яких слід віднести обсяги фінансового забезпечення (фінансування), доходи і видатки, а на пізніших – матеріальних запасів і необоротних активів, розрахунків тощо. Головним об'єктом обліку і умовою здійснення діяльності бюджетних установ, як відомо, є обсяги фінансового забезпечення. Застосування ЛСІМ-підходів для здійснення їхньої оцінки та прогнозування є важливою умовою попередження кризових станів і забезпечення їх оперативного усунення шляхом прийняття відповідних управлінських рішень [80].

Теоретична оцінка характеристик пропонованих логіко-статистичних інформаційних моделей дозволяє стверджувати, що найбільш прийнятними для здійснення контролю (в поєднанні з аналізом) стану об'єктів обліку, в тому числі фінансового забезпечення бюджетних установ, є такі з них: ЛСІМ 1 – за амплітудою, ЛСІМ 2 – за динамікою, ЛСІМ 3 – за фазою.

### **3.3.2. Сутність та особливості використання ЛСІМ-1 для контролю відхилень обсягів фінансового забезпечення бюджетних установ**

Сутність першої ЛСІМ полягає у виявленні (ідентифікації) відхилень обсягів фінансового забезпечення за амплітудою. При цьому встановлення меж допустимих норм, в рамках яких доцільно утримувати обсяги фінансового забезпечення для досягнення нормальної діяльності бюджетної установи, слід розраховувати таким чином: а) нижня гранична межа ( $F_{ikmin}$ ):

$$(F_{ikmin}) = (F1min + F2min + F3min) \times I_i / 3, \quad (3.1)$$

де  $F1min$ ,  $F2min$  и  $F3min$  – відповідно мінімальний місячний обсяг фінансового забезпечення за попередні три роки;

$I_i$  – середній рівень інфляції за три останніх роки;

б) нижнє граничне значення ( $F_{ikmax}$ );

$$(F_{ikmax}) = (F1max + F2max + F3max) \times I_i / 3, \quad (3.2)$$

де  $F1max$ ,  $F2max$  и  $F3max$  – відповідно максимальний місячний обсяг фінансового забезпечення за попередні три роки. Обґрунтуванням

вибору даних за попередні роки служить незмінність методології проведення розрахунків обсягів фінансового забезпечення, а облік індексу інфляції дозволяє наблизити ці показники до реальних вартісних оцінок.

Також можуть бути використані і інші підходи встановлення граничних меж, а саме: залежно від самостійно встановлених орієнтовних і прийнятних меж, розрахованих за власною методикою; виходячи з досягнутого мінімального і максимального рівнів місячного фінансового забезпечення аналогічного суб'єкта, що має кращі результати діяльності; за встановленими на рівні держави стандартами.

В цілому модель фінансового забезпечення за запропонованою ЛСІМ описується вектором булевих змінних [80], який набуває такого вигляду:

$$L1 = \{f_1, f_2, \dots, f_m\}, \quad (3.3)$$

де  $m$  – розмірність вибірки (в нашому випадку це 12 показників фінансового забезпечення, відображених у системі обліку за кожен місяць року).

Спостереження за показниками фінансового забезпечення доцільно проводити протягом певного періоду часу. Оскільки воно здійснюється щомісячно протягом року, саме такий часовий проміжок слід вибрати для дослідження. Протягом цього інтервалу часу формується послідовність векторів, що характеризують обсяг фінансового забезпечення в кожен дискретний момент часу. Значення булевих змінних визначається наступною умовою (1):

$$f_{i_k} = \begin{cases} 0, & \text{при } F_{i_k} \in E1_i; \\ 1, & \text{при } F_{i_k} \notin E1_i, \end{cases} \quad (3.4)$$

де  $F_{i_k}$  – значення амплітуди фінансового забезпечення в  $i$ -му місяці (у разі потреби часовий проміжок можна вибрати меншим або більшим (наприклад, тиждень або квартал);  $k$  – дискретний системний час;  $E1_i$  – апертура допустимих відхилень фінансового забезпечення в  $i$ -тий момент часу.

### 3.3.3. Модифікації ЛСІМ-1

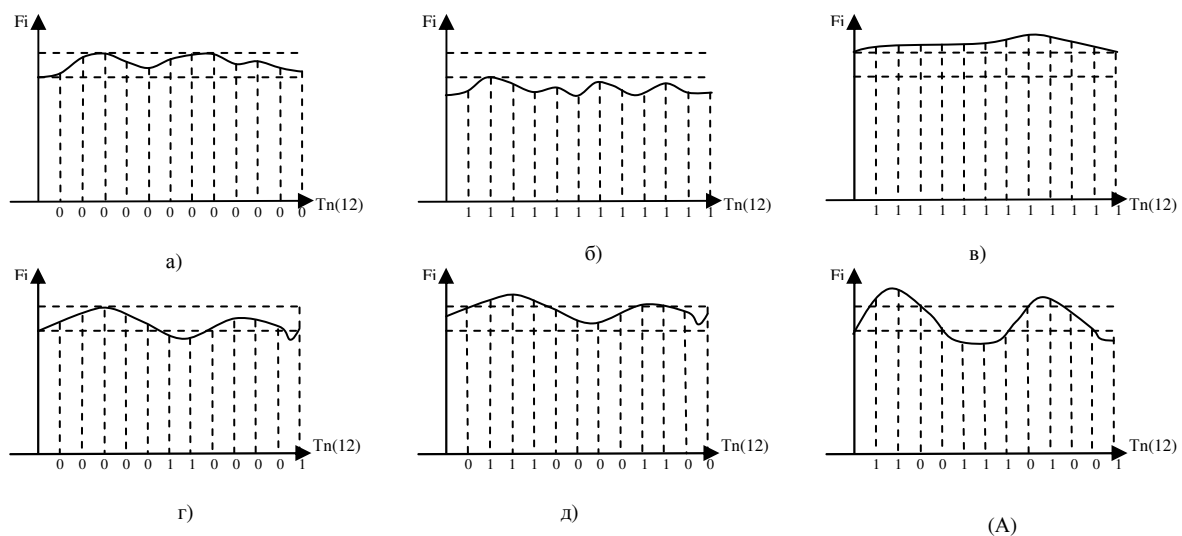
Слід підкреслити, що застосування першої ЛСІМ, зважаючи на існуючі особливості фінансового забезпечення, може мати кілька модифікацій. Вони проявляються на графіках як вихід за межі встановлених граничних норм і свідчать про перевищення обсягів фінансового забезпечення або, навпаки, недофінансування установ. Облікові дані, які характеризують обсяги фінансового забезпечення та відповідні їм апертури, описуються для визначення координат вектора такими умовами (2) [80]:

$$f_i = \begin{cases} 0, & \text{при } M_{F_i} \in E11_i; \\ 1, & \text{при } M_{F_i} \notin E11_i; \end{cases} \quad f_i = \begin{cases} 0, & \text{при } M_{F_i} \in E12_i; \\ 1, & \text{при } M_{F_i} \notin E12_i; \end{cases} \quad f_i = \begin{cases} 0, & \text{при } D_{F_i} \in E13_i; \\ 1, & \text{при } D_{F_i} \notin E13_i, \end{cases} \quad (3.5)$$

де перша умова передбачає оцінку вибіркового математичного сподівання, друга – оцінку ковзного математичного сподівання, третя – оцінку дисперсії.

Перевагою розглянутих модифікацій ЛСІМ є нечутливість до окремих випадкових відхилень показників фінансового забезпечення, інтегральна чутливість моделі і зменшення обсягів даних.

На рис. 3.1 наведено умовні приклади, що відображають принцип формування булевих змінних в першій ЛСІМ і її модифікації для оцінки стану фінансового забезпечення, яке є об'єктом обліку бюджетних установ.



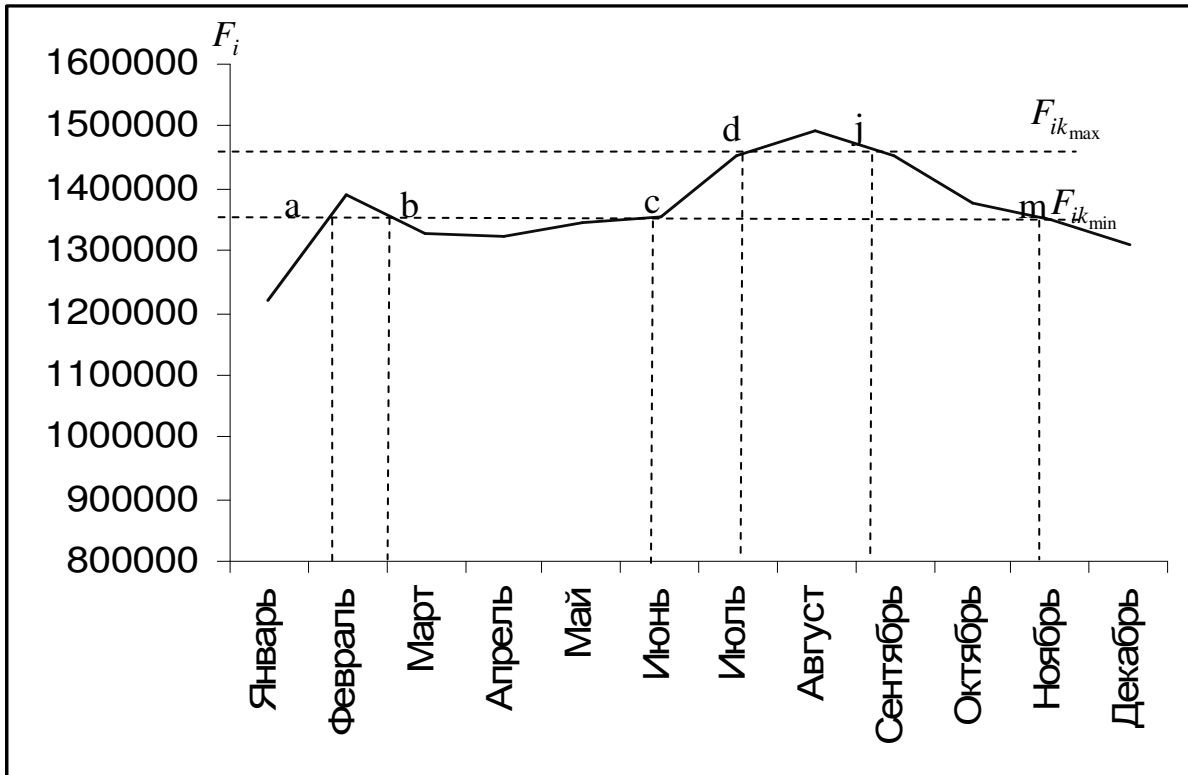
**Рис. 3.1. Типи формування значень вектора фінансового забезпечення згідно з першою ЛСІМ за різними сценаріями\***

Умовні позначення: \* – розроблено автором; а) фінансове забезпечення в межах норми; б) недостатнє фінансове забезпечення; в) надлишкове фінансове забезпечення (гіпотетично); г) фінансове забезпечення типу «норма+недостатність»; д) фінансове забезпечення типу «норма+надлишок»; ж) фінансове забезпечення типу «надлишок+норма+недостатність».

Окремі зображені модифікації ЛСІМ-1 характеризуються гіпотетичністю щодо вектора фінансового забезпечення (наприклад, в, д, ж). На перший погляд, видається, що на практиці такі випадки, які проілюстровані на рис. 3.1, практично не зустрічаються. Цьому суперечить специфіка казначейського обслуговування бюджетних установ, яка виключає надання фінансового забезпечення в обсягах, які перевищують заплановані кошторисом значення.

Однак особливістю рекомендованого підходу виступає не стільки контроль за дотриманням встановлених меж фінансового забезпечення, як побудова облікової системи, здатної забезпечувати його утримання на оптимально допустимому рівні, прийнятному для надання послуг в обсязі, який відповідає запланованій ефективності функціонування бюджетної установи. Тобто наведені приклади модифікацій ЛСІМ-1 виступають основою подальшого обґрунтування формування сигнального модуля облікової системи, в основу якого покладається діагностика стану об'єкта обліку. У більш практичному формулюванні останній з них (ж) деталізується нижче (рис. 3.2, 3.3). В цьому випадку взято за основу конкретну ситуацію, яка враховує обсяги та періодичність фінансового забезпечення бюджетної установи.

Побудований на підставі фактичних даних графік функції фінансового забезпечення свідчить про наявність в певні періоди часу відхилень функції по амплітуді від кордонів допустимих норм. Такі відхилення простежуються на початку лютого (а) та березня (б), середині червня та липня (с, д), початку вересня (і) та середині жовтня (м).

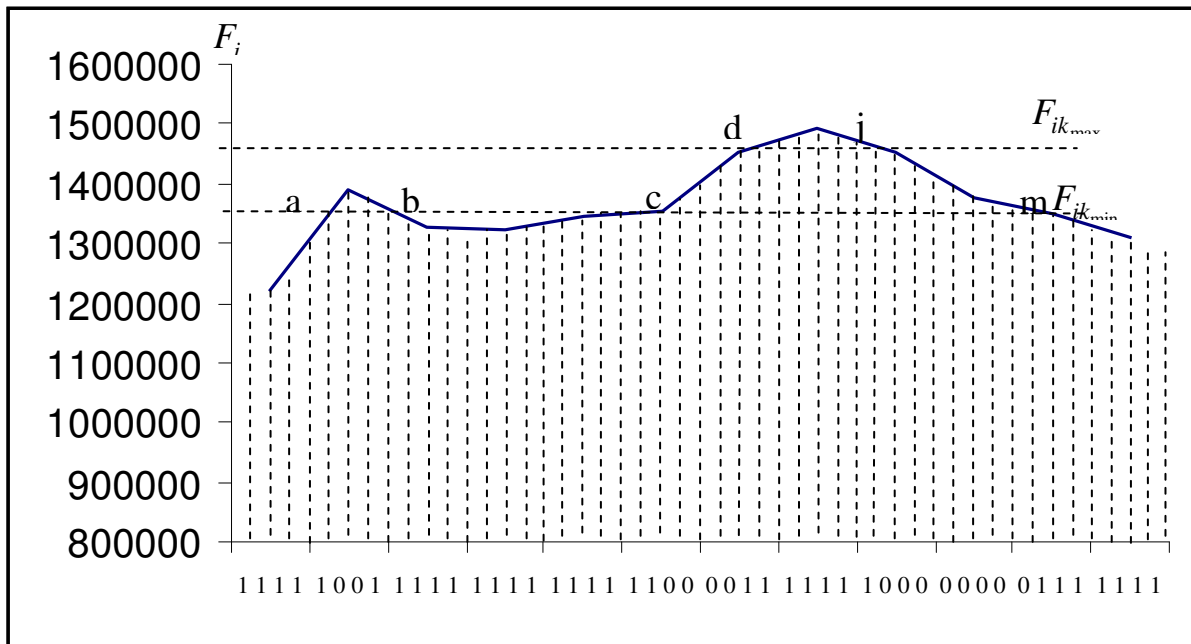


**Рис. 3.2. Формування значень вектора щомісячного фінансового забезпечення\***

\* Джерело: розроблено автором.

Таким чином, часовий проміжок, обраний спочатку на рівні одного місяця, не дозволяє провести якісну оцінку фінансового забезпечення. Для цього потрібна дискретизація даних в більш стислому часовому проміжку. Тому більш обґрунтованим є дослідження функції фінансового забезпечення в розрізі одного тижня (рис. 3.3).

Як свідчать ілюстрації критеріїв першої ЛСІМ, подані на рис. 3.1 – 3.3, в точках виходу графіка за встановлені межі обсягу фінансового забезпечення функція набуває значення 1, а перебуваючи в зоні оптимальності (від  $F_{ik_{min}}$  до  $F_{ik_{max}}$ ), прирівнюється до 0. Виявлені таким чином відхилення доцільно виводити як сигнальний обліковий реєстр («Фінансове забезпечення згідно з кошторисом») з наявністю графі «Критичне відхилення», в якому відхилення від норми слід позначати певним знаком червоного кольору (наприклад, «Небезпечно»).



**Рис. 3.3. Формування значень вектора фінансового забезпечення по першій ЛСІМ та її модифікація для оцінки стану фінансового забезпечення\***

*\*Джерело: розроблено автором.*

У подальшому, враховуючи специфіку суб'єктів бюджетної сфери та мету отримання сигнальної інформації, яка полягає в попередженні можливих проблем, особливо при виході вектора фінансового забезпечення за нижнє граничне значення, необхідно провести більш детальний аналіз даних.

Цінність запропонованого підходу полягає в тому, що детальний аналіз проводиться не за всіма показниками, а тільки за тими, які виходять за рамки зони оптимальності. Це значно скорочує обсяги інформаційних даних, які необхідно проаналізувати. Крім цього, застосування ЛСІМ дозволяє контролювати обсяги фінансового забезпечення за кожен проміжок часу, утримувати їх в певних рамках і уможлиблювати найбільш оптимальні співвідношення шляхом прийняття відповідних управлінських рішень.

Використання рекомендованого підходу уможливить постійний контроль досліджуваного об'єкта обліку та усунення завад завдяки управлінським впливам на його стан. Зважаючи на акцентування

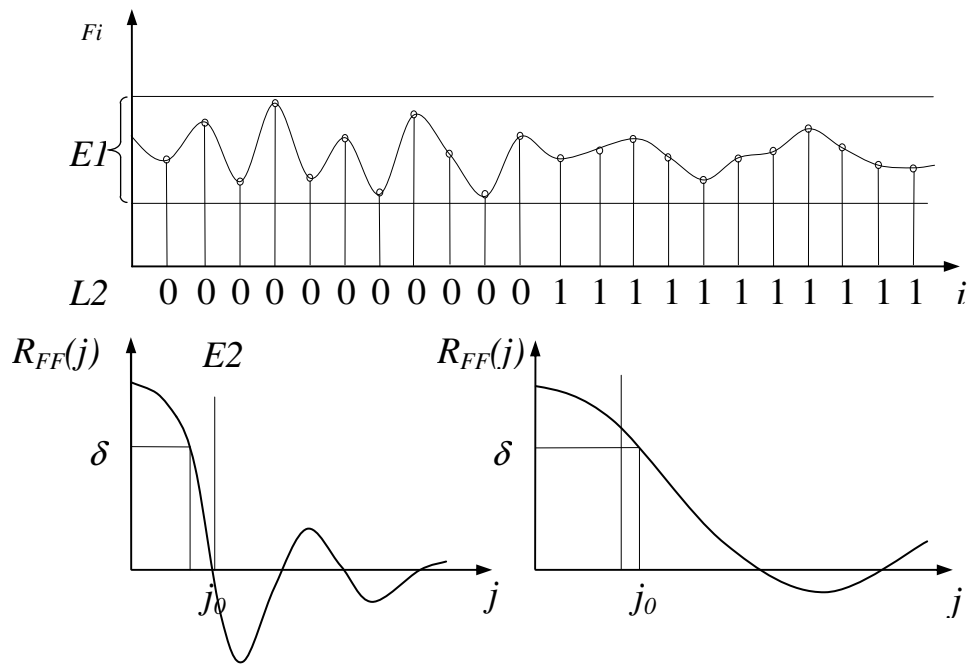


уваги сучасної системи управління бюджетними установами на забезпеченні оптимізації їхньої діяльності, аналогічна система є доцільною щодо таких об'єктів обліку, як витрати і доходи, а також матеріальні запаси. Варто зазначити, що в умовах комп'ютеризації її використання не вимагатиме значних затрат, а у випадку охоплення усіх об'єктів обліку дасть змогу оперативно контролювати усі процеси та миттєво виявляти відхилення від встановлених норм.

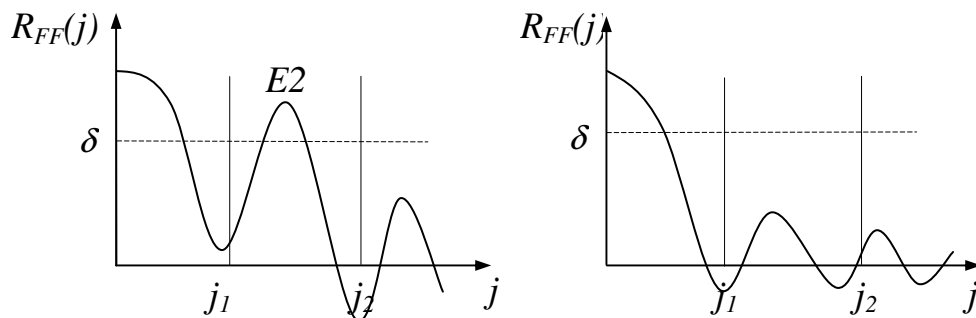
### **3.3.4. Характеристика та приклади формування значень ЛСІМ 1-4 і методик побудови кластерних моделей та глобальної дисперсії для показників фінансового забезпечення**

Не менш важливим для системи управління є отримання інформації про динаміку стану об'єктів обліку в часі. Така облікова інформація необхідна для оцінки тенденцій ресурсовикористання, виявлення наявності сезонності діяльності та її впливу на результатні показники, забезпечення оптимізації обсягів об'єктів обліку з обсягами діяльності тощо. У цьому контексті корисним буде використання другої ЛСІМ. Формування координат логічного вектора ( $L2$ ) якої може проводитись з використанням інших автокореляційних оцінок:  $K_{xx}(j)$ ,  $C_{xx}(j)$ ,  $G_{xx}(j)$ ,  $F_{xx}(j)$  – в ролі функцій, що характеризують динамічні властивості об'єктів обліку (у нашому прикладі показників фінансового забезпечення). При цьому необхідно вибирати відповідні значення  $j_0$  і  $E2$ . На рис. 3.4 наведено приклад формування значень другої ЛСІМ річних показників фінансового забезпечення при зміні динаміки в часі.

Другу ЛСІМ можна модифікувати, що дозволить розширити її функціональні можливості контролю динаміки фінансового забезпечення бюджетних установ. Модифікація полягає в тому, що аналіз кореляційних оцінок проводиться не при одному значенні  $j_0$ , а на деякому інтервалі  $(j_1, j_2)$  (рис. 3.5).



**Рис. 3.4. Формування значень другої ЛСІМ**



**Рис. 3.5. Приклади встановлення інтервальних апертур в другій ЛСІМ для показників фінансового забезпечення**

В основі третьої ЛСІМ лежить процедура визначення коефіцієнтів взаємкореляції між двома контрольованими характеристиками об'єктів обліку (показників фінансового забезпечення). Тобто третя ЛСІМ реагує на фазові зміни двох характеристик показників фінансового забезпечення. Як і попередні моделі, третя ЛСІМ описується вектором булевих змінних

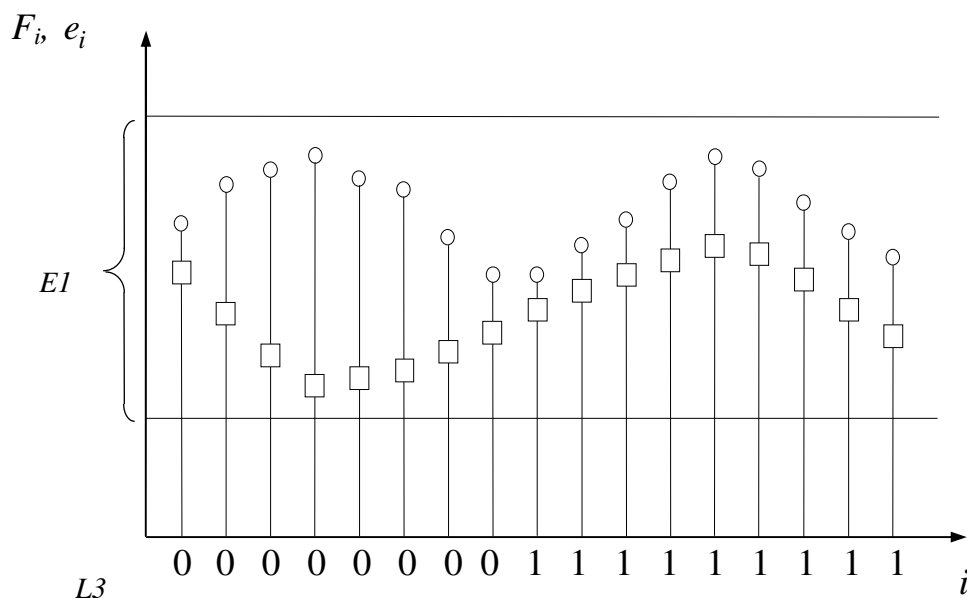
$$L3 = \{c_1, c_2, \dots, c_m\},$$

але координати  $c_i$  визначаються за іншою умовою:

$$c_i = \begin{cases} 0, & \text{при } \rho_{F_i e_i}(j) < E3_i; \\ 1, & \text{при } \rho_{F_i e_i}(j) \geq E3_i, \end{cases}$$

де  $\rho_{F_i e_i}(j)$  – нормований коефіцієнт взаємкореляції між  $i$ -им показником фінансового забезпечення  $F_i$  та відповідним еталоном стану  $e_i$ .

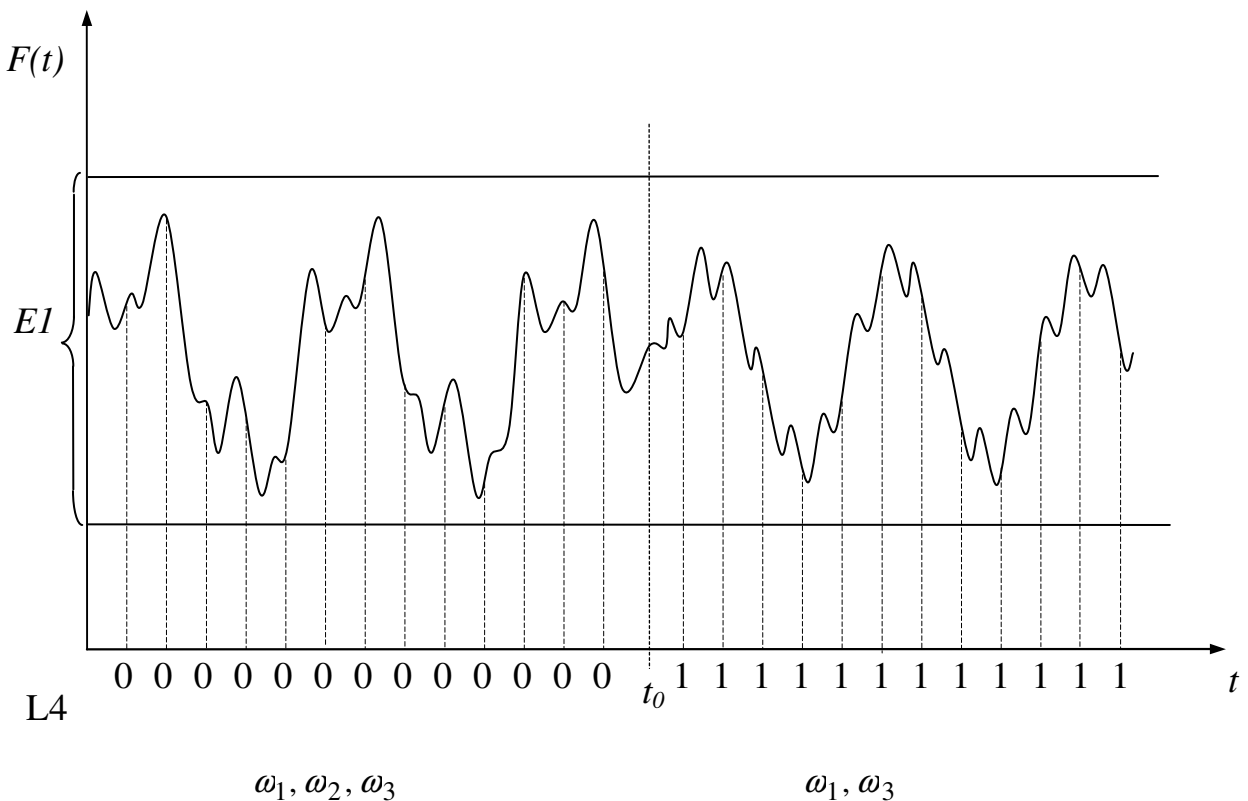
Суть третьої ЛСІМ полягає в ідентифікації фазових відхилень контрольованих показників фінансового забезпечення від норми (рис. 3.6).



**Рис. 3.6. Формування булевих змінних у векторі третьої ЛСІМ**

В основу четвертої ЛСІМ покладено спектральний аналіз показників фінансового забезпечення, які описують його стани в певні проміжки часу.

Задається або визначається множина  $E4$  гармонік з частотами  $\omega_1, \omega_2, \dots$ , які повинні бути присутніми в показниках фінансового забезпечення при нормальному стані фінансування. Провівши спектральний аналіз контрольованих показників, визначається множина гармонік  $A$ , на які розкладаються досліджувані показники в заданому базисі (рис. 3.7).



**Рис. 3.7. Формування логічних значень четвертої ЛСІМ при зміні спектрального складу показників фінансового забезпечення**

В результаті формується логічний вектор четвертої ЛСІМ показників, координати якого реагують на зміну спектрального складу фінансового забезпечення у відповідний момент часу:

$$L4 = \{d_1, d_2, \dots, d_m\},$$

$$d_i = \begin{cases} 0, & \text{при } S_{(w)} \subset A_i, \\ 1, & \text{при } S_{(w)} \not\subset A_i. \end{cases} \quad (3.6)$$

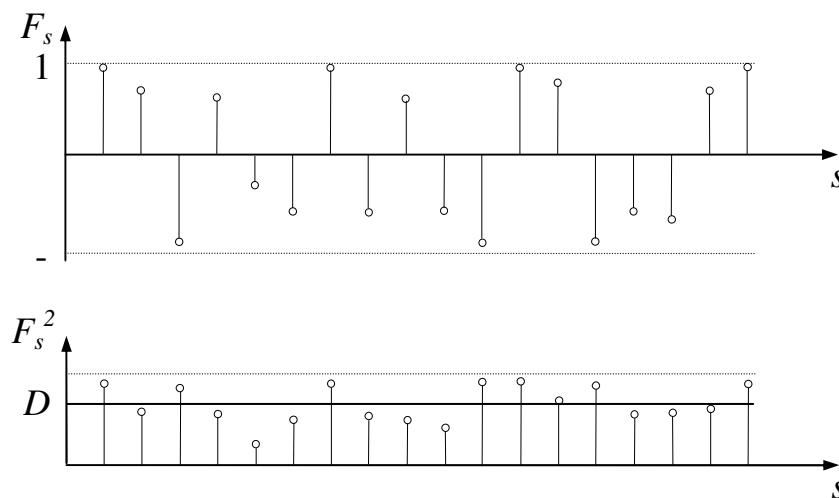
Модель глобальної дисперсії дозволяє здійснити системну оцінку показників фінансового забезпечення, коли аналітичні співвідношення між даними в не існують або складно знаходяться і мають громіздкий вигляд.

Модель побудована на основі матриці коефіцієнтів взаємкореляції між показниками фінансового забезпечення. Кореляційна матриця для  $m$  - між певними показниками фінансового забезпечення  $\|F_{ij}\|$  має розмірність  $m \times m$  і симетрична відносно головної діагоналі, оскільки

$$F_{ij} = \begin{cases} F_{ji}, & \text{при } i \neq j, \\ 1, & \text{при } i = j; \end{cases} \quad (3.7)$$

де  $i = \overline{1, m}$ ,  $j = \overline{1, m}$ .

Тому інформативними є елементи матриці, розміщені під/над головною діагоналлю. Якщо цим елементам присвоїти порядкові номери, то отримаємо вибірку коефіцієнтів взаємкореляції об'ємом  $N = \frac{m}{2} \cdot (m - 1)$  (рис. 3.8).



**Рис. 3.8. Решітчасті функції інформативних коефіцієнтів взаємкореляції та розраховане на їх основі значення глобальної дисперсії**

На основі відомого виразу знайдемо для даної вибірки глобальну дисперсію:

$$D_G = \frac{1}{N} \sum_{s=1}^N F_s^2. \quad (3.8)$$

Отримана таким шляхом оцінка дисперсії називається глобальною (рис. 3.8) завдяки тому, що характеризує загальний стан фінансового забезпечення бюджетних установ з врахуванням статистичних взаємозв'язків між даними в різні роки без аналізу даних в окремі роки.

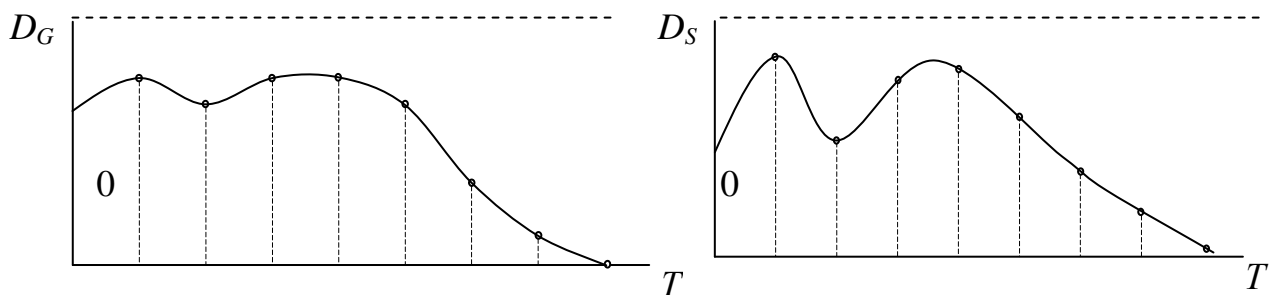
Врахування різної семантичної значимості переходів між станами показників фінансового забезпечення при побудові глобальної дисперсії дозволяє більш повно охарактеризувати його стан в бюджетних установах і ефективність використання глобальної дисперсії значно зростає, особливо на підприємствах з великою різницею ваги переходів. Семантичну глобальну дисперсію можна описати наступною функцією:

$$D_s = \frac{1}{N} \sum_{s=1}^N \alpha_s \cdot F_s^2, \quad (3.9)$$

де  $0 \leq \alpha_s \leq 1$  – вагова функція.

Введення вагової функції  $\alpha_s$  приводить до підвищення інформативності та динаміки глобальної дисперсії, що свідчить про більшу чутливість моделі.

Визначаючи кореляційну матрицю для об'єкта обліку, який отримується або використовується за багатоканальною схемою в дискретні моменти часу на інтервалі спостереження  $T$ , можна побудувати решітчасту функцію глобальної дисперсії  $D_G$  або  $D_S$  на цьому інтервалі (рис. 3.9).



**Рис. 3.9. Графік зміни глобальної дисперсії**

Значення оцінок  $D_G$  і  $D_S$ , як видно з рис. 3.9, відображають середньостатистичні значення кореляційних зв'язків між показниками фінансового забезпечення в квадратичному просторі. При зменшенні статистичної залежності між ними відповідно зменшуються коефіцієнти  $F_{ij}$ . Загальна тенденція зменшення коефіцієнтів  $F_{ij}$  призводить до зменшення  $D_G$  ( $D_S$ ), що свідчить про руйнування взаємозв'язків в середині системи. В граничному випадку, коли  $\forall i \neq j r_{ij} = 0$ , то  $D_G = 0$  ( $D_S = 0$ ), і можна зробити висновок про руйнування всіх зв'язків, деградацію і повний інформаційний розвал системи. Запропоновані методики побудови кластерних моделей та глобальної дисперсії для показників фінансового забезпечення є важливим інструментом для системного контролю стану цього об'єкта обліку. Аналогічні підходи можуть бути використані до інших об'єктів, в тому числі витрат і доходів.

### **3.4. Блок-схема автоматизації контролю станів об'єктів обліку на базі ЛСІМ**

Особливістю застосування ЛСІМ з метою діагностики об'єктів обліку, на відміну від об'єктів управління (технологічних процесів), є наявність потреби в формуванні не просто інформації про відхилення як такі, а отримання даних про їхні значення, в тому числі від'ємні вони чи додатні. Вирішення цієї задачі можливе шляхом застосування відповідного способу кодування станів об'єкта. У цьому контексті можна виходити з двох можливих варіантів: розмежування показників стану об'єкта обліку шляхом абстракції від його знаходження в межах норми. Для цього встановити множину значень від 0 до  $F_{ik_{\max}}$  (позначення взято з прикладу щодо фінансового забезпечення або будь-якого раніше заданого стану верхньої критичної межі об'єкта обліку) і позиціонувати її, використовуючи позначку «0», тоді через «1» буде висвічуватися стан об'єкта, який вказуватиме на перевищення його верхньої критичної межі. А потім за аналогією

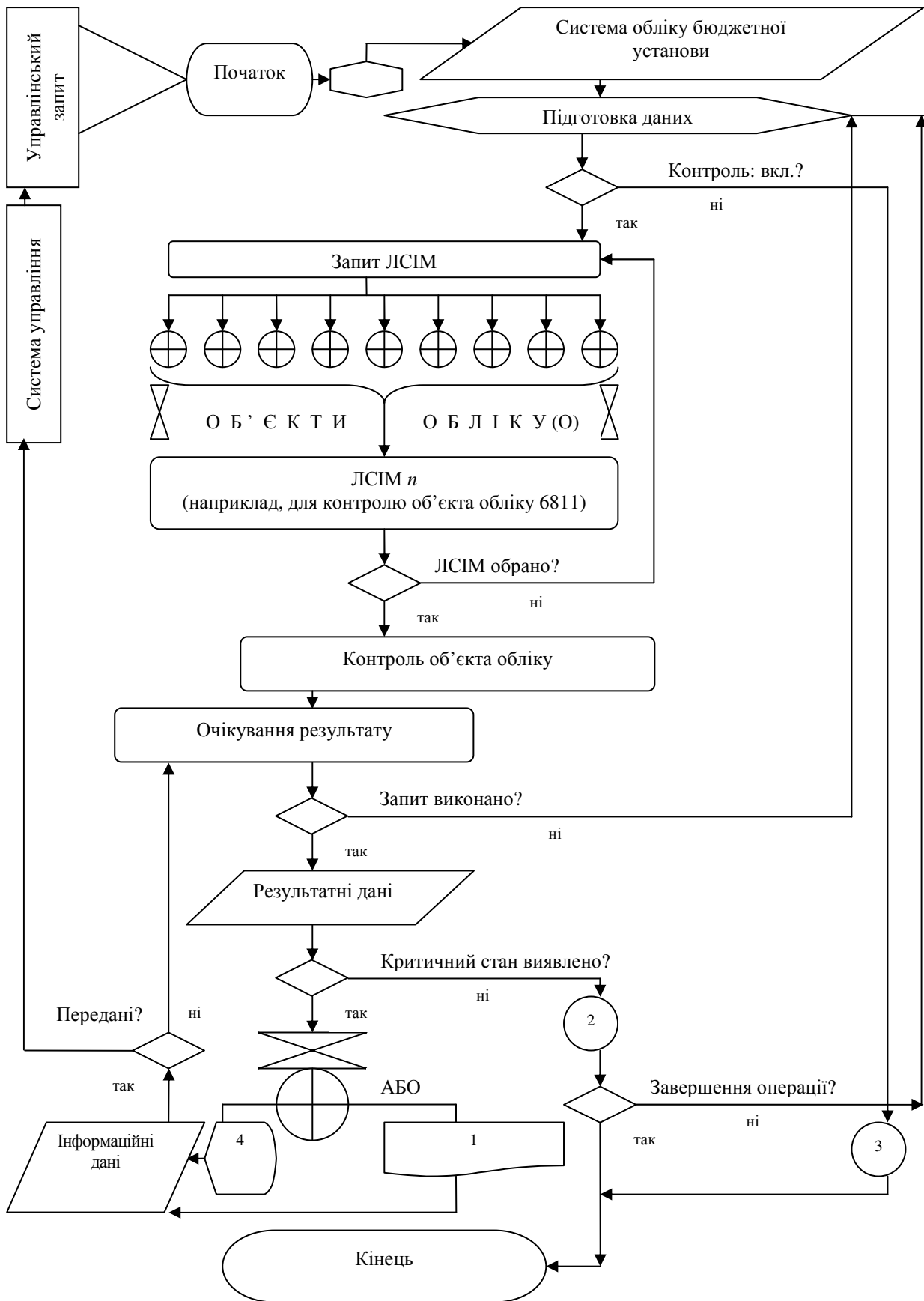
визначити зміну стану об'єкта обліку від нескінченості до нижньої критичної межі  $F_{ik_{\min}}$  (з нашого прикладу) як таку, що відповідає позначенню через «0», тоді стани, які є меншими від цього критичного значення, позначатимуться через «1»; використовувати позначення «0»; «1» та «- 1».

Застосування такого підходу до оцінки стану об'єкта обліку (у нашому прикладі обсягів фінансового забезпечення) дасть змогу попереджувати критичні ситуації та вирівнювати шляхом застосування відповідних управлінських важелів ситуацію щодо забезпечення його знаходження в межах норми. Адже керівництво та відповідальні працівники різних управлінських ланок в автоматичному режимі будуть повідомлені про критичність обсягів об'єктів обліку.

При цьому можуть бути використані різні сигнальні підходи, а саме формування паперового сигнального документа з цифровими даними або ж висвітлення при відкритті відповідного облікового документа (маються на увазі первинні документи, картки аналітичного обліку тощо) піктограми, яка б вказувала на небезпеку (це може бути піктограма типу «знак оклику» (чи початкова буква назви об'єкта обліку) на фоні червоного кольору). Після її появи обліковий працівник буде зобов'язаний здійснити розшифровку даних обліку. З цією метою він може вивести на друк чи надіслати відповідальному управлінському працівникові відповідну інформацію.

Блок-схема автоматизації формування результатної форми у своєму складі матиме такі елементи, як включення контролю, вибір ЛСІМ, виконання управлінського запиту щодо контролю критичності об'єкта обліку тощо (рис. 3.4).





**Рис. 3.4. Блок-схема контролю стану об'єктів обліку на базі ЛСІМ\***

\*Джерело: розроблено автором.

Умовні позначення: О – за шифром рахунка (6811 – забезпечення відшкодування наступних (майбутніх) витрат); 1 – сигнальний документ (форма запропонована нижче); 2 – помилка носія (джерела облікової інформації); 3 – відміна контролю; 4 – дисплей.

Розроблена блок-схема, формалізована на рис. 3.4, повністю охоплює всі об'єкти обліку, однак за рішенням керівництва й залежно від рівня ефективності, який забезпечуватиме її застосування, можна обирати лише основні контрольовані об'єкти. По кожному з видів об'єктів залежно від специфіки, величини та обсягів надання послуг повинні бути встановлені критичні межі (апертура) ЛСІМ. Приклад їхнього становлення щодо фінансового забезпечення наведено вище. Більш глибокі обґрунтування та розробки цих меж можуть служити актуальним напрямом наукових досліджень.

### **3.5. Форма представлення результатів контролю стану об'єктів обліку на базі ЛСІМ**

Враховуючи особливості об'єктів обліку бюджетних установ і специфіку виведення результатних показників контролю їхніх станів з допомогою ЛСІМ, рекомендованою буде форма документа, яка включає в себе графи:

- дата формування документа; найменування об'єкта обліку (буквено-цифрове позначення в назві документа та шифр рахунка в табличній формі);

- планова потреба (для нефінансових активів у розбивці за графами, кількість, ціна, сума;

- для фінансових активів – у вартісному вимірнику;

- фактичний стан об'єкта обліку (за показниками, аналогічними до попередніх граф);

- відхилення (аналогічно);

- рівень ризику (шифр коду ризику: буквенне позначення рівня ризику за трьома групами – максимальний ризик, середній ризик, мінімальний ризик);

- рекомендовані заходи (табл. 3.1).

## Рекомендована форма звіту для внутрішнього використання

(дата)

## Оперативний внутрішній звіт з діагностики стану об'єкта обліку

(найменування та місцезнаходження об'єкта обліку)

## а) фінансові активи

| Шифр рахунку обліку | Планова сума, грн. | Фактична сума, грн. | Відхилення, грн. | Рівень ризику (шифр коду ризику) | Рекомендовані заходи    |
|---------------------|--------------------|---------------------|------------------|----------------------------------|-------------------------|
| 23130nnnnn          | 13475232,45        | 13475232,45         | –                | 0                                | –                       |
| 231300nnnn          | 3732852,37         | 752882,37           | 2979970,00       | max                              | Припинення використання |
| 2313000nnn          |                    |                     |                  |                                  |                         |
| ...                 |                    |                     |                  |                                  |                         |
|                     |                    |                     |                  |                                  |                         |

## б) не фінансові активи

| Шифр рахунку обліку | Місцезнаходження | Планові показники |      |      | Фактичні показники |      |      | Відхилення |      |      | Рівень ризику (шифр коду ризику) | Рекомендовані заходи |
|---------------------|------------------|-------------------|------|------|--------------------|------|------|------------|------|------|----------------------------------|----------------------|
|                     |                  | к-ть              | ціна | сума | к-ть               | ціна | сума | к-ть       | ціна | сума |                                  |                      |
|                     |                  |                   |      |      |                    |      |      |            |      |      |                                  |                      |
|                     |                  |                   |      |      |                    |      |      |            |      |      |                                  |                      |
| ...                 |                  |                   |      |      |                    |      |      |            |      |      |                                  |                      |
|                     |                  |                   |      |      |                    |      |      |            |      |      |                                  |                      |

Відповідальна особа \_\_\_\_\_  
(Прізвище, ім'я, по батькові / підпис)

Контактна особа системи управління \_\_\_\_\_  
(Прізвище, ім'я, по батькові / підпис)

Вид (канал) зв'язку \_\_\_\_\_  
(електронний (вказ. ел. адреси), звичайний (передача з рук в руки), поштою тощо)

Можливим варіантом представлення результатів контролю стану об'єктів обліку бюджетних установ з допомогою ЛСІМ є також побудова графіків з автоматичним виводом їх на екран при запуску системи обліку. Застосування такого підходу дасть змогу своєчасно виявляти критичні стани та формувати оперативні заходи щодо їхнього приведення до норми.

### **Висновок до розділу 3**

Проведені дослідження в цілому свідчать, що одним з найвагоміших завдань системи обліку бюджетних установ в сучасних умовах є забезпечення збалансованості та підвищення рівня оптимальності використання ресурсів. У цьому контексті розвиток наукових організаційно-методологічних концепцій інформаційної системи обліку, орієнтованої на оптимізацію ресурсовикористання, дасть змогу вирішити проблему забезпечення ефективності та якості функціонування суб'єктів, що фінансуються за рахунок коштів бюджету (державного чи місцевого) в умовах його дефіциту.

Одним з можливих шляхів подолання кризових явищ в діяльності бюджетних установ є використання внутрішніх можливостей, серед яких суттєве значення має стан і дієвість системи обліку, які значною мірою визначаються правильністю підходів до розмежування повноважень їхніх суб'єктів. В роботі обґрунтовано доцільність подання в Національних положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку в державному секторі чіткого трактування суб'єктів бухгалтерського обліку та потребу в удосконаленні семантичної мережі організаційних і документальних їхніх взаємозв'язків.

На основі критичного аналізу потреб і можливостей, які можуть бути забезпечені бюджетними установами без великих фінансових затрат, сформовано рекомендації щодо структури системи обліку, орієнтованої на оптимізацію використання ресурсів і підвищення ефективності діяльності. Зроблено висновок про доцільність включення до її складу підсистем бухгалтерського (фінансового) та управлінського обліку, а семантичну мережу повноважень доповнити плануванням та аналізом. Відповідно внесено пропозиції щодо деякого розширення повноважень облікових працівників, визначені їхні завдання та обов'язки, кваліфікаційні вимоги, а також знання, які

вони повинні мати. Відповідні зміни пропонується внести у посадові інструкції.

Побудована загальна схема взаємозв'язку модулів системи обліку бюджетних установ, які дають змогу готувати інформаційні дані для прийняття управлінських рішень внутрішньосистемного характеру, тому числі щодо формування стратегії діяльності бюджетної установи. В якості інструментарію рекомендованої системи обліку запропоновано використовувати математичний апарат і логіко-статистичні інформаційні моделі, які належать до класу продукційних моделей подання даних (знань).

Зроблено висновок про доцільність використання кошторису не лише з точки зору документа бухгалтерського обліку, а й використовувати його в якості джерела прогнозної інформації, тобто документа управлінського обліку. Відповідно до цього пропонується удосконалення підходів до вибору та розрахунку базових показників, які служать основою визначення обсягів видатків, а також оцінка часових впливів фінансового забезпечення. Відповідно з названими пропозиціями здійснене моделювання системи обліку фінансового забезпечення та побудовано схему модуля моделі облікової системи «Облік в бюджетних установах: фінансове забезпечення / кошторис». Здійснене теоретичне обґрунтування включає також формалізацію задачі оптимізації окремих статей видатків, а саме видатків на оплату праці.

Обґрунтування доцільності миттєвого контролю видатків дозволило внести рекомендації щодо формування інформаційної системи, здатної виявляти критично-небезпечні стани об'єктів обліку. Задля цього дано означення стану об'єкта управління (це стан, що ідентифікується системою обліку за певними, чітко окресленими математично вираженими параметрами) та побудовано блок схему автоматизації формування результатної форми контролю, в основу

якої вперше запропоновано покласти використання ЛСІМ. Застосування рекомендованого підходу уможливить постійний контроль досліджуваного об'єкта обліку та усунення завад завдяки управлінським впливам на його стан. Зважаючи на акцентування уваги сучасної системи управління бюджетними установами на забезпеченні оптимізації їхньої діяльності, аналогічна система є доцільною щодо таких об'єктів обліку, як витрати і доходи, а також матеріальні запаси.

## **РОЗДІЛ 4.**

### **УПРАВЛІНСЬКИЙ ОБЛІК ВИТРАТ БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВ**

#### **4.1. Сутнісна характеристика витрат бюджетних установ**

Облік витрат в бюджетних установах, особливо таких галузей, як освіта та охорона здоров'я, в умовах дефіциту фінансового забезпечення виступає основою досягнення їхнього раціонального використання. Задля цього слід активно використовувати усі можливі способи контролю витрат, притаманні обліковій системі, а також здійснювати активні пошуки шляхів оптимізації названого об'єкта обліку. В науковій думці задля цього увага, в першу чергу, часто приділяється дослідженню категорійних означень і трактуванню терміна «витрати» та «видатки» (додаток Ж), однак загалом автори або ототожнюють ці поняття, або уникають вживання одного з них.

Не вдаючись до більш детального дослідження існуючих авторських позицій, зазначимо, що найбільш прийнятним є розмежування обох термінів відповідно до їхньої сутності, специфіки фінансового забезпечення функціонування бюджетних установ і доцільності та економічної логіки.

Бюджетні установи як суб'єкти, що належать до державного сектору, при організації та веденні обліку витрат мають керуватися Національним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку в державному секторі 135 «Витрати». Назва цього стандарту визначає термін, який слід використовувати для позиціонування об'єкта обліку. Таким чином, застарілим вважатиметься використання іншого терміна, який за своєю суттю та семантичним значенням характеризував

процесну особливість щодо бюджетних установ, а саме їхнє функціонування за рахунок коштів бюджету. Цим терміном були «видатки».

Сутнісна різниця між обома термінами полягає в тому, що перший характеризує вартісні параметри вкладених у створення нового продукту ресурсів, а другий визначає джерело, з якого вони покриваються, – державний чи місцеві бюджети. З цієї позиції «витрати» більше позиціонуються зі здійсненням діяльності бюджетними установами, а видатки з використанням бюджетних коштів.

Підтвердженням останнього є і визначення видатків, яке дається в Бюджетному кодексі: це кошти, спрямовані на здійснення програм та заходів, передбачених відповідним бюджетом, за винятком коштів на погашення основної суми боргу та повернення надмірно сплачених до бюджету сум [17].

Дослідження змісту та рекомендацій Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку в державному секторі 135 «Витрати» дозволило зробити висновок про необхідність внесення до нього деяких уточнень. Структурно потреба в доповненні та уточненнях має охоплювати практично усі розділи Національного положення (додаток 3). Зокрема, йдеться про потребу в доповненні переліку термінів (Розділ I. Загальні положення), встановлення класифікаційних ознак і розмежування відповідних їм груп витрат (Розділ II. Класифікація витрат), розширення системи оцінки витрат в контексті потреб управління (Розділ III. Визнання та оцінка витрат) тощо. Так, досліджуване положення (стандарт) не містить визначення основного терміна, щодо якого він взагалі розроблений, а саме терміна «витрати».

Натомість воно міститься в Глосарії термінів, наведених у міжнародних стандартах бухгалтерського обліку для державного сектору [28]: витрати – зменшення економічних вигід або потенціалу корисності впродовж звітного періоду у вигляді вибуття чи споживання активів або у вигляді виникнення зобов'язань, що призводить до зменшення чистих активів / власного капіталу, за винятком зменшення, пов'язаного з виплатами власникам.



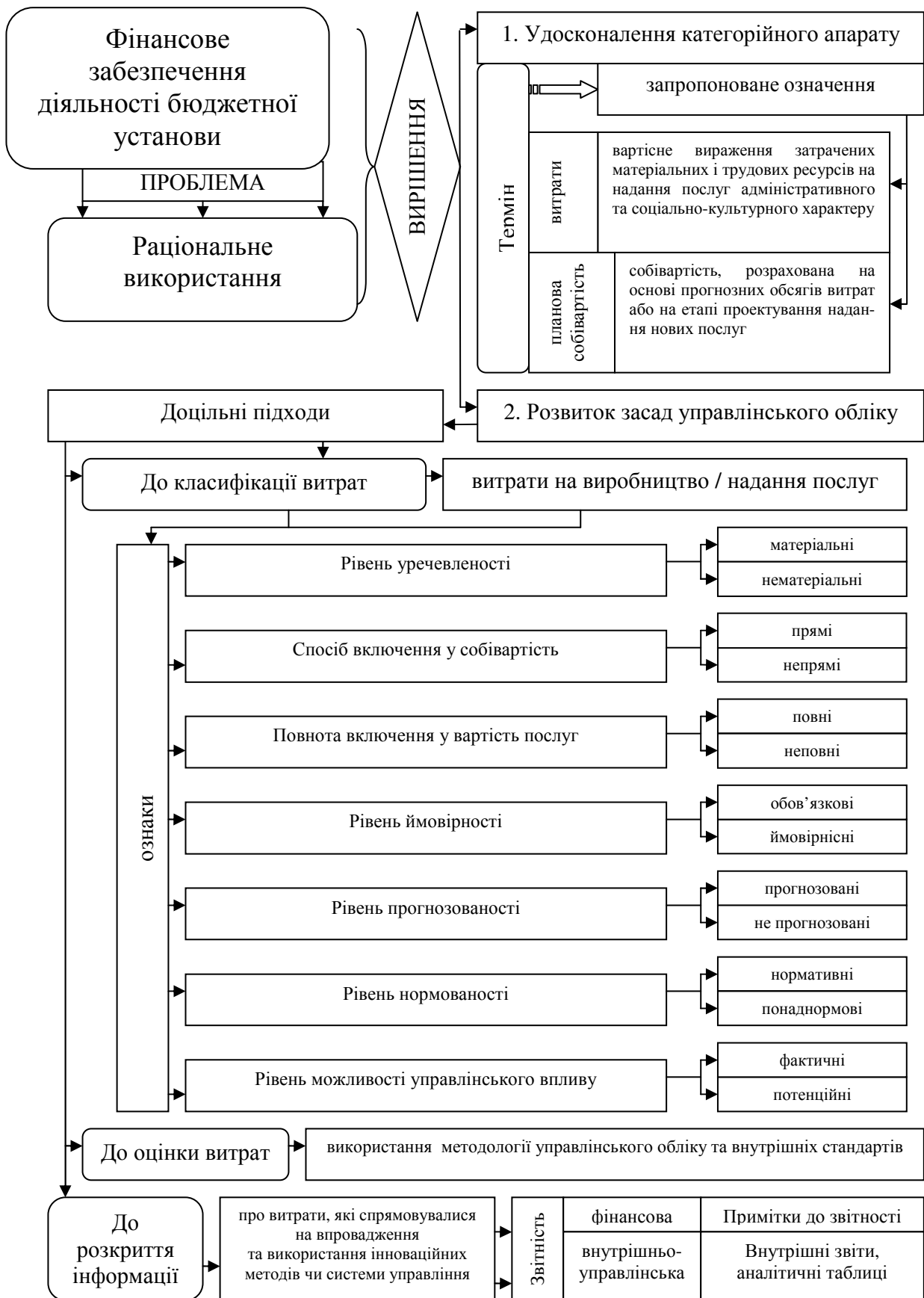
Щодо змісту цього визначення слід вказати на такі його недоліки. По-перше, формулювання визначення терміна через складові, які вимагають пояснень (за принципом визначення – через визначення), з точки зору науковості є недостатньо інформаційним, адже без додаткового означення таких категорій, як «економічні вигоди» чи «потенціал корисності», важко встановити сутність витрат. Доцільним видається доповнення Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку в державному секторі 135 «Витрати» (в р. І. Загальні положення) таким означенням: витрати – це вартісне вираження затрачених матеріальних і трудових ресурсів на надання послуг адміністративного та соціально-культурного характеру.

## **4.2. Засади та покрокова структурна схема формування системи управлінського обліку витрат на надання послуг бюджетними установами**

### **4.2.1. Удосконалення класифікації як основа раціональної організації обліку витрат бюджетних установ**

Фінансове забезпечення бюджетних установ визначає обсяги та рівень надання ними послуг населенню. Зважаючи на постійний дефіцит коштів у цій сфері важливо налагоджувати систему максимального використання внутрішніх резервів зростання ефективності. В цьому контексті економія та зниження рівня витрат виступає однією з найважливіших задач, яку можна вирішити завдяки розробці дієвої системи обліку, здатної уможливити досягнення оптимізації співвідношень між отриманими ресурсами та потребою в наданні послуг.

Зважаючи на потребу в забезпеченні економії бюджетних коштів, чому безумовно, сприяє раціональне управління витратами, актуальним є формування засад розвитку інтегрованої системи обліку, в основу якої може бути покладена класифікація витрат на виробництво, орієнтована на задоволення запитів керівництва бюджетними установами. Така класифікація має сприяти вирішенню задач оптимізації витрат, зниженню їхнього рівня та досягненню підвищення ефективності використання бюджетних коштів (рис. 4.1).



**Рис. 4.1. Рекомендації з удосконалення обліку витрат бюджетних установ**

Узагальнені на рис. 4.1 основні засади можливих шляхів забезпечення оптимізації витрат як основи підвищення раціональності використання бюджетних коштів сформовані в результаті здійснення критичної оцінки положень Національного стандарту бухгалтерського обліку в державному секторі 135 «Витрати». Попри це, потреба в досягненні кращої збалансованості використання ресурсів бюджетних установ, необхідних для надання послуг, вимагає формування та використання облікової системи, яка виходить за межі власне лише методології бухгалтерського обліку. У цьому контексті цінним буде розвиток і застосування в практиці бюджетних установ концепцій, притаманних обліковим системам, орієнтованим на задоволення внутрішніх управлінських потреб.

#### 4.2.2. Концептуальні складові системи управлінського обліку витрат і покрокова структурна схема його формування

Комплексний підхід до управління витратами у цьому випадку вимагає поєднання системи бухгалтерського обліку, фінансового планування та бюджетування з методологією управлінського обліку й контролю (рис. 4.2).



**Рис. 4.2. Система управлінського обліку та контролю витрат бюджетних установ\***

\*Сформовано з використанням рекомендацій [137, с.11].

Як свідчить рис. 4.2, система управлінського обліку здатна взаємопов'язати планування, облік й звітність бюджетних установ і створити передумови для досягнення кращої результативності їхньої діяльності на основі оптимізації витрат.

В такому разі основною складовою розглядуваної системи мають бути постатейні бюджети, сформовані не лише за принципом загальних витрат, а поопераційні бюджети. Завдяки останнім в умовах широкого використання інформаційних технологій можна здійснювати комплексний контроль відповідності фактичних операцій запланованим, забезпечуючи цим самим оптимізацію витрат на надання послуг. Застосування інструментів контролю (в тому числі ЛСІМ) дасть змогу забезпечити найбільш ефективно використання наявних ресурсів і досягати бажаних результатів на основі консолідації інформаційних даних з допомогою широкого використання автоматизованих систем і панелей управління.

Покроково досягнення бажаних оптимізаційних результатів включає в себе:

- формування розуміння стратегії оптимізації витрат (розмежування місць виникнення та встановлення відповідальних виконавчих осіб (ланок));

- визначення доцільного переліку послуг, які має надавати бюджетна установа з тим, щоб характеризуватися достатнім рівнем ефективності;

- визначення (встановлення) можливих витрат, в тому числі за класифікаційними групами; обґрунтування обсягів (відсотків) включення до загальної суми витрат, що мають загальновиробничий і адміністративний характер;

- вибір систем контролю витрат і управління їхньою оптимізацією (табл. 4.1).

**Покрокове формування удосконаленої системи обліку витрат на надання послуг бюджетними установами**

| <b>Крок</b> | <b>Зміст</b>                                      | <b>Складові</b>   | <b>Форма представлення</b>   |
|-------------|---|---|--|
| 1           | Формування розуміння стратегії оптимізації витрат | Місця виникнення витрат, означення обов'язків з контролю та відповідальності за витрати, мотиваційні важелі | Схема взаємозв'язків структурних складових (підрозділів) як центрів витрат; посадові (інструкції), повноваження суб'єктів обліку*; таблиця обсягів матеріального стимулювання за економію ресурсів і зниження рівня витрат (1) |
| 2           | Вибір переліку послуг                             | Оцінка ринку послуг, можливостей його розширення і надання бюджетною установою                              | Таблиця SWOT-аналізу (2)**   |
| 3           | Встановлення переліку та рівня прямих витрат      | Класифікація витрат, нормування витрат, рахунки обліку, граничні межі витрат (нижня-верхня)                 | Планові калькуляції; нормативи витрат; Робочий план рахунків (3)   |
| 4           | Обґрунтування обсягів непрямих витрат             | База розподілу  | Відомість розподілу непрямих витрат (4)  |
| 5           | Вибір систем контролю витрат і управління         | Комп'ютерна інформаційна система, віртуальна бухгалтерія  | ЛСІМ; сигнальні відомості обліку витрат; структурні форми; графіки; текстові та цифрові представлення даних (5)  |

Примітки: \*розглянуто в попередньому розділі; \*\* може бути звичайної типової форми, проте доцільніше формувати її з використанням прогнозних даних про можливі витрати та доходи (див. нижче).

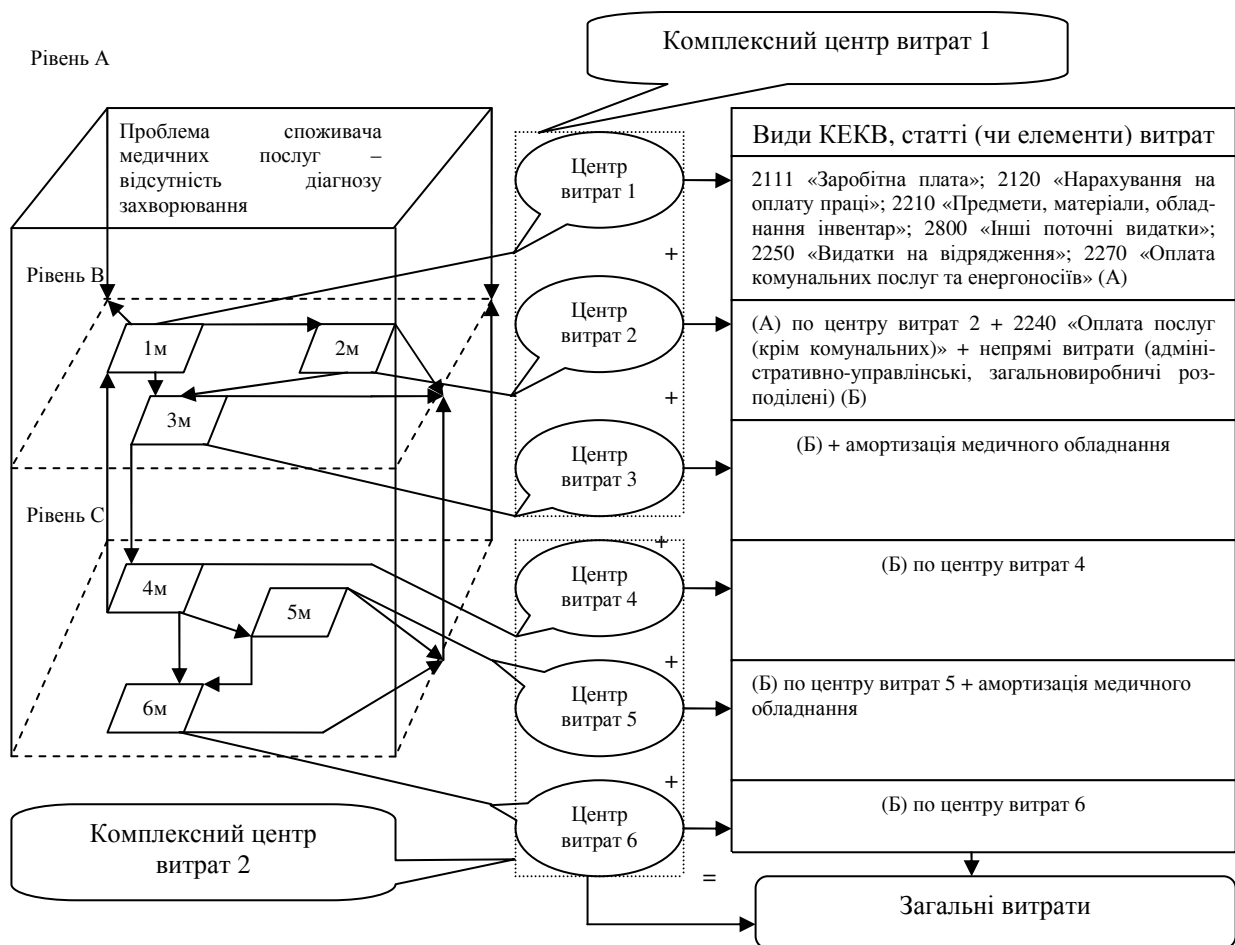
Узагальнені в табл. 4.1 складові та форми представлення результатів їхньої реалізації для кожної конкретної бюджетної установи матимуть власну інтерпретацію. Однак практичну цінність як результат наукового дослідження матимуть загальні рекомендації щодо них, оскільки шаблонні налаштування значно спрощують процеси формування остаточної інформації.

### 4.2.3. Центри витрат і їхня структура

#### 4.2.3.1. Взаємозв'язки і проблематика структурних складових (центрів витрат) в галузі охорони здоров'я

Розробляючи форму представлення результатів з формування розуміння стратегії оптимізації витрат (1), слід виходити зі специфіки бюджетної установи за галузевою ознакою, видів і особливостей надання послуг. Названі чинники визначають місця виникнення витрат і мають безпосередній вплив на склад витрат (рис. 4.3).

I. Надання медичної послуги (встановлення діагнозу)



**Рис. 4.3. Схема взаємозв'язків структурних складових (підрозділів) як центрів витрат в галузі охорони здоров'я**

Умовні позначення: 1м – звернення до сімейного лікаря чи в поліклініку; 2м – направлення сімейного лікаря до вузькоспеціалізованого спеціаліста за типовими ознаками захворювання; 3м –

обстеження хворого з допомогою медичного обладнання; 4м – направлення пацієнта до профільного лікаря за виявленим захворюванням; 5м – направлення на дообстеження; 6м – призначення лікування (з визначенням способу: госпіталізація, амбулаторне лікування, денний стаціонар, операція тощо).

Розмежування й позиціонування центрів виникнення витрат, як свідчить рис. 4.3, може здійснюватися як у розширеному (деталізованому) (ЦВ:1, 2, 3, 4, 5, 6), так і комплексному (КЦВ:1, 2) складі. Комплексні центри витрат у наведеному прикладі встановлені залежно від рівнів, на яких здійснюється надання послуги, а саме: рівень В – первинний, рівень С – в стаціонарному відділі медичного закладу (рівні можна встановлювати і за схемою: первинна допомога, вторинна допомога, третинна допомога).

Більш розширену схему взаємозв'язків можна побудувати з урахуванням схем надання конкретної медичної допомоги. Проте наразі надзвичайно проблемною є реалізація надання послуг на платній основі саме в цій галузі. Однією з найбільш вагомих причин цього є конституційні вимоги про безоплатність надання медичної допомоги. З іншого боку, надзвичайно важко чітко розмежувати межі рівнів медичної допомоги, що ускладнює розмежування центрів витрат. Адже сьогодні пацієнти можуть звернутися до будь-якої ланки системи охорони здоров'я, особисто відвідавши заклад та звернувшись до лікаря. Відповідно до цього, значна частина робочого навантаження, скажімо, районної чи міської лікарні, може позиціонуватися як медична послуга первинного рівня.

Натомість запровадження системи направлень створює певні незручності для пацієнтів і призводить до відстрочення надання медичної допомоги. Виходом зі становища може стати система електронного запису на прийом і такого ж способу направлення лікарем після особистого прийому пацієнта на обстеження на інших рівнях. З точки зору економії бюджетних коштів, це дасть змогу значно скоротити чисельність реєстраційного персоналу та досягти раціонального використання часу як пацієнтів, так і медичних працівників.

Суттєву роль в такому разі відграватимуть інформаційні комп'ютерні технології. Їхнє використання в якості важеля підвищення ефективності функціонування системи охорони здоров'я базуватиметься на досягненні таких результатів. По-перше, буде забезпечено зменшення затрат робочого часу для формування інформаційних даних про пацієнтів і внаслідок раціонального управління їхніми потками. По-друге, буде забезпечена вища точність інформації та якість завдяки скоординованості нозологічних обстежень і більш систематизованій послідовності діагностики й управління процесами надання медичних послуг.

З точки зору системи обліку, така організація повинна бути контрольованою на предмет встановлення факту переходу медичної послуги з розряду безоплатних у платну, а також відповідності встановленого рівня оплати чинному законодавству та існуючій методиці калькулювання. Окрім цього, завданням бухгалтерських служб має також бути пошук легальних шляхів обґрунтування надання платної послуги, адже в медичній галузі з цього приводу часто виникають парадоксальні ситуації.

Наприклад, до переліку медичних послуг, які можуть надаватися на платній основі, включено здійснення судово-медичної експертизи щодо оцінки психічного стану людини. Проте, якщо її визнано психічно хворою, то законом заборонено отримувати плату з таких хворих за надання послуги. Врегулювання таких та ряду інших неузгодженостей вимагає здійснення наукових досліджень, спрямованих на їхнє встановлення на основі оцінки законодавчих рекомендацій та внесення відповідних уточнень в чинне законодавство.

Щодо документального відображення наданих послуг варто вводити в практику обліку засади ризиковості та розробляти відповідні принципи її врахування (за аналогією, як це здійснюється в банківській чи страховій сфері щодо ризиків, які виникають в процесі їхньої діяльності). Наразі використання такого підходу неможливе. Пояснюється це тим, що медичні заклади, що функціонують як бюджетні установи, отримують фінансове забезпечення на основі

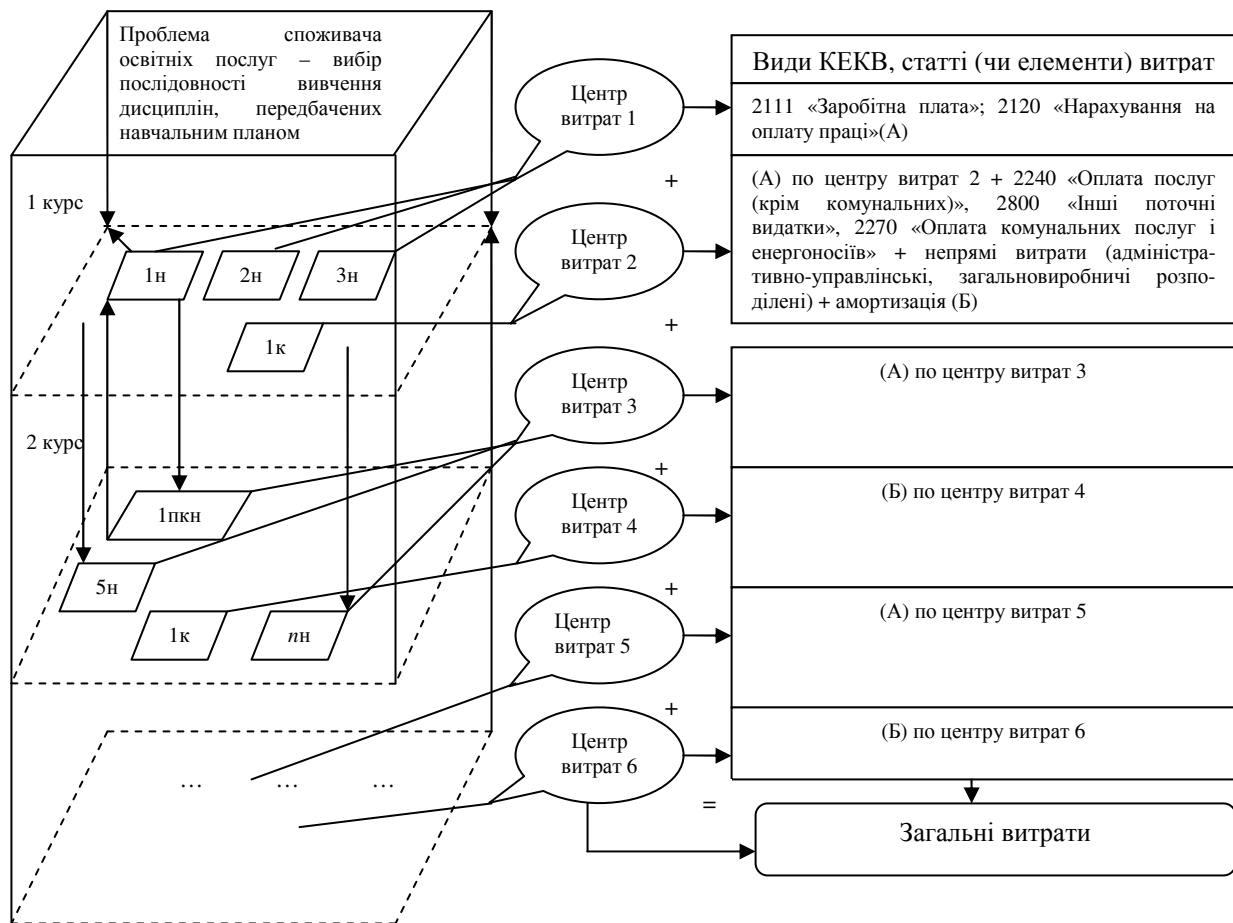


кошторисів за кодами економічної класифікації і переведення коштів з одного коду на інший вимагає спеціального погодження. Окрім цього, ймовірність та очікування збільшення дохідної частини за рахунок інших джерел, які можна було б використовувати як резервні кошти, є досить низькою. Немає також механізму формування резервного фонду (рах. 47), як це здійснюється у виробничих суб'єктів діяльності, оскільки невитрачені за цільовим призначенням кошти бюджетних установ відносяться до категорії нереалізованих витрат і підлягають поверненню до джерела фінансування. Окреслені аспекти лише частково висвітлюють проблеми, які виникають в медичній галузі та пов'язані з наданням платних послуг. Однак їхнє позиціонування дасть змогу знайти прийнятні варіанти виходу з проблемної ситуації та розвивати організаційні засади діяльності, з дещо вищим ступенем свободи суб'єкта щодо управління власними витратами.

#### **4.2.3.1. Взаємозв'язки і проблематика структурних складових (центрів витрат) в галузі вищої освіти**

Більш предметно можуть використовуватися можливості надання платних послуг в галузі вищої освіти, оскільки наразі в ній набагато менше діють обмежуючі чинники. Державні вищі навчальні заклади у цьому контексті мають більш широкий перелік і можливості надання послуг на платній основі, що супроводжується потребою у формуванні нових концепцій, однією з яких є організація обліку за центрами витрат. З метою формування підходів до виокремлення таких центрів в галузі вищої освіти за основу доцільно брати можливість обчислення витрат (рис. 4.4).

II. Надання освітньої послуги (ОКР бакалавр напрям „Економіка і підприємництво”)



**Рис. 4.4. Схема взаємозв'язків структурних складових (підрозділів) як центрів витрат в галузі вищої освіти**

Умовні позначення: 1н, 2н ... лн – вибір дисципліни (курсу) по кафедрі; 1к – корпус, у якому проводяться заняття; 1пкн – повторний курс (за умови отримання негативної оцінки без права перездачі).

В галузі вищої освіти центрами виникнення витрат доцільно вважати кафедри (в основному це можливо завдяки тому, що за підписом завідувача кафедри до бухгалтерії навчального закладу подаються таблиці обліку робочого часу професорсько-викладацького складу) та корпуси. Щодо вибору останніх слід зазначити, що ряд навчальних закладів виокремлює їх для факультетів чи інститутів. Відповідно заняття проводяться в основному для студентів конкретного напрямку та спеціальностей. Таким чином, існують передумови позиціонування корпусів як центрів витрат.

Розробка підходів до матеріального стимулювання за економію ресурсів не належить до компетенції облікових служб. Ці питання вирішуються керівництвом. Проте в умовах бюджетних установ, діяльність яких є суворо регламентованою, формування засад стимулювання має відповідати умовам, дозволеним чинним законодавством. Слід підкреслити, що бюджетні установи мають досить обмежені можливості самостійно вирішувати питання матеріального стимулювання, навіть якщо вони досягли позитивних результатів внаслідок здійснення діяльності з надання послуг на платній основі. Не заглиблюючись у детальний розгляд цього проблемного питання, слід зазначити, що у такому разі доцільно скористатися законодавчим дозволом встановлення надбавки в розмірі 30 відсотків за складність і напруженість праці або іншими варіантами, передбаченими чинним законодавством, прив'язавши їх до показників зниження рівня витрат і підвищення ефективності надання послуг. З точки зору обліку, жодних додаткових проблем це не створюватиме, оскільки чинні інструкції достатньо детально регламентують документальне й рахункове відображення операцій, пов'язаних і нарахуванням надбавок до заробітної плати.

#### **4.2.4. SWOT-аналіз як інструмент управлінського обліку**

Наступний крок – вибір доцільного переліку послуг і формування відповідної таблиці SWOT-аналізу слід віднести до задач управлінського обліку на тій підставі, що його варто здійснювати одночасно з вирахуванням конкретних вартісних показників їхньої результативності. В такому разі доцільно використати таку форму таблиці, яка б забезпечувала можливість оцінки затрат і результатів, отриманих від надання послуги, та виступала основою прийняття управлінських рішень щодо вибору найбільш перспективних видів діяльності бюджетної установи. В основі формування аналітичної таблиці має виступати порівняльно-аналітичний метод дослідження, в тому числі щодо показників обсягу витрат і можливих доходів (табл. 4.2).

Таблиця 4.2

**Рекомендована таблиця відображення результатів SWOT-аналізу ринку послуг бюджетних установ і ефективності розширення їхнього переліку (приклад наведено для закладу вищої освіти)**

| Вид послуги  | Потреба в послугі | Вартість послуги в найближчих конкурентів, грн. | Можлива вартість послуги для суб'єкта діяльності (прогноз), грн. ( $V_p$ ) | Можливий результат від надання послуги (прогноз), грн. ( $OR$ ) | Оцінка   |          | Очікувана ефективність, грн./рік |
|--|-------------------|---|--|---|----------|----------|----------------------------------|
|  |                   |   |  |   | переваги | недоліки |                                  |
| 1  | 2                 | 3   | 4  | 5   | 6        | 7        | 8                                |
| Підготовка фахівців за спеціальністю «Облік і управління діяльністю бюджетних установ» | Рівень А          | –<br>(послуга відсутня)                         | 6975   | 8500  | +        |          | 1525                             |
| Мовні курси: італійська мова   | Рівень С          | 1700 грн./3 місяці<br>(послуга надається)       | 1920   | 2500  |          | –        | 580x2=1160                       |
| ...  |                   |   |  |   |          |          |                                  |
| Разом за переважними оцінками  | x                 | x   | 3287641  | 8450500   | +        |          | 5162859                          |
| Всього за усіма оцінками (послугами)   | x                 | x   | 7427312  | 12300250  | +        |          | 4872938                          |
| В розрахунку на 1 споживача за всіма оцінками (послугами)*                             | x                 | x   | x  | x   | x        | x        | 4872938/12/3500=291,66           |

## Примітки:

гр. 2: рівні обґрунтовуються, виходячи з оцінки запитів працедавців, здійсненої на основі дослідження вмінь та навиків, які вони вимагають від претендентів на посаду. Основою оцінки виступає перелік вимог, вказаний у запитах на вакансії. Джерелом такої інформації є інтернет-ресурси щодо пошуку вакансій в конкретному регіоні. Пропонується розмежування потреби за трьома рівнями: рівень А – найвищий рівень потреби (більше 60 відсотків від загальної кількості вакантних посад бюджетних установ); рівень В – середній рівень потреб (від 20 до 60 відсотків); рівень С – низький рівень потреби (до 20 відсотків);

гр. 5 – загальний дохід (плата за навчання);

гр. 8 – пропонується мінімальна очікувана ефективність в розрахунку на 1 споживача в обсязі 125 грн./місяць. Обчислення показника «в розрахунку на 1 споживача за всіма оцінками» може свідчити, що, попри негативну першопочаткову оцінку (визнання за недолік в гр. 7), в загальному використанні усіх можливостей розширення переліку послуг може мати позитивний результат – 291,66 грн.;

\* – при розрахунку враховується оптимальний прогнозний показник користувачів послуг (у нашому прикладі 3500 чол., в т.ч. кількість студентів, згідно з ліцензійними обсягами (за різними спеціальностями), кількість осіб, що відвідуватимуть мовні курси, курси підвищення кваліфікації тощо).

Алгоритм здійснення оцінки перспектив надання нових видів послуг і формування результатної таблиці SWOT-аналізу в комп'ютерному середовищі, як свідчить табл. 4.2, повинен включати в себе як цифрові, так і словесно-буквенні (лінгвістичні) позначення. З цією метою необхідно розвивати систему шифрування інформації та досягати застосування найбільш ефективних підходів щодо неї. Адже збереження й проведення інформації по управлінських каналах для прийняття рішень має здійснюватися з дотриманням відповідного рівня конфіденційності. Це диктується умовами ринкового середовища та потребою в приховуванні даних від конкурентів.

Слід вказати на те, що джерелом аналізу, скажімо, щодо вартості освітніх послуг в конкурентів у галузі вищої освіти на сьогоднішній день можуть служити інтернет-ресурси, оскільки така інформація є у відкритому доступі. Натомість обсяги фактичних витрат на надання цих та ряду інших послуг відносяться до конфіденційної інформації, а тому їхнє врахування при розробці стратегії розвитку ринку послуг практично не можливе. За умови відсутності інформації про вартість послуг, які надаються бюджетними установами (в тому числі у випадку, коли проектується розвиток абсолютно нового їхнього виду), варто скористатися аналізом доходів і витрат населення (такі показники, усереднені по регіону, належать до статистичних даних і є в публічному доступі).

Щодо прогнозної вартості послуг, при проведенні аналізу варто виходити з наближених даних, що враховують можливості споживачів і необхідний рівень ефективності для конкретного суб'єкта діяльності, який їх надаватиме. Математично цю залежність пропонується описувати таким функціоналом:

$$V_p = \begin{cases} \bar{D} \times k_{mvp}; \\ D_{i,v} \times k_{mvp}; \\ D_n \times k_{mvp}; \\ \dots, \end{cases} \quad (4.1)$$

де  $\bar{D}$  – середній дохід населення регіону за рік, грн.;  $k_{mvp}$  – коефіцієнт можливих витрат на послугу, %;  $D_{i,v}$  – тимчасові, випадкові доходи.

Коефіцієнт можливих витрат на послугу пропонується вираховувати за формулою:

$$k_{mvp} = \sum ZD \div \sum n_i \times k_{vi} \times 100\% , \quad (4.2)$$

де  $\sum ZD$  – сума залишку доходів населення після оплати основних потреб (харчування, одяг, комунальні послуги);  $n_i$  – кількість послуг, забезпечених бюджетними установами на платній основі;  $k_{vi}$  – коефіцієнт важливості пропонованої послуги (пропонується встановлення за шкалою: 1 – охорона здоров'я ( $k_{v1}$ ); 0,5 – освіта; 0,3 – культура, спорт, відпочинок, розваги ( $k_{v2}$ ); 0,1 – інші види послуг ( $k_{v3}$ ) і т.д.).

При розрахунку прогнозного результату від надання послуги (OR) слід врахувати рівень потреби (A, B і C), застосувавши для обчислень відповідні поправочні коефіцієнти ( $k_p$ ): для рівня A – поправочний коефіцієнт 1 та 0,5 і 0,3 для рівнів B й C відповідно. У загальному формула матиме вигляд:

$$OR = (V_p + 0,3V_p) \times k_p , \quad (4.3)$$

де 0,3 – мінімальний обсяг планових накопичень.

Перевагою застосування рекомендованого підходу щодо здійснення SWOT-аналізу при формуванні стратегії розвитку ринку послуг бюджетних установ, в тому числі нових, є простий алгоритм розрахунків і наявність доступної інформації. За умови незначних її перетворень і опрацювання, в оптимальному режимі можна отримати достатньо вірогідні вихідні дані для прийняття управлінських рішень.

## Висновок до 4 розділу

Таким чином, організація системи обліку бюджетних установ, орієнтованої на оптимізацію, в першу чергу, вимагає удосконалення обліку й контролю витрат, оскільки це виступає основою досягнення їхньої економії. Наразі затверджено Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 135 «Витрати», яким мають користуватися суб'єкти, що фінансуються з бюджету.

Попри свою прогресивність, критична оцінка цього нормативного документа вказує на потребу в здійсненні окремих уточнень. Зокрема, він не містить визначення терміна «витрати». Якщо врахувати той факт, що в основі формування тексту стандарту покладено аналогічні міжнародні нормативи (стандарт), то варто або скористатися і тим означенням, яке вони подають. Проте щодо бюджетних установ існує певна специфіка. Зокрема, термін «витрати» в них більше позиціонується зі здійсненням діяльності. Натомість «видатки» – термін, котрий широко використовується в джерелах з обліку в бюджетних установах, – з використанням бюджетних коштів. На фоні цього доцільним видається доповнення Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку в державному секторі 135 «Витрати» (в р. І. Загальні положення) таким означенням: витрати – це вартісне вираження затрачених матеріальних і трудових ресурсів на надання послуг адміністративного та соціально-культурного характеру.

Задля досягнення забезпечення економії бюджетних коштів доцільно вдосконалювати управління витратами на основі даних інтегрованої системи обліку, яка б використовувала щодо витрат запропоновану автором їхню класифікацію за різними ознаками. В роботі зроблено опис покрокового формування такої системи обліку, побудовано схему взаємозв'язків її структурних складових (підрозділів – центрів витрат в галузі охорони здоров'я та вищої освіти), внесені рекомендації щодо документального забезпечення формування інформаційних даних (запропонована форма кошторису системи управлінського обліку, таблиця SWOT- аналізу ринку послуг бюджетних установ і

ефективності розширення їхнього переліку, внутрішнього звіту тощо), розроблено формули для визначення прогностної вартості послуг бюджетних установ і формування планових оптимістичних і песимістичних калькуляцій (аналоги яких в процесі дослідження не були виявлені), які, на відміну від існуючих, враховують зовнішні чинники та першочерговість потреби (А – охорона здоров'я; В – освіта; С – культура).



## **РОЗДІЛ 5.**

# **МЕТОДОЛОГІЧНІ ЗАСАДИ КАЛЬКУЛЮВАННЯ ПОСЛУГ БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВ**

### **5.1. Галузеві особливості та їхній вплив на метод обліку витрат і методику калькулювання послуг**

#### **5.1.1. Склад загальних та індивідуальних особливостей**

Забезпечення ефективного функціонування бюджетних установ значною мірою залежить від того, наскільки вміло керівництво може використовувати інформацію, яка узагальнюється та формується системою обліку. Особливо це стосується такого процесу, як калькулювання. Загальновідомо, що калькулювання є одним з етапів облікової роботи. Його сутність полягає в обчисленні собівартості (вартості) послуги.

Надзвичайно важливим кроком формування удосконаленої системи обліку витрат бюджетних установ на надання послуг є складання планових калькуляцій. Проблемність виконання цього облікового процесу щодо бюджетних установ пов'язана з потребою вибору методу калькулювання, який залежить не лише від рівня доцільності застосування, але й від галузевої специфіки діяльності бюджетної установи. Усю сукупність особливостей доцільно розмежувати на дві групи: загальні – для всіх суб'єктів, які фінансуються за рахунок бюджетних коштів, і індивідуальні (рис. 5.1).



**Рис. 5.1. Галузеві особливості суб'єктів, які фінансуються з бюджету, та їхній вплив на метод обліку витрат і методику обчислення вартості послуг**

Умовні позначення:

1 – відсутність в діяльності бюджетних установ такого результату діяльності, як прибуток, що призводить до неможливості закладення у собівартість послуги відповідного показника. Вимагає формування інших підходів, наприклад, ми рекомендуємо включати до собівартості показник планових накопичень, розрахунок якого доцільно здійснювати, виходячи з врахування потреб установи на забезпечення розвитку матеріально-технічної бази. Зважаючи на те, що такі розрахунки повинні мати в своїй основі застосування аналітичних методів, їхнє застосування призводить до ускладнення розрахунку собівартості;

2 – потреба в закладенні у собівартість такої статті, як «Амортизація», однак щодо бюджетних установ знос, а не амортизація є основною концептуальною засадою обліку необоротних активів, що призводить до проблемності її виділення;

3 – потреба у виборі найбільш прийнятної науково обґрунтованої бази розподілу, викривлена структура собівартості (непрямі витрати перевищують прямі);

4, 10 – проблемність у встановленні центрів витрат і відповідальних за них осіб;

5 – калькуляційні одиниці. Зважаючи на нематеріальність і різноманітність послуг бюджетних установ, розвиток нових їх видів, в тому числі віртуальних, виникають труднощі при виборі калькуляційних одиниць, а також в оцінці результатів надання послуг для внутрішніх потреб бюджетної установи;

6 – відсутність важелів впливу на забезпечення подолання ризиків, яка вимагає врахування такого аспекту при обчисленні собівартості;

7 – якість і кількість наданих послуг. Негативно позначається на якісних параметрах послуг нестача фінансового забезпечення. У цьому контексті важливо розвивати засади обліку, які б сприяли оптимізації використання ресурсів;

8 – одиниці послуги та потреба врахування одержання негативного результату їхнього надання (наприклад, отримання

студентом негативної оцінки без права перездачі і повторне вивчення ним курсу або встановлення неправильного діагнозу та здійснення повторного курсу лікування за іншою нозологією). Значний перелік одиниць послуг, особливо в галузі медицини та вищої освіти, вимагає здійснення розрахунків різними методами;

9 – програмно цільовий метод планування витрат, який в системі обліку проявляється у вигляді потреби використання касового методу та методу нарахування;

11 – залежність від виду послуги (наприклад, в охороні здоров'я, на відміну від інших бюджетних установ, існує потреба у виділенні статті «Медикаменти та перев'язувальні матеріали», а щодо послуги «надання першої медичної допомоги» каретами швидкої доцільно виокремити статтю «Пальне»);

12 – різні види норм (матеріальні та фінансові, індивідуальні й загальні тощо).

Виділені на рис. 5.1 галузеві особливості складають далеко не повний свій перелік. Однак їхнє дослідження дає змогу встановити вплив і взаємозв'язок між ними та методологією обліку витрат, зокрема вибору найбільш прийняттого методу обліку. Більш глибоке дослідження специфіки бюджетних установ може служити за основу обґрунтування доцільності формування удосконаленої системи обліку з притаманними новими характеристиками.

### **5.1.2. Вибіркова характеристика впливу галузевих особливостей на структуру й задачі облікової системи**

Зокрема, однією з основних особливостей, яка, безумовно, має суттєвий вплив на організацію та практику обліку витрат бюджетних установ в сучасних умовах, є той факт, що фінансове забезпечення, яке вони отримують для забезпечення діяльності, формується за рахунок коштів бюджетів (державного чи місцевих) і від самих споживачів послуг. Причому частка коштів, отриманих від останніх як плата за отримані послуги, щороку зростає й значно перевищує бюджетні. В результаті цього виникає об'єктивна необхідність розвитку в бюджетних установах, особливо освітнього й медичного профілів, методів і прийомів планування витрат і доходів не лише у

вигляді кошторису, який є основою отримання асигнувань і формування й затвердження якого суворо регламентоване, але й з використанням методології, адаптованої до сприйняття й врахування зовнішніх ризиків. Тобто методології, яка здатна позиціонувати ймовірнісні явища (наприклад, імовірні джерела надходжень тощо) та давати їм конкретну кількісну оцінку. При цьому слід вказати на те, що обсяги надходжень від надання послуг на платній основі залежать від багатьох чинників (макроекономічної ситуації країни, регіону, територіального розташування та наявності альтернатив отримання послуг). У цьому контексті система обліку бюджетних установ, а саме підсистема управлінського обліку, повинна мати у своєму складі модуль стратегічного обліку, який дозволив би оцінювати ситуаційні зміни та при потребі раціоналізувати витрати з урахуванням несприятливих сценаріїв розвитку діяльності.

Наступною особливістю виступає розгалуженість мережі бюджетних установ і їхня величина. Слід врахувати той факт, що в багатьох бюджетних установах (особливо в галузі вищої освіти та охорони здоров'я), є настільки розгалужена багатопрофільна організаційна структура, що їх можна розглядати з позиції складних виробничих систем (за аналогією з виробничою сферою – концернів чи конгломератів). Відповідно до цього, система управлінського обліку має забезпечувати керівництво інформаційними даними не лише щодо складу та обсягів витрат за структурними підрозділами, але й за видами діяльності. Правильне використання вказаної облікової інформації дасть змогу приймати рішення щодо доцільності здійснення того чи іншого виду діяльності на основі оцінки їхньої ефективності.

Складність реалізації облікових завдань, зумовлених цією особливістю, посилюється тим, що ту чи іншу роботу з надання послуг і виконання інших обов'язків (наприклад, в сфері освіти – виконання науково-дослідних пошуків) здійснюють одні й ті самі працівники. Таким чином, додатковим завданням облікових працівників виступає потреба в розмежуванні робочого часу та суворий контроль за дотриманням норм чинного законодавства з праці.

Щодо забезпечення управління процесом надання послуг актуальним є досягнення оптимального співвідношення рівня зайнятості без шкоди якісним параметрам результатів праці. У цьому контексті нормування (хронометраж) робочого часу має стати одним з об'єктів управлінського обліку, оскільки через нематеріальний характер послуг бюджетних установ саме він може служити основою визначення їхньої вартості. Суттєвою проблемою при цьому виступає контроль за використанням робочого часу, особливо якщо йдеться про виконання роботи поза межами власне робочого місця.

Наприклад, в галузі вищої освіти аудиторні години легко контролюються навчальними управліннями за проведенням занять в аудиторіях, однак важко встановити кількість затраченого часу на наукову, методичну та іншу роботу. В цьому випадку при відображенні витрат здебільшого вдаються до усереднених показників, оскільки індивідуальний та творчий характер такої праці визначає різний обсяг затраченого часу на її здійснення.

Загалом це негативно позначається на точності оцінки витрат, адже розрахунки, які базуються на усереднених чи питомих показниках, дають викривлені результати. Часто аналогічний негативний вплив має також така особливість діяльності бюджетних установ, як наявність підрозділів різних управлінських рівнів. Це ускладнює управління витратами та має негативний вплив на ефективність їхнього планування. Особливо коли працівники структурного підрозділу залучаються до виконання обов'язків з надання консультаційних, дослідницьких чи інших видів послуг (залежно від типу бюджетної установи). В таких випадках виникає потреба у перерозподілі коштів між структурними підрозділами та проблематичним є встановлення їхніх необхідних обсягів. Ці питання також повинні вирішуватися в рамках управлінського обліку.

Насамкінець, особливістю, яка виникла вже в сучасних умовах і яка має винятковий вплив на здійснення та облік витрат, є розширення переліку послуг бюджетних установ за рахунок використання сучасних інформаційних технологій і використання режиму он-лайн. Своєрідність таких послуг полягає в тому, що для

організації їхнього надання вимагається значно менше матеріальних затрат. Проте одночасно їхній розвиток вимагає трансформації системи управління та регулювання, а також впливає на склад генерованих системою управлінського обліку даних. Зокрема, задля ефективного надання послуг бюджетних установ в режимі он-лайн він зобов'язаний надавати керівництву інформацію з таких питань, як попит на послуги, узгодження часу їхнього надання, обсяг можливих доходів, планування витрат, оцінка результатів надання послуг і організація оплати праці працівників тощо.

## **5.2. Методологічні підходи до калькулювання послуг бюджетних установ і їхнє теоретичне та нормативно-правове підґрунтя**

### **5.2.1. Об'єктивність потреби в удосконаленні теоретико-методологічних засад обліку витрат і калькулювання**

Наведені особливості діяльності бюджетних установ вимагають застосування адекватного їм облікового інструментарію, оскільки мають суттєвий вплив на загальну методологію обліку як в цілому, так і обліку витрат зокрема. Цей висновок абсолютно не претендує на наукову новизну, оскільки його було зроблено набагато раніше іншими науковцями [7; 11; 37; 110; 120], проте акцентування уваги на ньому в контексті бюджетних установ пов'язане з об'єктивністю потреби формування теоретико-методологічних засад обліку витрат і калькулювання (визначення вартості) послуг, які надаються ними на платній основі.

Вирішення цієї проблеми актуальне щонайменше з двох об'єктивних причин. По-перше, для обґрунтування вартості послуг (в т.ч. для цілей контролю), а по-друге, з метою формування засад ефективного управління витратами бюджетних установ.

Попри наявність значної кількості різноманітних позицій авторів з питань застосування методів обліку витрат і калькулювання в бюджетній сфері, справедливою є думка про те, що, на відміну від матеріального виробництва, щодо якого питання обліку витрат і

калькулювання розроблено досить докладно й обґрунтовано як теоретично, так і практично, методологія обліку витрат та калькулювання послуг бюджетних установ перебуває на первинній стадії свого розвитку [37, с. 406].

В цілому, оцінюючи позитивно існуючі методологічні підходи [26; 37; 51; 94; 95; 96; 97; 113; 114], слід зазначити, що кожен з них має переваги і недоліки, позиціонування яких дає змогу формувати більш досконалі засади до обліку витрат і калькулювання послуг бюджетних установ. Зокрема, однією з негативних рис практично усіх методів є недостатня точність, причиною якої виступають значні обсяги непрямих витрат і відсутність інструментарію їхнього точного розподілу, а також розбіжності у методологіях калькулювання, які використовуються в підсистемах фінансового та управлінського обліку.

Об'єктивною основою максимального наближення алгоритму калькулювання послуг в системі управлінського обліку до обліку фінансового є використання рекомендацій Податкового кодексу України щодо складу витрат, які дозволено включати у собівартість послуг. Відповідно до п. 138.8 ст. 138 Податкового кодексу, собівартість наданих послуг складається з витрат, прямо пов'язаних з їхнім наданням, а саме:

- прямих матеріальних витрат;
- прямих витрат на оплату праці; амортизації виробничих основних засобів та нематеріальних активів, безпосередньо пов'язаних з наданням послуг;
- вартості придбаних послуг, прямо пов'язаних з наданням послуг;
- інших прямих витрат, у тому числі витрат з придбання електричної енергії (включаючи реактивну) [89].

Незважаючи на те, що бюджетні установи у своїй діяльності зобов'язані керуватися названим Законом України, одночасно ще одним таким Законом є Бюджетний кодекс [17], який містить дещо інші рекомендації щодо складу витрат бюджетних установ на надання послуг. Йдеться, зокрема, про бюджетну класифікацію, перелік послуг і таку специфічну рису досліджуваних суб'єктів діяльності, як неприбутковість.

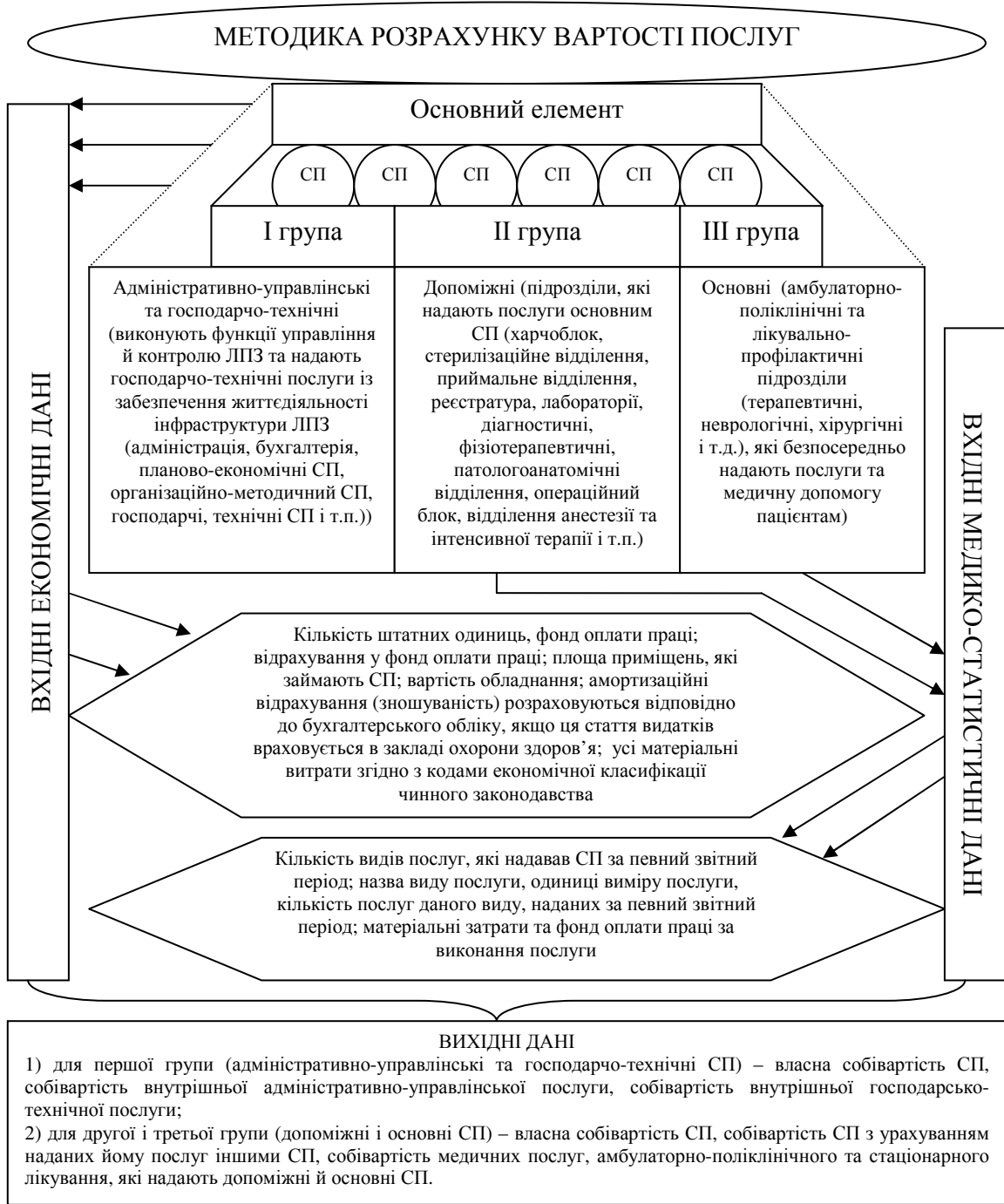


Зважаючи на значну різноманітність послуг і відмінності у їхньому переліку по кожній галузі бюджетної сфери, існує проблема визначення єдиних методологічних засад визначення вартості послуг. У вітчизняній науковій та фаховій літературі питання обґрунтування методів обліку витрат і розрахунку вартості послуг соціально-культурного, освітнього та медичного характеру почали розвиватися одночасно з наданням законодавчого дозволу бюджетним установам на здійснення діяльності на платній основі. Потреба у здійсненні таких досліджень була пов'язана з необхідністю обґрунтування ціни на послугу бюджетної установи та здійснення контролю за правомірністю її встановлення. Окрім того, для самих установ формування засад калькулювання представляло можливість здійснення попередньої оцінки потенційних результатів діяльності.

### **5.2.2. Метод покрокового зниження та особливості його застосування для розрахунку вартості медичних послуг**

Про безумовний прогрес формування підходів до методу калькулювання свідчить наявність ряду методичних галузевих рекомендацій, наукових досліджень [51; 60; 109; 113; 114] і проектів, метою яких виступає вироблення більш досконалих єдиних уніфікованих методик розрахунку вартості послуг бюджетних установ [44; 99]. Дослідження літературних джерел свідчать, що, окрім сформованих авторських підходів (адже таке явище, як надання платних послуг бюджетними установами в Україні було абсолютно не розвинуте в зв'язку з відповідними конституційними вимогами), існують позиції, що обґрунтовують застосування існуючого зарубіжного досвіду. При цьому робляться застереження про неприпустимість калькування й доцільність творчого підходу до застосування того чи іншого методу. Для прикладу, проект уніфікованої методики розрахунку вартості медичних послуг, амбулаторно-поліклінічного та стаціонарного лікування [44] містить достатньо детальні роз'яснення порядку обчислень, характеризується тим, що виділяє як основний елемент методики структурні підрозділи (розмежовуючи їх на 3 групи: 1 – адміністративно-управлінські та

господарчо-технічні, 2 – допоміжні, 3 – основні), а за основу пропонує використати метод покрокового зниження, яки використовується у зарубіжній практиці (рис. 5.2).



Умовні позначення: СП – структурний підрозділ.

**Рис. 5.2. Складові елементи медико-економічної моделі діяльності лікувально-профілактичних закладів та їхній вплив на методику розрахунку вартості медичних послуг\***

\*Сформовано автором за [44].

Узагальнені на рис. 5.2 складові визначають основні характеристики методу, який може бути використаний для розрахунку вартості медичних послуг. У цьому контексті найбільш точним вважається так званий метод покрокового зниження (Step-down). Відповідно до якого розрахунок здійснюється у три кроки: перший крок – накопичення прямих витрат для всіх центрів витрат, розрахунок їх власної собівартості; другий крок – визначення основи розподілу; третій крок – розподіл накладних витрат [44].

В основі розрахунку лежить використання класифікації витрат згідно кодів економічної класифікації видатків. При цьому задля забезпечення високої точності показників вартості послуг автори розмежовують їх на прямі та непрямі (рис. 5.3).



**Рис. 5.3. Класифікація витрат установ і закладів охорони здоров'я для потреб калькулювання\***

\*Сформовано автором за [44].

Цінність класифікації, відображеної на рис. 5.3 полягає в її уніфікованості, оскільки за основу розмежування статей взято коди економічної класифікації видатків, які використовуються щодо усіх бюджетних установ України.

Класифікація витрат безпосередньо пов'язана з методом їх обліку. В свою чергу, вибір методу обліку і калькуляції залежить від типу, характеру, складності й номенклатури послуг, технології їх надання. Відповідно до цих умов визначаються і сфера застосування різних методів [113]. Попри це, прагнення до удосконалення класифікації витрат є реальним підґрунтям забезпечення їхньої економії завдяки використанню облікових важелів, особливо щодо якнайповнішого прямого їхнього рахунку.

В першу чергу йдеться про витрати на водопостачання, електроенергію, природний газ. За наявності засобів вимірювання (лічильників) у структурних підрозділах бюджетної установи ці витрати з категорії непрямі витрати можна перевести у прямі. Це відповідатиме тенденції світової облікової думки про те, що чим більше витрат можна прямо віднести на вартість продукту праці (у нашому випадку послуги), тим точнішим буде розрахунок собівартості. В такому разі вищенаведений розподіл витрат бюджетних установ на прямі й непрямі доцільно перегрупувати з урахуванням можливостей прямого віднесення на вартість послуги частини витрат, які віднесені розробниками Єдиної уніфікованої методики розрахунку вартості медичних послуг, амбулаторно-поліклінічного та стаціонарного лікування до непрямих (рис. 5.4).

Запропонований підхід до класифікації витрат спрямований на їхнє максимальне пряме включення до вартості послуг. Такий підхід на фоні загального спрямування вітчизняної наукової думки щодо потреби спрощення облікових процедур і обліку в цілому, а також обґрунтування доцільності застосування методу обліку неповних витрат, має суперечливий статус.



**Рис. 5.4. Рекомендована класифікація прямих і непрямих витрат бюджетних установ**

Примітки: \* – обсяг доцільно встановлювати з урахуванням площі займаних приміщень; \*\* – витрати, понесені на адміністративні (загальноуправлінські) та загальногосподарські потреби.

### 5.2.3. Сучасні вимоги та зарубіжний досвід організації обліку й контролю витрат і калькулювання

Специфіка бюджетних установ, зокрема їхня діяльність із забезпечення населення послугами соціального характеру, вимагає чіткої прозорості та максимального використання можливостей підтвердження дійсної, а не ринкової вартості.

Відповідно до цього формування планових калькуляцій має відповідати не лише внутрішнім управлінським запитам і досягненню вирішення проблеми контролю витрат, але й відігравати інформа-

ційно-просвітницьку роль щодо потенційних споживачів послуг. В такому разі основною вимогою є розробка методології, здатної задовольнити названі параметри без суттєвих фінансових і трудових затрат, а також забезпечити розумну доступність такої інформації. Остання вимога диктується зростанням конкуренції в бюджетній сфері в зв'язку з наявністю низки чинників зовнішнього характеру, спрямованих на зниження обсягів діяльності бюджетних установ (в тому числі природних, таких як динаміка народонаселення). У цьому контексті важливою задачею, поряд з формуванням загальної методології обліку витрат і калькулювання послуг, має бути забезпечення захисту облікової інформації з дотриманням необхідних рівнів конфіденційності залежно від її змісту.

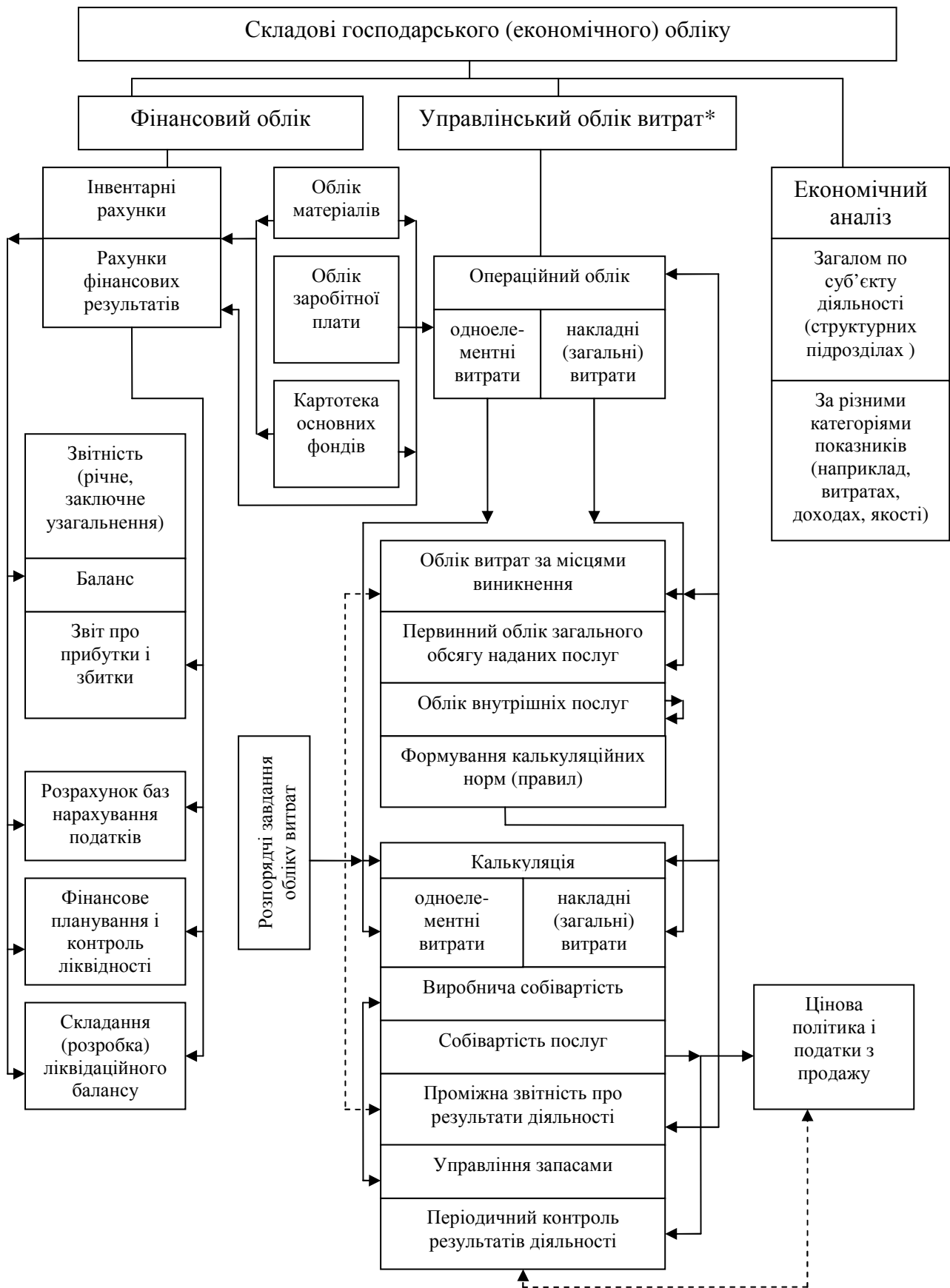
Повертаючись до питання формування планових калькуляцій, слід зазначити, що їхнє значення наразі визначається потребою обґрунтування вартості послуги при укладанні договорів. Тобто йдеться переважно про ті послуги, котрі надаються на платній основі.

Попри це, виняткове значення процес калькулювання має мати і щодо тих послуг, які надаються безкоштовно. В умовах хронічного дефіциту фінансового забезпечення завдання облікових служб полягає у сприянні економії та попередженні перевитрат і неефективних витрат (втрата).

Розробка засад калькулювання, здатних враховувати конкретні умови надання послуг, дасть змогу раціоналізувати використання наявних ресурсів і фінансового забезпечення, а також сприятиме прозорості й неупередженості при встановленні їхньої вартості. Достатньо обґрунтованим у цьому плані буде використання планових калькуляцій.

Наявність планових калькуляцій уможлиблює процедуру контролю за рівнем витрат шляхом застосування елементів нормативного методу обліку. Відповідно до цього, широке впровадження в практику обліку бюджетних установ процедур калькулювання дасть змогу більш предметно контролювати обсяги витрат на надання послуг.

У цьому контексті позитивним буде використання (за умов певної адаптації) зарубіжного досвіду щодо структури та складових управлінського обліку, зокрема досвіду Німеччини, які у сукупності достатньо аргументовано й раціонально дають змогу здійснювати контроль витрат (рис. 5.5).



**Рис. 5.5. Складові частини господарського обліку [142, с. 42-43]**

Відзначені на рис. 5.5 складові господарського обліку доцільно удосконалити відповідно з умовами функціонування бюджетних установ та з урахуванням існуючої потреби в забезпеченні оптимізації використання їхніх ресурсів. Завдяки цьому, уся система більше відповідатиме критеріям ефективності та якості.

Зокрема, слушним було б використання аналітичного й оцінного інструментарію для потреб формування інформаційних даних прийняття управлінських рішень в частині витрат на надання послуг і цінової політики, розширення застосування можливостей сучасних комп'ютерних технологій з метою посилення контрольної функції обліку. Однак зі схеми видно, що блок економічного аналізу цілком відокремлений від фінансового та управлінського обліку.

Окрім цього, суттєвого поліпшення рівня інформованості системи управління щодо альтернатив діяльності та витрат і доходів можна досягти завдяки більш широкому використанню класифікації витрат за різними ознаками, а також калькулюванню послуг з їхнім використанням. У цьому контексті об'єктивною є потреба в використанні різних методик калькулювання послуг і формування відповідних їм видів калькуляцій для цілей забезпечення ефективного управління витратами.

Комплексне вирішення проблеми вибору найбільш прийняттого методу обліку витрат і калькулювання послуг бюджетних установ дасть змогу разом із застосуванням аналітичного інструментарію досягти якісно нового та більш ефективного рівня їхнього функціонування.

#### **5.2.4. Позиціонування класифікації витрат в контексті удосконалення підходів до калькулювання послуг**

З огляду на запропоновані вище класифікаційні ознаки та розмежовані відповідно до них групи витрат найбільш вірогідним виступає використання планових і фактичних калькуляцій (табл. 5.1).



**Класифікація витрат і рекомендовані види калькуляцій\***

| <b>Класифікація витрат</b>   | <b>Вид калькуляції</b>  |
|--|---|
| За рівнем уречевленості: матеріальні, нематеріальні                      | технологічна  |
| За способом включення у собівартість: прямі, непрямі                     | повна, неповна, індивідуальна, стандартна (нормативна), планова, звітна               |
| Залежно від повноти включення у собівартість: повні, неповні             | повна, неповна, кошторисна  |
| Залежно від рівня ймовірності виникнення: обов'язкові, ймовірнісні       | планова, за центрами витрат   |
| За рівнем прогнозованості: прогнозовані, не прогнозовані                 | планова, фактична (звітна), параметрична  |
| За рівнем нормованості: нормативні, понаднормові                         | планова (звичайна), фактична (звітна), проміжна, планова оптимістична та песимістична |
| Залежно від рівня можливості управлінського впливу: фактичні, потенційні | фактична, планова (оптимістична та песимістична)                                      |

\*Сформовано автором з урахуванням специфіки складу витрат і потреб управління ними.

Майже усі перераховані види калькуляцій достатньо ґрунтовно описані в економічній літературі [26; 37; 115; 125 та ін.]. Проте їхнє застосування в бюджетних установах доцільне лише в тому випадку, якщо воно дає змогу досягати поліпшення організації та підвищення якості послуг, які надаються, а також сприяє економії бюджетних коштів. Окрім того, щодо багатьох підгалузей бюджетної сфери існують підходи, які враховують галузеву специфіку [74; 94; 95; 96; 97]. Проте затвердження та часта відміна їхнього застосування вказує на наявність проблем в цьому питанні. Складність формування відносно досконалих методик пов'язана як зі специфікою послуг бюджетних установ, так і з відсутністю загальних концептуальних основ калькулювання.

Зважаючи на об'єктивізм потреби скерування управлінських впливів на забезпечення оптимізації витрат бюджетних установ, формування загальної методології калькулювання послуг потребує врахування та розвитку інструментарію, здатного вирішувати

проблеми раціонального використання ресурсів і підвищення результативності діяльності та якості послуг, які надаються.

У зв'язку з цим перспективним видається розробка й наукове обґрунтування оптимістичного й песимістичного сценарію щодо витрат на виробництво й збут останніх. Відповідно обґрунтованим буде формування планової оптимістичної та песимістичної калькуляцій. Дані цих облікових документів можуть виступати основою контролю та утримання витрат на надання послуг бюджетними установами в певних межах, що, в свою чергу, матиме позитивний вплив на кінцеві результатні показники діяльності й сприятиме раціональному використанню наявного ресурсного забезпечення названих суб'єктів діяльності.

#### **5.2.5. Планові калькуляції як основа оптимізації витрат: концептуальний підхід**

Планова калькуляція як обліковий документ зобов'язана відповідати встановленим вимогам і мати у наявності усі обов'язкові реквізити. Запропоновані до формування в бюджетних установах планові оптимістичні та песимістичні калькуляції не є винятком, однак при побудові їхнього макета слід враховувати сутність і призначення цих документів.

Найбільш лаконічно сутнісний зміст будь-яких економічних категорій виражають їхні означення. Згідно з класичним підходом планова калькуляція – це обліковий документ, що містить розрахунок планових витрат у грошовому вираженні на виробництво й збут одиниці послуг [47; 48; 116].

Виходячи з цього, планова оптимістична калькуляція – це обліковий документ, що містить розрахунок планових витрат на надання та збут послуг бюджетних установ у грошовому вираженні за умови найбільш сприятливого (ідеалізованого чи ідеального) середовища. Планова песимістична калькуляція відповідно – це обліковий документ, що містить розрахунок планових витрат на надання та збут послуг бюджетних установ у грошовому вираженні за

умови несприятливого (організаційно-виробничого та економічно незбалансованого) середовища.

З точки зору обсягів, перший вид калькуляцій характеризуватиме мінімальні витрати на надання послуг, а другий – максимальні. Математично моделі описуються такими функціоналами:

$$K_{ip} = f_{y\max} = \begin{cases} f_{1p} = (Z_{1p}, DNZ_{1p}, IPZV_{1p}, NZ_{1p} \Rightarrow \max); \\ f_{2p} = (P_{2p}, M_{2p}, O_{2p}, I_{2p}) \Rightarrow \max; \\ \dots \Rightarrow \max; \\ f_{np} = (V_{np}) \Rightarrow \max \end{cases} \quad (5.1)$$

$$K_{io} = f_{y\min} = \begin{cases} f_{1o} = (Z_{1o}, DNZ_{1o}, IPZV_{1o}, NZ_{1o}) \Rightarrow \min; \\ f_{2o} = (P_{2o}, M_{2o}, O_{2o}, I_{2o}) \Rightarrow \min; \\ \dots \Rightarrow \min; \\ f_{no} = (V_{no}) \Rightarrow \min \end{cases} \quad (5.2)$$

де  $Z_{1p}$ ,  $DNZ_{1p}$ ,  $IPZV_{1p}$ ,  $NZ_{1p}$  – відповідно витрати на заробітну плату, доплати і надбавки до заробітної плати, інші заохочувальні форми матеріального стимулювання, нарахування на заробітну плату за песимістичними прогнозами ( $\max$ );

$P_{1p}$ ,  $M_{1p}$ ,  $O_{1p}$ ,  $I_{1p}$ ,  $V_{np}$  – відповідно витрати, понесені в процесі надання послуг на предмети, матеріали, обладнання, інвентар та інші витрати за песимістичними прогнозами (тобто максимальні ( $\max$ ) витрати);

$Z_{1o}$ ,  $DNZ_{1o}$ ,  $IPZV_{1o}$ ,  $NZ_{1o}$  – відповідно витрати на заробітну плату, доплати і надбавки до заробітної плати, інші заохочувальні форми матеріального стимулювання, нарахування на заробітну плату за оптимістичними прогнозами ( $\min$ );

$P_{1o}$ ,  $M_{1o}$ ,  $O_{1o}$ ,  $I_{1o}$ ,  $V_{no}$  – відповідно витрати, понесені в процесі надання послуг на предмети, матеріали, обладнання, інвентар та інші витрати за оптимістичними прогнозами (тобто мінімальні ( $\min$ ) витрати).

Управлінське значення рекомендованих документів особливо ефективно може бути проявлене в поєднанні з застосуванням

аналітичного інструментарію, зокрема визначення точки беззбитковості. Встановлення обсягу послуг, при якому бюджетна установа здатна повністю покрити витрати на забезпечення власної діяльності, в силу їхньої специфічності, особливо надання за рахунок загального й спеціального фондів, вимагає застосування методологічних засад обліку та калькулювання, заснованих на якнайповнішому врахуванні витрат.

#### **5.2.6. Характеристика ступінчастого підходу до формування підсумкових результатів обчислень вартості надання послуг**

Задля досягнення належної швидкодії та оперативності здійснення процесу калькулювання та складання калькуляцій цінним виступає використання можливостей сучасних технічних засобів. Так, однією з найбільш перспективних діючих систем, призначених для цієї мети, є комп'ютерна програма «СІЕТ – Cost Accounting». Вона забезпечує проведення розрахунку собівартості наданих послуг в галузі охорони здоров'я на базі використання методу діагностично-споріднених груп. Застосування такого програмного продукту забезпечує:

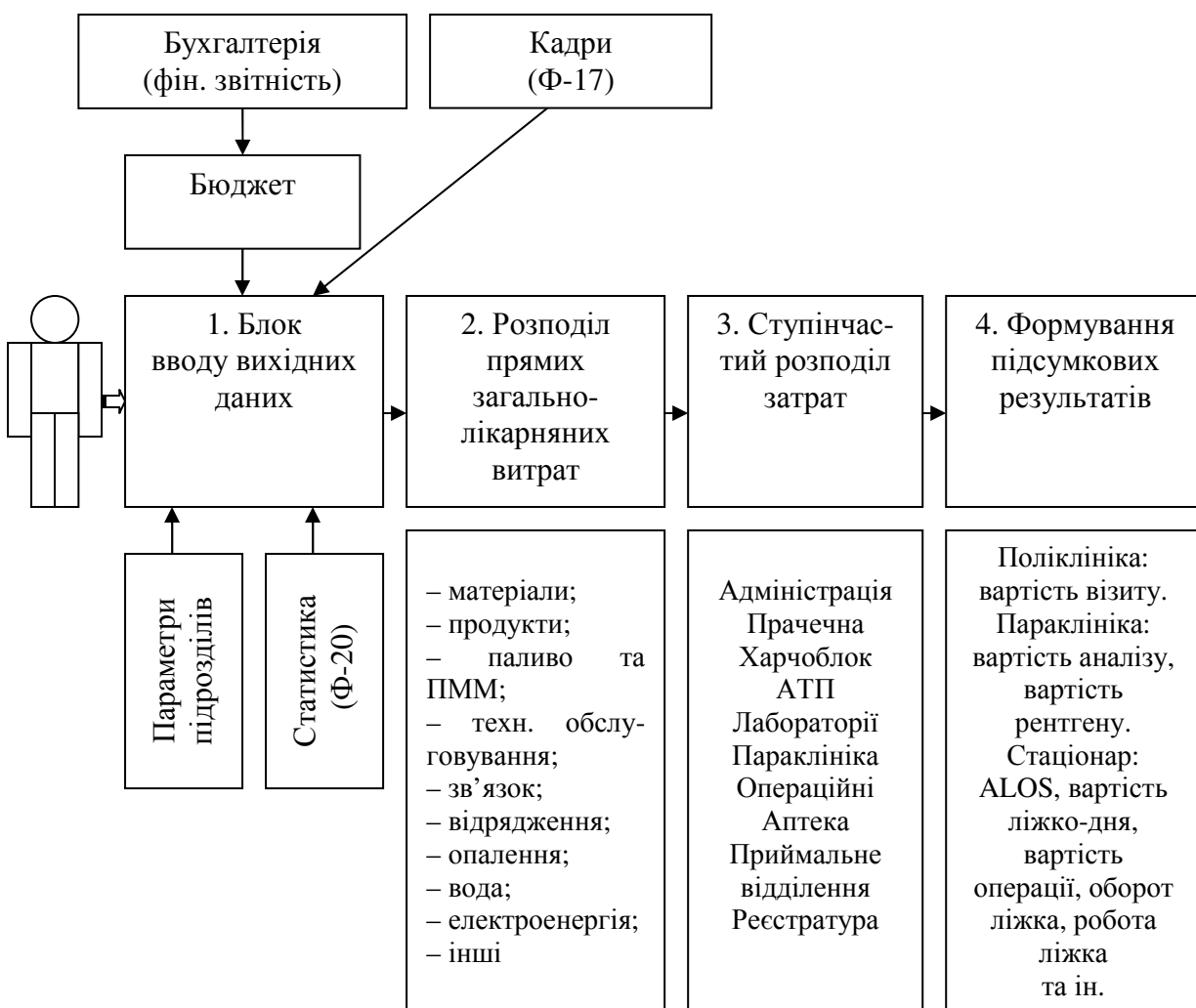
- контроль якості інформаційних даних щодо результатів лікування;
- природне (на економічних засадах) розмежування рівня надання стаціонарної медичної допомоги;
- планування бюджету лікарні та контроль його виконання;
- формування рахунка за надання медичної допомоги [41].

Характерною рисою названої системи є застосування ступінчастого підходу до формування підсумкових результатів обчислень вартості надання послуг різними структурними суб'єктами діяльності (рис. 5.6). Складові визначення вартості калькуляційних одиниць послуг, особливо в частині покрокових обчислень (1, 2, 3, 4), свідчать про прагнення до повного врахування усіх понесених бюджетною установою витрат у складі собівартості.

Труднощі включення непрямих витрат у цьому випадку вирішуються за рахунок покрокового їхнього розподілу залежно від структурних підрозділів, у яких вони були здійснені. Такий підхід

дозволяє враховувати їх щодо конкретного виду послуг і включати в їхню вартість.

Перевагою методу є можливість врахування у вартості послуг лише тих непрямих витрат, які безпосередньо пов'язані з їхнім наданням. Проблемою в такому разі виступає лише вибір бази розподілу. Попри те, що нею виступає пряма заробітна плата працівників, зайнятих наданням послуги, не завжди ця основа дозволяє врахувати дійсну частку непрямих витрат у загальній вартості послуги.



**Рис. 5.6. Схема визначення вартості калькуляційних одиниць в галузі охорони здоров'я [41]**

Наприклад, при складанні калькуляції ліжко-дня складно вирішити питання, які прямі витрати на оплату праці враховувати,

адже конкретний перелік осіб, причетних до їхнього функціонування, важко встановити.

Безумовно, позитивним є той факт, що за основу калькулювання послуг в галузі охорони здоров'я береться, наприклад, нозологія захворювання, а саме використовуються групи схожого діагнозу. Однак варто підкреслити, що такий підхід ефективний лише в контексті управлінського обліку, оскільки він містить у собі елементи суб'єктивності оцінки витрат.

### **5.2.7. Проблемні питання застосування позамовного калькулювання в бюджетних установах**

Не менш актуальним для бюджетних установ, як свідчить дослідження літературних джерел, є використання позамовного методу [34; 50; 88; 114; 234]. Обґрунтуванням цього служить той факт, що при наданні визначеного виду послуги, зокрема на платній основі, між суб'єктами (надавачем й отримувачем) згідно з чинним законодавством укладається договір, який можна класифікувати як замовлення послуги. У такому разі науковці стверджують, що необхідно використовувати метод калькулювання за замовленням, а витрати обліковувати за видами надання послуг (видами діяльності). Облік за видами діяльності (конкретно різними послугами) дозволяє виявити потенційні можливості скорочення споживання ресурсів і сприяє кращій апроксимації довгострокових грошових потоків стосовно управлінських рішень, пов'язаних одночасно із багатьма видами послуг та спільним використанням ресурсів [50, с. 34]. Відповідно до цього пропонується схема алгоритму обліку витрат і калькулювання собівартості послуги за 4-ма етапами, яка, проте, може позиціонуватися як поопераційний облік витрат [34]:

1. Ідентифікація основних видів діяльності (послуг або окремих процедур – процесів) організації.
2. Створення центру /масиву витрат для кожної операції.
3. Встановлення фактора (рушія) витрат для кожної операції.
4. Віднесення спричинених виконанням операцій (процедур) витрат на види послуг відповідно до потреби останніх у відповідних

операціях, причому рушії витрат використовуються саме як міра потреби в операціях.

Загалом описана схема обліку має раціональне підґрунтя. Однак процес надання послуги в бюджетній сфері, особливо такими різносторонніми суб'єктами, як вищі навчальні заклади та установи охорони здоров'я, часто характеризується як сукупність операцій, здійснюваних в різних місцях (центрах) чи структурних підрозділах. У зв'язку з цим проблемним виявляється виконання 2-го етапу – створення центру/масиву витрат для кожної операції. Прикладом у сфері охорони здоров'я може служити потреба в застосуванні спеціальних методів діагностики захворювання, адже часто при лікуванні виявляються побічні симптоматичні ознаки інших хвороб. В галузі вищої освіти така ситуація пов'язана з повторним вивченням курсу за умови отримання негативної оцінки без права перездачі, або виконання науково-дослідної роботи, участь у якій беруть різні структурні підрозділи.

### **5.3. Розвиток управлінського обліку та удосконалення підходів до калькулювання послуг як основа оптимізації витрат**

#### **5.3.1. Критерії моделювання та побудови структурної схеми системи управлінського обліку й управління витратами**

З урахуванням зазначеного та відповідно до потреб посилення контролю витрат бюджетних установ в умовах дефіциту фінансового забезпечення система управлінського обліку витрат і калькулювання повинна відповідати таким критеріям:

- забезпечувати максимальні можливості прямого включення витрат до вартості послуг. З цією метою усі контрольні прилади бюджетної установи повинні бути підключені до загальної інформаційної системи;
- враховувати специфіку послуг, оптимальність і обґрунтованість вибору бази розподілу непрямих витрат;
- відповідати законам доцільності та якості;

- містити дієві сигнальні моделі контролю витрат;
- забезпечувати доступне й зрозуміле подання результуючих даних відповідальним управлінським працівникам;
- ефективно інтегруватися з іншими підсистемами обліку бюджетних установ і сприяти підвищенню ефективності управління не лише витратами, а й діяльністю суб'єкта загалом;
- характеризуватися засадами розширення інструментарію обліково-аналітичної оцінки та мати для цього належні технічні потужності тощо.

Дотримання усіх перерахованих критеріїв дасть змогу сформувати дійсно дієву, оперативну та ефективну систему, здатну вирішити ряд проблем, що виникають в процесі діяльності бюджетних установ й належать до категорії організаційно-фінансових і оптимізаційних. Варто підкреслити, що останній критерій надзвичайно актуальний у зв'язку з швидким розвитком математичних і технічних наук, використання яких в якості важелів удосконалення ресурсо-використання, в умовах дефіциту надзвичайно актуальне та ефективне. Відповідно до теоретичних обґрунтувань, визначених критеріїв і враховуючи дійсні потреби бюджетних установ у забезпеченні раціонального витрачання бюджетних коштів система управлінського обліку має містити такі підсистеми: інформаційна, сигнальна (контрольно-сигнальна); дистанційного та автоматичного управління; захисту інформаційних даних (рис. 5.7).

Призначення інформаційної підсистеми полягає у безперервному зборі, опрацюванні й передачі інформації про витрати по каналах зв'язку за ієрархією управління, прийняття рішень і контролю.

Контрольно-сигнальна підсистема включає автоматичний контроль завдяки наявності спеціальних програмних продуктів і пристроїв, здатних виявляти порушення при здійсненні витрат, а також їхні критичні стани (вихід понад встановлені межі).





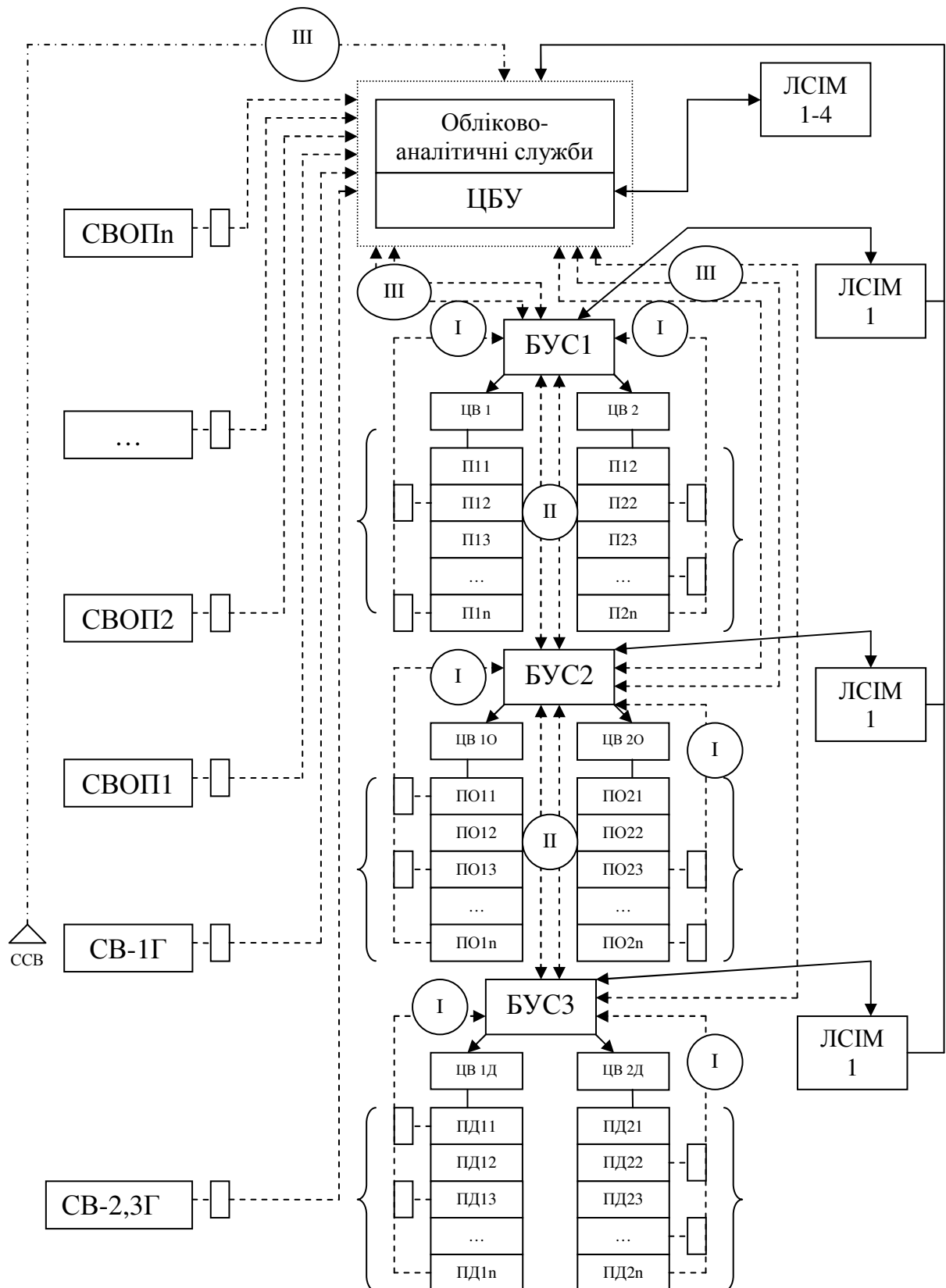
**Рис. 5.7. Структурна схема системи управлінського обліку та управління витратами**

Ця підсистема має на меті подавати сигнальну інформацію (у вигляді спеціальних документів чи світлових піктограмних сигналів на монітор) відповідальним працівникам і сприяти усуненню виявлених недоліків.

Захист інформації як складова підсистеми управлінського обліку має на меті забезпечити збереження конфіденційності інформації відповідно з її рівнями, а враховуючи широке використання в обліковій практиці електронно-цифрового підпису актуалізується проблема унеможливлення його незаконного використання.

### **5.3.2. Засади організації управління та контролю собівартості (витрат) послуг бюджетної установи блочного типу**

У структурі управління витратами важливу роль відіграє така складова, як калькуляція, оскільки на її основі доцільно здійснювати увесь послідовний контроль рівня витрат. Практика свідчить, що значного позитивного ефекту можна досягти шляхом паралельного різнорівневого контролю при застосуванні блочної структури організації обліку й управління витратами бюджетних установ, (рис. 5.8).



**Рис. 5.8. Схема організації управління та контролю собівартості (витрат) послуг бюджетної установи блочного типу**

Умовні позначення: ЦБУ – центральний блок управління та контролю витрат (собівартості); СОБП – собівартість одиниці послуги бюджетної установи (залежно від виду установ і організацій); СВ-1Г – собівартість для першої групи структурних підрозділів (адміністративних, внутрішньогосподарських); СВ-2,3Г – власна собівартість структурних підрозділів 2 та 3 груп (основних і допоміжних); СВОП1, СВОП2, ..., СВОПn – собівартість одиниці послуги відповідно 1-го, 2-го, ..., n-го виду; ССВ – сумарна собівартість; П11- П2n, ПО11-ПО2n, ПД11-ПД2n, ..., ПNn – послуга певного виду (згідно з переліком, дозволенним чинним законодавством); ЦВ 1, ЦВ 2 – центри витрат (відділу) структурного підрозділу першої групи; ЦВ 1О, ЦВ 2О – центри витрат основних структурних підрозділів (другої групи); ЦВ 1Д, ЦВ 2Д – центри витрат допоміжних структурних підрозділів (третьої групи); БУС1 – блок управління та контролю витрат (собівартості) структурних підрозділів 1-ї групи; БУС2 – блок управління та контролю витрат (собівартості) структурних підрозділів 2-ї групи; БУС3 – блок управління та контролю витрат (собівартості) структурних підрозділів 3-ї групи; I, II, III – рівні контролю: відповідно безпосередньо в центрі витрат, між центрами витрат, централізований (загальний).

Схема, зображена на рис 5.8, ілюструє абстрагований варіант формування системи управління витратами бюджетних установ оскільки структурні підрозділи узагальнені в 3 групи. Зрозуміло, що кожна з груп містить свої підгрупні одиниці. Загальна схема має охоплювати кожна з них і будуватися з урахуванням організаційної структури конкретної бюджетної установи. Однак запропонований підхід містить ті необхідні елементи, які сукупно дадуть змогу ефективно контролювати витрати на основі взаємодії різних облікових і управлінських блоків. Трьохрівнева система контролю, в тому числі на основі використання логіко-статистичних інформаційних моделей (ЛСІМ) різних модифікацій, сприятиме своєчасному виявленню відхилень витрат від запланованих оптимальних меж, а блоки управління (від низових до центрального) уможливлють

формування сигнальних повідомлень і їхню передачу конкретним працівникам для прийняття рішень.

Налагодження взаємодії між різними рівнями контролю не вимагає суттєвих фінансових і трудових затрат. Контроль в структурних підрозділах – центрах витрат може здійснюватися наявними працівниками, котрі здійснюють облікові й контрольні функції (ІТП, зав. відділеннями тощо). Надаючи послуги, структурні підрозділи формують власну їхню собівартість.

В подальшому, споживаючи ці ж послуги в середині бюджетної установи, вони змушені включати їхню вартість у нову послугу. Взаємний контроль при цьому є дієвим в тому випадку, коли кожна організаційна одиниця буде зобов'язана нести відповідальність за обсяг отриманих доходів порівняно з понесеними витратами. Уведення такого показника для оцінки ефективності діяльності неприбуткових організацій дасть змогу більш раціонально використовувати кошти, виділені бюджетним установам як їхнє фінансове забезпечення.

Послідуючий загальний контроль, здійснюваний обліковими службами, виступатиме основою забезпечення відповідальності за допущену нераціональну організацію надання послуг підпорядкованими підрозділами. Окрім цього, зважаючи на те, що в основу виявлення відхилень від встановлених меж витрат на кожному рівні покладається застосування логіко-статистичних інформаційних моделей, уможливлується досягнення оперативного управлінського реагування задля уникнення непродуктивних витрат. Така система контролю і з точки зору організації, і за своїми економічними параметрами відповідає критеріям законів доцільності, обґрунтування яких було здійснене у попередніх розділах.

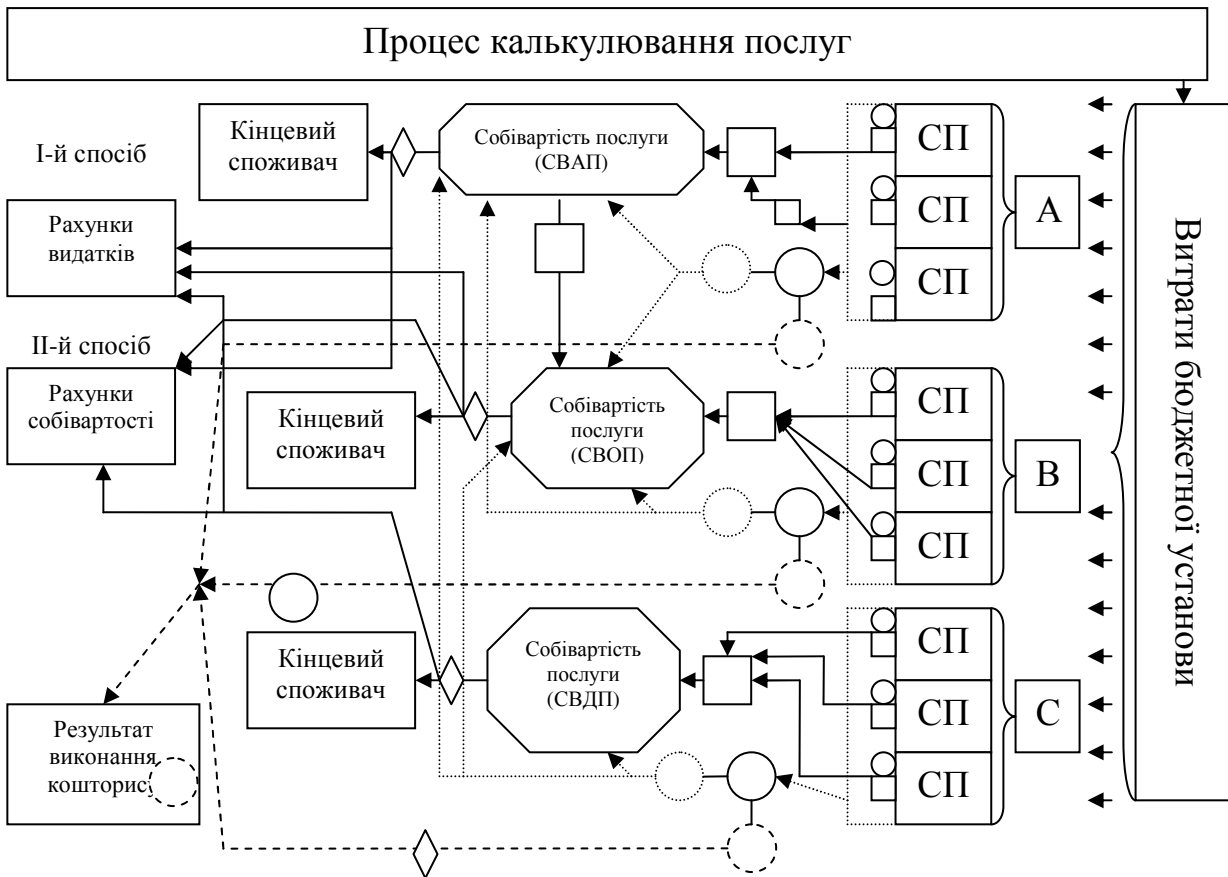
Основною проблемою, яка має бути вирішена при цьому, є формування нижньої і верхньої меж витрат ( $V_{\min}, V_{\max}$ ) щодо кожного виду послуг. У цьому контексті важливо сформулювати теоретичні

засади калькулювання послуг, а також зручні й зрозумілі форми калькуляцій.

### **5.3.3. Комбінований метод калькулювання послуг і його переваги**

Цілком очевидним є той факт, що розробка уніфікованих методів калькулювання для бюджетних установ є складною задачею. Ймовірно, що її розв'язання практично неможливе, адже очевидно, що врахувати усю специфіку навіть всередині однієї окремо взятої бюджетної установи надзвичайно важко. Поряд з цим, виробити більш досконалі підходи можливо на засадах критичної оцінки існуючих переваг і недоліків відомих методів калькулювання. Одним із головних недоліків, на наш погляд, є значна питома вага непрямих витрат у складі собівартості послуг бюджетних установ.

Власне у зв'язку з цим прийнятними для таких установ є методи калькулювання, спрямовані на якнайповніше включення до собівартості витрат прямим рахунком (способом) та списання частини нерозподілених витрат на результат виконання кошторису. Новизною в пропонованому варіанті калькулювання та обліку витрат є використання показників вимірювальних пристроїв, застосування в якості бази розподілу не прямих витрат на оплату праці (чи інших рекомендованих баз), а умовних калькуляційних одиниць, виключення з загального обсягу адміністративних і загальновиробничих витрат вартості наданих цими структурними підрозділами послуг, а також використання при калькулюванні кодів економічної класифікації витрат (рис. 5.9).



**Рис. 5.9. Схема рекомендованого методу калькулювання послуг бюджетних установ**

Умовні позначення:

СП – структурний підрозділ; А – структурні підрозділи 1-ї групи; В – структурні підрозділи 2-ї групи; С – структурні підрозділи 3-ї групи; □ – прямі витрати; ○ – непрямі витрати; СВАП – собівартість послуг, що можуть надаватися адміністративними структурними підрозділами; ○ – непрямі витрати, які можуть бути розподілені та включені до собівартості послуг; ○ – нерозподілені витрати; СВОП – собівартість послуги основного структурного підрозділу; ◇ – планові нагромадження на розвиток.

Схема, зображена на рис 5.9, висвітлює такі основні особливості калькулювання послуг бюджетних установ. По-перше, метод калькулювання є комбінованим. Він поєднує в собі покрокове калькулювання (Step-down) і метод калькулювання повних витрат. Сутність пропонованого методу полягає в тому, що при калькулюванні послуг структурного підрозділу до собівартості, окрім

прямих і розподілених витрат, повністю включається внутрішня собівартість калькуляційних одиниць спожитих послуг інших структурних підрозділів (шляхом поглинання). По-друге, пропонується два способи списання витрат. Перший – традиційний, тобто притаманний бюджетним установам зараз, суть якого полягає у списанні витрат на рахунки видатків. Другий – інноваційний, що передбачає запровадження рахунків для обліку собівартості. Окрім цього, враховуючи той факт, що бюджетні установи є неприбутковими, в складі собівартості послуг, які вони надають, не може закладатися рентабельність (прибуток). Однак, з точки зору економічного розвитку, неприпустимим є ігнорування потреб у вдосконаленні процесів надання послуг і розширенні або, щонайменше, забезпеченні якісної матеріально-технічної їхньої бази. У цьому контексті важливо створити певні фінансові засади в цьому напрямі. Відповідно до цього доцільно до складу собівартості послуг включати планові нагромадження на розвиток, які мали б знаходитися в межах від 5 до 30 відсотків від загальної суми понесених на надання послуги повних витрат. Щорічні обсяги планових нагромаджень (встановлення і декларування в обліковій політиці відсотка) можуть встановлюватися з урахуванням попиту та пропозиції. Варто вказати на той факт, що для більшості бюджетних установ уточнення можуть бути здійснені на початок календарного року, однак для закладів освіти, зокрема вищої, їх доцільно встановлювати у період формування показників вартості навчання перед вступною кампанією (в строки, передбачені чинними нормативно-правовими актами).

#### **5.3.4. Метод виключення витрат і його характеристика**

Іншим можливим варіантом калькулювання послуг може бути застосування методу, в основі якого лежить виключення витрат. Структурно цей метод протилежний до методу покрокового включення. Його сутність полягає в тому, що для визначення собівартості послуг основних структурних підрозділів з загальної суми витрат бюджетної установи виключаються витрати, здійснені при наданні

так званих супутніх послуг. До останніх доцільно зараховувати послуги, які не відносяться до основної діяльності (освітньої, лікувальної, консультаційної, що залежить від типу бюджетної установи) та прямо не пов'язані з нею. Для прикладу, до таких послуг в галузі освіти належать професійні консультації, тренінги тощо, які не входять до навчальних планів, практика студентів, організована на базі навчального закладу, а також вироби студентів (учнів), виготовлені з використанням матеріально-технічної бази навчального закладу (в т.ч. у виробничих і художніх майстернях), навчальні матеріали (в т.ч. методичні рекомендації, підручники, посібники тощо), передані авторами у власність навчального закладу та інші. В галузі охорони здоров'я такими послугами може бути надання додаткових інформаційних даних щодо альтернативних методів лікування (в тому числі в інших лікувальних закладах), додаткові (не передбачені для конкретної нозології) обстеження та аналізи, інноваційні методики лікування, які відрізняються від існуючих традиційних і запатентовані та дозволені Міністерством охорони здоров'я та інші. Щодо останніх, то медичним закладам слід більше уваги приділяти їхньому розвитку й забезпеченню включення до складу власних нематеріальних активів. Наявність у власності авторського права на такі методики дасть змогу отримувати додаткові доходи при наданні ліцензій (дозволів) на їхнє використання іншими лікувальними установами (в т.ч. не бюджетними). У цьому ж контексті варто організовувати діяльність щодо включення до складу активів бюджетних установ людського потенціалу (капіталу) та організації його обліку за усіма правилами й законодавчо закріпленими принципами. Загалом, відповідно до пропонованого методу калькулювання, із загальних витрат пропонується вираховувати витрати усіх структурних підрозділів на надання послуг не лише на договірних засадах (стороннім споживачам), а й ті, що забезпечуються бюджетною установою у зв'язку з відповідними конституційними вимогами, тобто на безоплатній основі.

Загальна послідовність застосування методу, який можна назвати методом виключення, охоплює окрім вирахування витрат,



понесених на надання супутніх послуг, ще і обчислення кількості умовних калькуляційних одиниць. Потреба в цьому обґрунтовується тим, що за складністю процеси надання послуг бюджетних установ не є рівноцінними. Отже, загальна формула для обчислення собівартості послуг основних структурних підрозділів матиме вигляд:

$$SVUP = (\sum ZV - \sum SPP) / UP, \quad (5.3)$$

де  $SVUP_i$  – собівартість умовної калькуляційної одиниці послуги;  $ZV, SPP$  – відповідно загальні витрати бюджетної установи та собівартість побічних послуг;  $UP$  – умовні калькуляційні одиниці послуг.

Задля обчислення кількості умовних калькуляційних одиниць слід застосувати систему перерахункових коефіцієнтів. Їхнє значення доцільно встановлювати з урахуванням складності послуги;

де  $SVUP$  – собівартість умовної калькуляційної одиниці послуги;  $ZV, SPP$  – відповідно загальні витрати бюджетної установи та собівартість побічних послуг;  $UP$  – умовні калькуляційні одиниці послуг.

Задля обчислення кількості умовних калькуляційних одиниць ( $UP$ ) слід застосувати систему перерахункових коефіцієнтів. Формулярно це виражається таким рівнянням:

$$UP = \sum P_i \times k_{pi}, \quad (5.4)$$

де  $k_{pi}$  – поправочний коефіцієнт (використовуються ті самі коефіцієнти, що й для перерахунку в умовні калькуляційні одиниці).

Їхнє значення доцільно встановлювати з урахуванням складності послуги. Зокрема, для встановлення коефіцієнтів перерахунку, скажімо, по хірургічному відділенню лікарні з цією метою варто скористатися галузевими рекомендаціями [102], науково обґрунтованими категоріями складності, а по закладах вищої освіти – за основу взяти освітньо-кваліфікаційні рівні підготовки фахівців (табл. 5.2).

Таблиця 5.2

**Рекомендований підхід до встановлення коефіцієнтів  
перерахунку послуг бюджетних установ (медичного та освітнього  
профілю) в умовні калькуляційні одиниці**

| Категорія складності                                 | Коефіцієнт<br>перерахунку |
|--|---------------------------|
| Послуги з хірургічного відділення                    |                           |
| Операції 1 категорії складності                      | 1.00                      |
| Операції 2 категорії складності                      | 1.15                      |
| Операції 3 категорії складності                      | 1.35                      |
| Операції 4 категорії складності                      | 1.40                      |
| Операції 5 категорії складності                      | 1.50                      |
| Операції 6 категорії складності                      | 1.55                      |
| Післяопераційна терапія                              | 1.00                      |
| Інфузійна терапія                                    | 1.10                      |
| Пункції в неврології                                 | 1.45                      |
| Пункції в ендокринології                             | 1.05                      |
| Пункції в кардіології                                | 1.35                      |
| Пункції в пульмонології                              | 1.15                      |
| Пункції черевної порожнини і заочеревинного простору | 1.30                      |
| ...  |                           |
| Освітні послуги (вища освіта)                        |                           |
| Освітньо-кваліфікаційний рівень бакалавр             | 1.00                      |
| Освітньо-кваліфікаційний рівень спеціаліст           | 1.30                      |
| Освітньо-кваліфікаційний рівень магістр              | 1.50                      |
| Курси підвищення кваліфікації                        | 0.85                      |
| Консультаційні послуги студентам                     | 0.55                      |
| Консультаційні послуги аспірантам                    | 1.00                      |
| ...  |                           |

Встановлені в табл. 5.2 коефіцієнти є лише фрагментом, який ілюструє авторську позицію. Безумовно, він потребує більш глибоких наукових досліджень і врахування обґрунтованих підстав при встановленні значень коефіцієнтів перерахунку. Окрім цього, визначення складності тих чи інших послуг бюджетних установ, зважаючи на їхню професійну характеристику, потребує залучення вузькоспеціалізованих фахівців. Загалом слід зазначити, що такий напрям наукових пошуків у перспективі є актуальним не лише з

точки зору обліку й калькулювання, а й для вирішення проблем ціноутворення, нормування праці тощо.

Заключним етапом у запропонованому підході до калькулювання є визначення собівартості кожної послуги зокрема, оскільки вона виступає основою встановлення цін на платні послуги. Алгоритм обчислення в цьому випадку є достатньо простим:

$$SVP_i = SVUP \times k_{pi}, \quad (5.5)$$

де  $SVP_i$  – собівартість  $i$ -ї послуги.

Визначена за будь-яким з розроблених рекомендованих методів калькулювання послуг собівартість, скоригована на доцільний відсоток економії, буде служити нижньою межею порогу допустимості при використанні з метою контролю витрат логіко-статистичних інформаційних моделей. Відсоток економії бюджетні установи можуть визначати, виходячи з рівня, досягнутого у попередньому звітному періоді.

Для визначення верхньої межі доцільно використати коефіцієнт, який може бути обчислений одним з трьох таких способів:

$$1) k_{lsim} = ZV_{max} / ZV_{min}, \quad (5.6)$$

де  $ZV_{max}, ZV_{min}$  – відповідно загальні максимальні та загальні мінімальні витрати бюджетної установи, які були здійснені за 3 останні роки;

$$2) k_{lsim} = SVP_{i_{max}} / SVP_{i_{min}}, \quad (5.7)$$

де  $SVP_{i_{max}}, SVP_{i_{min}}$  – відповідно максимальна та мінімальна собівартість  $i$ -ї послуги, яка була досягнута за 3 останні роки;

$$3) k_{lsim} = I_{\text{зг}}^2 \times \text{до}^2, \quad (5.8)$$

де  $I_{\text{зг}}$  – офіційний загальний індекс інфляції за попередній рік,  $\text{до}^2$  – індивідуальний індекс бюджетної установи, який слід встановлювати таким чином, щоб максимально наблизити верхню

критичну межу обсягу витрат до рівня доходів від надання послуг. За своєю суттю використання цього способу відповідає терміну управлінського обліку, а саме поняттю точки беззбитковості.

Загальний алгоритм методу, попри наявність ряду додаткових розрахунків, достатньо легко може бути автоматизований як з допомогою використання стандартної офісної програми Microsoft Excel, так і шляхом програмування в єдиному блоці системи калькулювання та контролю витрат одночасно в різних бухгалтерських програмах.

У загальному вигляді блок-схема алгоритму методу виключення витрат включає такі основні блоки: 1 – збір інформації про витрати і формування бази даних загальних витрат бюджетної установи; 2 – збір інформації про обсяги наданих послуг, в тому числі всередині бюджетної установи (внутрішнє використання) та зовнішнім споживачам; 3 – калькулювання послуг; 4 – встановлення верхньої та нижньої критичної межі витрат на надання послуги (або загальних витрат в цілому по установі та її окремих структурних підрозділах); 5 – використання ЛСІМ для контролю витрат.

Узгодження процедур формування калькуляції з організацією обліку та контролю витрат вимагає подальшого теоретичного обґрунтування та опису структури їхньої взаємодії, однак обсяги такого дослідження є достатньо великими. У зв'язку з цим такий напрям наукових пошуків, зважаючи на його актуальність, варто розвивати, особливо в напрямі формування методики формування первинної документації та відображення в системі рахунків обліку. Слід зазначити, що незважаючи на те, що він не носить методологічного характеру, окремі його аспекти доцільно висвітлити для забезпечення цілісності нашого наукового пошуку.

## **5.4. Робочий План рахунків бюджетних установ у контексті вимог управлінського обліку**

### **5.4.1. Вимоги до облікової інформації для потреб управління як основа формування структури та складу рахунків обліку**

Частково авторська позиція щодо проблематики відображення витрат і собівартості в системі рахунків уже висвітлена вище (див. рис. 5.9). Критична оцінка проекту Єдиного Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі свідчить про фактичну відсутність рахунків управлінської бухгалтерії. Проте в умовах ресурсної обмеженості ігнорування такого важеля забезпечення підвищення ефективності функціонування суб'єктів, які фінансуються за рахунок коштів бюджету (державного чи місцевих), є необґрунтованим. Адже в сучасних умовах з'явилися ряд нових вимог, які ставляться до системи обліку відносно характеру й обсягу інформації, яка потрібна для управління. Зокрема, до управлінської інформації ставляться сьогодні наступні вимоги:

- своєчасність (інформація повинна випереджати будь-які управлінські рішення, а тому порядок і частота її надання повинні відповідати характеру й періоду виконання завдань, які вирішуються менеджером);

- диференційованість (що стосується повноти й одночасно вимоги про те, що інформація має відповідати запиту керівництва й бути конкретною);

- доступність форми та змісту (зважаючи на різноманітність рівнів компетенції працівників управлінської ланки, інформація повинна бути викладена в доступній та зрозумілій формі);

- компактність (форми подання звітності та інформації мають бути простими, але одночасно повинні дозволяти контролювати не тільки підсумкові показники, а й їхні складові);

- варіативність (інформація має забезпечувати можливість вибору оптимального альтернативного варіанта управлінського рішення).

Особливість управлінського обліку полягає в тому, що його завданням є забезпечення потреб управління, а не просто фіксація господарських явищ і процесів. Це пояснюється рядом факторів. По перше, за допомогою управлінського обліку (на відміну від бухгалтерського) можна забезпечити наступні потреби користувачів:

- надання інформації для прийняття управлінських рішень з урахуванням їх економічних наслідків;
- формування економічної стратегії діяльності;
- оцінка формування собівартості та результатів діяльності протягом звітного періоду;
- врахування величини витрат не після закінчення звітного періоду, коли вже неможливо вплинути ні на що, а в процесі їхнього здійснення тощо.

Таким чином, система управлінського обліку виходить за рамки бухгалтерського обліку і включає в себе елементи планування, контролю, аналізу, оцінки [8; 13; 19; 33; 60; 88; 106; 118; 137; 142; 148]. Відповідно вимагає систематизації як система документального, так і рахункового відображення хоча б основних процесів, які відбуваються в бюджетних установах. У цьому контексті найбільш прийнятним є віднесення до предмета управлінського обліку бюджетних установ таких складових, як витрати, доходи і результат виконання кошторису, оскільки основна специфічна риса функціонування таких суб'єктів діяльності проявляється, в першу чергу, в організації їхнього фінансового забезпечення на основі кошторису.

#### **5.4.2. Єдиний План рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі: концептуальні напрями удосконалення**

В проекті єдиного Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі щодо бюджетних установ для обліку витрат, фінансових результатів і доходів передбачені рахунки 55 «Фінансовий результат», 71 «Бюджетні асигнування», 72 «Доходи від надання послуг», 73 «Інші доходи», 81 «Витрати за бюджетними асигнуваннями», 82 «Витрати на надання послуг», 83 «Витрати на іншу діяльність» (табл. 5.3).

Таблиця 5.3

**Рахунки обліку фінансового результату, витрат і виконання кошторису бюджетних установ, передбачені проектом Єдиного Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі\***

| Шифр та найменування рахунка |                                     |  |  |
|------------------------------|-------------------------------------|--|--|
| 55                           | Фінансовий результат                |  |  |
|                              | 551П                                | Фінансовий результат розпорядників бюджетних коштів                |  |
|                              |                                     | 5511   | Фінансовий результат виконання кошторису звітного періоду            |
|                              |                                     | 5512   | Накопичені фінансові результати виконання кошторису                  |
|                              | 552П                                | Фінансовий результат державних цільових фондів                     |  |
|                              |                                     | 5521   | Фінансовий результат виконання кошторису звітного періоду            |
|                              |                                     | 5522   | Накопичені фінансові результати виконання кошторису                  |
|                              |                                     | 5523   | Результат виконання бюджетів державних цільових фондів               |
|                              |                                     | 5524   | Результат виконання бюджетів державних цільових фондів минулих років |
| 71                           | Бюджетні асигнування                |  |  |
|                              | 711П                                | Бюджетні асигнування розпорядників бюджетних коштів                |  |
|                              |                                     | 7111   | Бюджетні асигнування з державного бюджету                            |
|                              |                                     | 7112   | Бюджетні асигнування з місцевих бюджетів                             |
|                              | 712П                                | Бюджетні асигнування державних цільових фондів                     |  |
|                              |                                     | 7121   | Асигнування з бюджету державного цільового фонду                     |
| 72                           | Доходи від надання послуг           |  |  |
|                              | 721П                                | Доходи від надання послуг розпорядників бюджетних коштів           |  |
|                              |                                     | 7211   | Доходи від надання послуг  |
|                              | 712П                                | Доходи від надання послуг державних цільових фондів                |  |
|                              |                                     | 7121   | Доходи від надання послуг  |
| 73                           | Інші доходи                         |  |  |
|                              | 731П                                | Інші доходи розпорядників бюджетних коштів                         |  |
|                              |                                     | 7311   | Інші доходи  |
|                              | 732П                                | Інші доходи державних цільових фондів                              |  |
|                              |                                     | 7321   | Інші доходи  |
| 81                           | Витрати за бюджетними асигнуваннями |  |  |
|                              | 811А                                | Витрати за бюджетними асигнуваннями розпорядників бюджетних коштів |  |
|                              |                                     | 8111   | Витрати за бюджетними асигнуваннями з державного бюджету             |
|                              |                                     | 8112   | Витрати за бюджетними асигнуваннями з місцевих бюджетів              |
|                              | 812А                                | Витрати за бюджетними асигнуваннями державних цільових фондів      |  |
|                              |                                     | 8121   | Витрати за бюджетними асигнуваннями                                  |
| 82                           | Витрати на надання послуг           |  |  |
|                              | 821А                                | Витрати на надання послуг розпорядників бюджетних коштів           |  |
|                              |                                     | 8211   | Витрати на надання послуг  |
|                              | 822А                                | Витрати на надання послуг державних цільових фондів                |  |
|                              |                                     | 8221   | Витрати на надання послуг  |
| 83                           | Витрати на іншу діяльність          |  |  |
|                              | 831А                                | Витрати на іншу діяльність розпорядників бюджетних коштів          |  |
|                              |                                     | 8311   | Витрати на іншу діяльність   |
|                              | 832А                                | Витрати на іншу діяльність державних цільових фондів               |  |

\* Джерело: [100]

В доповнення до цього слід зазначити, що задля посилення й удосконалення системи обліку як інформаційного джерела прийняття рішень у Плані рахунків доцільно передбачити ряд рахунків для

забезпечення повноти реалізації принципів не лише бухгалтерського, а й управлінського обліку. Враховуючи авторську позицію, відображені в табл. 5.3 рахунки вимагають внесення деяких доповнень.

По-перше, оскільки у собівартість послуг пропонується включати планові накопичення на розвиток, то для їхнього обліку варто використовувати окремий рахунок, який логічно включити до рахунків 5 класу, а саме як субрахунок 5513 «Планові фінансові результати, накопичені на розвиток бюджетних установ».

По-друге, балансові рахунки 7211 та 7221, що мають однакову назву «Доходи від надання послуг», вимагають деталізації щонайменше відповідно до інформації, яка подається у фінансовій звітності, а також задля формування більш конкретних даних для потреб управління доходами. Зокрема, у Звіті про результати фінансової діяльності (форма № 9д, № 9м), а також Звітах про надходження і використання коштів, отриманих як плата за послуги (форма № 4-1д, № 4-1м), та Звітах про надходження і використання коштів, отриманих за іншими джерелами власних надходжень (форма № 4-2д, № 4-2м), щодо доходів спеціального фонду інформація повинна подаватися в такому розрізі:

– плата за послуги, що надаються бюджетними установами згідно із законодавством у тому числі: плата за послуги, що надаються бюджетними установами згідно з їх основною діяльністю; надходження бюджетних установ від додаткової (господарської) діяльності; плата за оренду майна бюджетних установ; надходження бюджетних установ від реалізації в установленому порядку майна (крім нерухомого майна);

– інші джерела власних надходжень бюджетних установ у тому числі: благодійні внески, гранти та дарунки; кошти, що отримують бюджетні установи від підприємств, організацій, фізичних осіб та від інших бюджетних установ для виконання цільових заходів, у тому числі заходів з відчуження для суспільних потреб земельних ділянок та розміщення на них інших об'єктів нерухомого майна, що перебувають у приватній власності фізичних або юридичних осіб; кошти, що отримують вищі та професійно-технічні навчальні заклади



від розміщення на депозитах тимчасово вільних бюджетних коштів, отриманих за надання платних послуг, якщо таким закладам законом надано відповідне право [91].

Відповідно до цього балансові рахунки 7211 та 7221 слід деталізувати відповідними аналітичними рахунками (табл. 5.4).

Таблиця 5.4

**Рекомендовані аналітичні рахунки до рахунків  
з обліку доходів від надання послуг**

| <b>Шифр та найменування субрахунку та аналітичного рахунку</b> |   |
|--|---|
| 7211   | Доходи від надання послуг   |
|  | 72111 Доходи за послуги, що надаються бюджетними установами згідно із законодавством  |
|  | 721111 Доходи за послуги, що надаються бюджетними установами згідно з їх основною діяльністю  |
|  | 721112 Доходи (надходження) бюджетних установ від додаткової (господарської) діяльності   |
|  | 721113 Доходи (плата) за оренду майна бюджетних установ   |
|  | 721114 Доходи (надходження) бюджетних установ від реалізації в установленому порядку майна (крім нерухомого майна)  |
|  | 72112 Доходи, отримані з інших джерел власних надходжень бюджетних установ  |
|  | 721121 Доходи, отримані як благодійні внески, гранти та дарунки   |
|  | 721122 Доходи, що отримують бюджетні установи від підприємств, організацій, фізичних осіб та від інших бюджетних установ для виконання цільових заходів, у тому числі заходів з відчуження для суспільних потреб земельних ділянок та розміщення на них інших об'єктів нерухомого майна, що перебувають у приватній власності фізичних або юридичних осіб |
|  | 721123 Доходи, що отримують вищі та професійно-технічні навчальні заклади від розміщення на депозитах тимчасово вільних бюджетних коштів, отриманих за надання платних послуг   |

Потреба в використанні аналітичних рахунків, запропонованих в табл. 5.4, продиктована не лише тим, що така інформація відображається у фінансовій звітності. Розмежування доходів за

видами дозволяє більшою мірою реалізовувати аналітичні методи в обліку та контролі. У цьому контексті оцінка доходів та їхнє прогнозування можливе завдяки виявленню тенденцій та розвитку складових цих доходів. Запропонований підхід проілюстрований відповідно з тими показниками, котрі відображаються в фінансовій звітності бюджетних установ на момент проведення дослідження. Проте його варто використовувати й у випадку зміни інформаційних даних, що узагальнюватимуться у формах звітності, оскільки це не вимагатиме додаткових розрахунків і розмежувань загальної суми отриманих доходів. Слід лише в Робочому плані передбачити усі необхідні аналітичні рахунки.

Щодо витрат бюджетних установ і їхнього відображення, зокрема у системі рахунків, то прийнятним для бюджетних установ буде ведення аналітичних рахунків, що які відповідають кодам економічної класифікації, а також в розрізі видів діяльності (в системі бухгалтерського обліку) та в розрізі центрів витрат за елементами витрат (в системі управлінського обліку). В такому разі рахунок 8121 «Витрати на надання послуг» доцільно деталізувати аналітичними рахунками:

- 82211 «Витрати на оплату праці і нарахування на заробітну плату» (КЕКВ 2100);
- 82212 «Витрати на предмети, матеріали, обладнання та інвентар» (КЕКВ 2210);
- 82213 «Витрати на медикаменти та перев'язувальні матеріали» (КЕКВ 2220) (для установ охорони здоров'я);
- 82214 «Витрати на продукти харчування» (КЕКВ 2230);
- 82215 «Витрати на оплату послуг (крім комунальних)» (КЕКВ 2240);
- 82216 «Витрати на відрядження» (КЕКВ 2250);
- 82217 «Витрати на оплату комунальних послуг» (КЕКВ 2270);
- 82218 «Інші витрати» (за КЕКВ, які не увійшли в попередній перелік).

Обґрунтуванням вищезапропонованого підходу до деталізації рахунків з обліку витрат є потреба в своєчасному контролі їхнього

рівня за статтями з метою забезпечення оперативного управлінського впливу при його виході за допустимі межі. Окрім цього, завдяки можливості отримання інформації про витрати в розрізі статей керівні суб'єкти матимуть змогу здійснювати аналіз і оцінку витрат, а також виявляти резерви їхньої економії в конкретному місці та приймати відповідні управлінські рішення.

Іншою основою деталізації рахунків для відображення витрат бюджетних установ на надання послуг може виступати класифікація за елементами. Окрім цього, відповідно до авторської позиції щодо розмежування центрів витрат, при формуванні позначень рахунків (більш вірогідно, що їх можна віднести до рахунків управлінського обліку) слід застосувати систему шифрування, здатну охопити існуючі центри витрат. Спрощеним варіантом відображення останніх може служити розподіл структурних підрозділів на групи, опис яких зроблено вище. Також залежно від цілі, яку обиратиме бюджетна установа при прийнятті рішення щодо застосування того чи іншого варіанта обліку витрат в системі рахунків, можливою альтернативою є врахування при розробці шифрів рахунків видів діяльності.

Отже, за першим варіантом, рахунок 82 (як заодно і ряд інших рахунків 8 класу, які використовуються з метою обліку витрат на надання послуг), а саме балансовий рахунок 8221 «Витрати на надання послуг», доцільно деталізувати таким чином:

- 82211 «Витрати на оплату праці та нарахування»;
- 82212 «Матеріальні витрати»;
- 82213 «Витрати, що відповідають зносу основних засобів»;
- 82214 «Інші витрати».

У пропонуваному підході не виділено окремо такого елемента витрат, як «Нарахування на заробітну плату». Попри це в науковій думці такий елемент витрат виділяється [7; 37; 51; 110]. Не заперечуючи такої позиції, оскільки вона відповідає існуючій методології обліку, а також теорії щодо класифікації витрат бюджетних установ, зазначимо, що величина таких витрат прямо залежить від обсягів витрат на оплату й законодавчо встановленого відсотка нарахувань. Власне, у зв'язку з цим видається доцільним

об'єднання двох елементів витрат для їхнього обліку на одному рахунку. За потреби отримання розмежованої інформації, достатньо буде скористатися відсотком нарахувань. Зауважимо також, що самостійно елемент «Нарахування на заробітну плату» не може існувати взагалі. За другим варіантом, який пропонується застосувати суто для потреб управлінського обліку вище запропоновані рахунки мають деталізуватися з урахуванням центрів витрат, для чого до їхнього шифру слід додати ще один чи більше знаків (залежно від потреби у рівні деталізації). Якщо за основу брати з групи структурних підрозділів, до додатково до шифру мають бути введені цифри 1 (адміністративні), 2 (основні) та 3 (допоміжні) (див. розмежування за підрозділами вище). Якщо у керівництва є запити на інформацію більшої деталізації, то шифр рахунка має бути доповнений відповідно трьома додатковими знаками 001, 002 та 003. Відповідно нулі в подальшому можуть бути замінені відповідно до розмежованих центрів витрат. Наприклад, рахунок 82211012 може означати витрати на оплату праці та нарахування першого центру витрат (умовно: хірургічне відділення (чи будь-яке інше відділення лікувального закладу); кафедра обліку та аналізу (чи будь-який інший структурний підрозділ вищого навчального закладу)) групи основні структурні підрозділи. Можливий варіант аналітичної деталізації рахунка 82 «Витрати на надання послуг» може базуватися і на застосуванні розмежування видів діяльності.

Третій варіант шифрів пропонується будувати з урахуванням видів діяльності (поточна (основна), фінансова та інвестиційна). При цьому слід зауважити, що підтримка такого розмежування базується на врахуванні положень Бюджетного кодексу [17]. Однак ці питання вимагають більш детальних досліджень, оскільки за вибору вищезазначеного підходу проблемним виявляється віднесення, наприклад, підсобних господарств до будь-якого з вищеперерахованих видів діяльності. Окрім того, варто врахувати той факт, що проектом Єдиного Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі [100] окремо виділено рахунок 83 «Витрати на іншу діяльність». Тобто по рахунку 82 можуть обліковуватися витрати за

трыома видами діяльності (поточна, фінансова та інвестиційна), а всі витрати по інших видах діяльності – по 83 рахунку.

Запропоновані методи калькулювання та пропозиції щодо рахунків для обліку витрат (доходів) враховують специфіку діяльності бюджетних установ, а також відповідають сучасним потребам управління в конкурентному середовищі та Стратегії розвитку системи управління державними фінансами, затвердженій Кабінетом Міністрів України [104]. У контексті останньої заходи, в тому числі обліково-контрольного характеру, які можуть забезпечити економію бюджетних коштів, повинні реалізовуватися на усіх рівнях управління повною мірою.

Сформовані методологічні засади обліку, калькулювання та контролю (в частині застосування рекомендованих інноваційних його методів, зокрема з допомогою ЛСІМ) дадуть змогу вирішити ряд проблемних питань, які виникли й розвивалися в ринкових умовах і посиленні конкуренції в середовищі функціонування бюджетних установ. Цінність сформованих підходів полягає також в тому, що практично до кожного з них сформовані облікові алгоритми та побудовані блок-схеми комп'ютеризації. Пропагуючи широке використання сучасних комп'ютерних технологій, в тому числі так звану «віртуальну бухгалтерію», слід мати на увазі, що сформовані таким чином інформаційні облікові дані потребують захисту від несанкціонованого доступу. Оскільки інформація, яка формується обліковими працівниками, характеризується певним рівнем конфіденційності, а в ряді випадків після закінчення звітного періоду й складання звітності не може бути змінена без формування бухгалтерських довідок і відповідного дозволу, система захисту даних має мати високий рівень надійності. Іншою причиною, яка служить обґрунтуванням проведення наукових досліджень і пошуків шляхів убезпечення від проникнення в облікову інформаційну базу бюджетної установи, є розвиток конкуренції та достатньо великі обсяги грошових коштів, які надходять на реєстраційні рахунки бюджетних установ. Непоодинокі приклади зломів банківських систем захисту свідчать про те, що ігнорування їхнього розвитку й

удосконалення мають негативний вплив на фінансову стабільність та загальне економічне становище не лише цих суб'єктів, а й їхніх клієнтів. Аналогічно негативним буде результат неналежного захисту облікових даних. Таким чином, важливим завданням в умовах комп'ютеризації обліку є формування надійної системи захисту облікових інформаційних потоків.

## **5.5. Концепція формування ефективної системи захисту інформаційних потоків облікової інформації в умовах комп'ютеризації**

### **5.5.1. Актуалізація потреби посилення захисту облікових даних в сучасних умовах**

Захист інформаційних потоків облікової інформації та документації в сучасних умовах є однією з найважливіших задач, яка має бути вирішена задля ефективного ведення бухгалтерського обліку й управління діяльністю та ресурсами бюджетних установ. Значна частина праць, присвячених таким дослідженням, не враховує значущості бухгалтерських документів та структурної характеристики комп'ютерної мережі, по якій вони передаються.

Характерною рисою сучасних комп'ютерних мереж є інтенсивний розвиток і вдосконалення на основі нових теоретичних положень опрацювання інформаційних потоків для задач формування, передачі, перетворення, ідентифікації та захисту від несанкціонованого доступу. Основна задача дослідників при цьому полягає в досягненні підвищення інформаційної стійкості та вдосконаленні алгоритмів шифрування/дешифрування, які могли б забезпечити необхідний рівень захисту облікової документації [134, с. 82].

Використання відомих криптографічних алгоритмів, які широко застосовуються в практичній діяльності бюджетних установ й побудовані на основі важкооборотних функцій хешування, факторизації, дискретного логарифмування та інших операцій та вже наблизилися до границь своїх потенційних можливостей, досягти необхідного рівня захисту інформаційних потоків облікових даних вже важко.

Поясненням цього служить те, що забезпечення високого рівня захисту призводить до зростання параметрів криптосистем (розмірності ключів), що збільшує обчислювальну та часову складність опрацювання облікових інформаційних потоків, які передаються по комп'ютерних мережах. Окрім цього, виникає проблема досягнення комплексності в забезпеченні конфіденційності облікової інформації відповідно з урахуванням коефіцієнта емерджентності існуючих мереж передавання даних [80; 134; 133; 141].

Застосування інформаційних технологій в бюджетних установах при веденні обліку, наприклад, у сфері охорони здоров'я чи вищої освіти, здійснюється з урахуванням вимог чинного законодавства, тобто у відповідному правовому полі. Останнє також вимагає забезпечення конфіденційності облікових даних.

З розвитком комп'ютерної системи обліку, як справедливо підкреслює С. В. Івахненко, інформація стає доступною широкому колу осіб. У зв'язку з цим слід за допомогою особливих внутрішніх положень (наказів, інструкцій) обмежити доступ сторонніх осіб до інформації, яка є комерційною таємницею, а також встановити або передбачити механізм перевірки інформації (в тому числі звітної), що виходить за межі суб'єкта діяльності [53; 54]. Задля цього як стверджує К. П. Боримська, на підприємстві має бути побудована система захисту інформації від несанкціонованого доступу шляхом реалізації авторизованого доступу користувачів до потоків інформації, що регламентується принципом конфіденційності. На думку науковця, з цією метою положення, що забезпечують захист бухгалтерської інформації, повинні бути внесені до посадових інструкцій співробітників відповідно до положень політики безпеки по підприємству та договору про нерозголошення комерційної таємниці підприємства [12, с.78].

Аналогічну позицію висловлюють Л. О. Терещенко та І. І. Матієнко-Зубенко, які наголошують, що захист даних в комп'ютерних мережах стає однією з найактуальніших проблем в сучасних інформаційно-обчислювальних системах [121, с. 58]. У цьому контексті названі науковці розвивають думку про те, що

порушення роботи мережі вимагають створення різних видів захисту інформації, які умовно поділяють на три види: засоби фізичного захисту; програмні засоби (антивірусні програми, системи розмежування повноважень, програмні засоби контролю доступу); адміністративні заходи захисту.

### 5.5.2. Криптографічні перетворення та перспективи їхнього застосування в якості формування системи захисту облікових даних

Одним з найбільш дієвих методів захисту облікових даних вони цілком справедливо вважають застосування криптографії [121, с. 59, 60]. Такої ж позиції дотримуються В. А. Лахно та А. С. Петров [68], котрі розвинули теорію формування системи захисту бухгалтерської інформації на основі використання механізму шифрування даних, в якості алгоритму шифрування використали RSA [75] і для розробленої ними системи запропонували один із найефективніших і гнучких механізмів захисту – криптографічні перетворення (рис. 5.10) [68, с. 205].

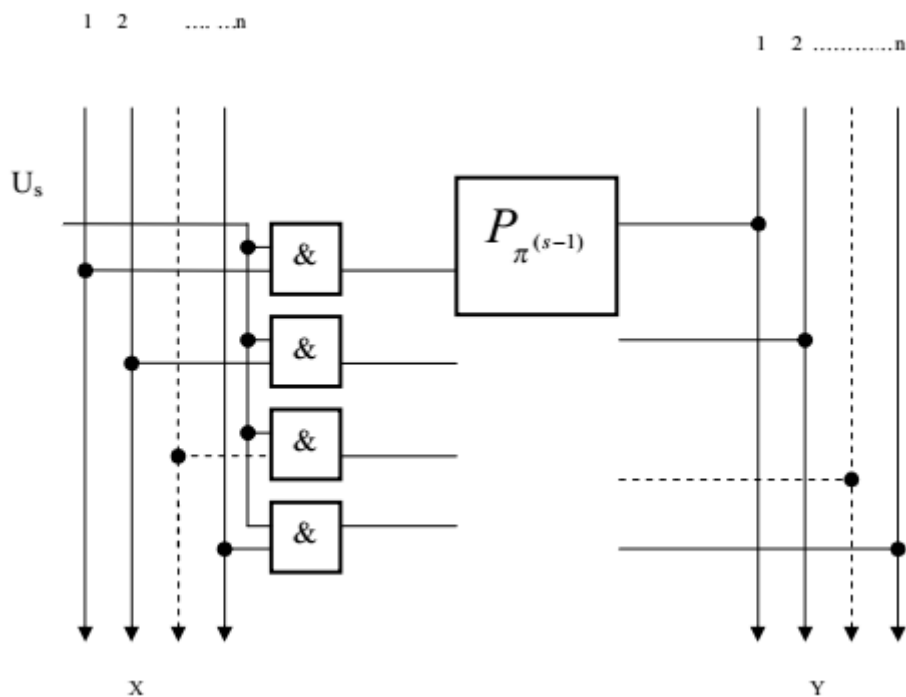


Рис. 5.10. Схема реалізації керованого вибору захистом бухгалтерських даних за В. А. Лахно та А. С. Петровим [68, с. 205]



Згідно з описом, зробленим авторами схеми, поданої на рис. 5.10, остання працює так. Двійковий дешифратор  $D_m$ , на вхід якого надходить  $m$  розрядний керуючий вектор  $V = v_1, v_2 \dots v_m$ , формує двійковий керуючий вектор  $U = D_m(V)$  завдовжки  $2_m$  з вагою Хеммінга  $WH(U) = 1$ , тобто значення 1 виробляється тільки в одному розряді, а саме:

$$U_s = \begin{cases} 1, \text{ при } S = 1 + v_1 + v_2 2 + \dots + v_m 2^{m-1} \\ 0, \text{ ін. випадках} \end{cases} \quad (5.9)$$

Комутація розрядів входу й розрядів виходу за заданою фіксованою перестановкою  $\pi^{(s-1)}$  реалізується відповідно до схеми, яка наведена на рис. 5.10, у якій розряди вектора  $x$  надходять на вхід  $n$  логічних елементів «І» при керуючому сигналі  $U_s$ . Комутація виконується тільки в тому випадку, якщо значенню однорозрядного керуючого сигналу  $U_s = 1$ , наприклад, у блоці керованих перестановок вектору відповідає модифікація

$$\pi^{(s-1)} = \begin{pmatrix} 1234 \\ 4132 \end{pmatrix}. \quad (5.10)$$

При цьому властивості блоку керованих перестановок з матричною структурою залежать від конкретного набору заданих перестановок, а також від їх взаємного розташування [68, с. 205–206].

Сформований підхід дозволяє ідентифікувати та аутентифікувати користувачів й досягти належного рівня захисту облікової інформації. Він може використовуватися як щодо локальних, так і глобальних мереж. Однак стрімкий розвиток комп'ютерних інформаційних технологій ставить перед системою захисту облікової інформації щораз інші завдання. У цьому контексті варто звернути увагу на потребі досягнення швидкого й водночас надійного захисту.

Також для бюджетних установ важливо, щоб система захисту була не лише ефективною з точки зору захищеності інформації, а й не вимагала суттєвих фінансових витрат. Досягнення розв'язання останньої задачі слід пов'язувати з розгалуженістю й видами архітектури мережі та просторовою віддаленістю суб'єктів керування. Окрім цього, важливим чинником в цьому випадку

виступає також врахування обсягів даних, які планується зберігати враховуючи емерджентність облікової інформації.

З цієї точки зору корисним буде використання підходу, який би базувався на застосуванні методу обчислення кількості нової (непередбачуваної) та надлишкової (передбачуваної) інформації [133, с. 9–45; 146, с. 381], яка міститься в обліковій документації, що передається по каналах технічного зв'язку, а також врахування закономірностей залежності між типом архітектури комп'ютерної мережі та системою захисту інформації в ній.

### **5.5.3. Перспективи застосування асиметричних алгоритмів шифрування з метою захисту облікової інформації**

Аналіз наукових тенденцій розвитку теорії та перспективних інформаційних технологій покращення ефективності опрацювання облікових інформаційних потоків в комп'ютерних мережах, проведений на основі новітніх публікацій поглибленого дослідження теоретичних засад теоретико-числових базисів Радемахера, який породжує двійкову систему числення, Крестенсона – систему числення залишкових класів, вказує на доцільність використання їх для реалізації високопродуктивних алгоритмів опрацювання і захисту облікових інформаційних потоків

В працях Я. М. Николайчука [78; 79; 80] наведено ефективні алгоритми формування структуризованих даних, які реалізуються на основі програмно-апаратних спецпроцесорів, забезпечують захист від помилок і мають певний рівень захисту інформації від несанкціонованого доступу. Але такий підхід вимагає удосконалення відповідно до умов сучасного рівня розвитку теорії інформації щодо захисту облікових інформаційних потоків і врахування можливостей використання з цією метою методів, що мають в своїй основі відомі асиметричні алгоритми шифрування RSA, Ель-Гамаля [75; 139]. Використання даних алгоритмів є перспективним напрямком вдосконалення захисту облікових інформаційних потоків структуризованих і неструктуризованих бухгалтерських даних на різних рівнях комп'ютерних мереж.

Для вирішення даної актуальної задачі необхідно провести класифікацію облікової документації (табл. 5.5) бюджетних установ за рівнем конфіденційності, що дозволить встановити взаємно однозначну відповідність між вибором алгоритму захисту та інформацією, яка підлягає захисту. Одним з критерієм захищеності буде встановлення ієрархії алгоритм-важливості інформації.

Таблиця 5.5

**Класифікація облікової документації бюджетних установ за рівнем конфіденційності\***

| № п/п | Коефіцієнт конфіденційності, $k_k$ | Перелік основної документації  |
|-------|------------------------------------|--|
| 1     | 2                                  | Робочий План рахунків; План асигнувань; реєстр фінансових зобов'язань розпорядників коштів бюджету   |
| 2     | 4                                  | Наказ про облікову політику; картка аналітичного обліку отриманих асигнувань; картка аналітичного обліку касових видатків; картка аналітичного обліку фактичних видатків; наказ на відрядження; первинна документація з обліку необоротних активів, запасів; інвентаризаційні описи  |
| 3     | 6                                  | Виписка з реєстраційного рахунка; платіжні доручення та інші розрахункові документи; касові ордери; касова книга; довідка про суми фінансових зобов'язань; реєстр фінансових зобов'язань розпорядників коштів бюджету; книга обліку асигнувань та прийнятих зобов'язань; первинна документація з обліку заробітної плати; первинна документація з обліку витрат і доходів  |
| 4     | 8                                  | Оборотні відомості за аналітичними рахунками; особові листки працівників; зведені реєстри обліку: (накопичувальні відомості) меморіальні ордери; книга «Журнал-головна»; штатний розпис; зведення розрахункових відомостей із заробітної плати та стипендій; фінансова звітність;  |
| 5     | 10                                 | Документація управлінського обліку: розрахунки до кошторису; кошториси, калькуляції; відомості оптимізації витрат/доходів; перспективні плани (стратегії); результатні таблиці дослідження та аналізу ринку збуту послуг (окремо платних); технічна документація за результатами аналізу потреби в послугах; Swot-аналіз конкурентних переваг; моделі оптимізації: фінансових ресурсів; трудових ресурсів; матеріальних ресурсів; діяльності; внутрішня управлінська звітність; плани розвитку (в тому числі системи обліку) |

\* Авторський підхід до класифікації, який може бути уточнений відповідно до запитів системи управління бюджетною установою. В перелік входять основні форми документів, або їхні групи.

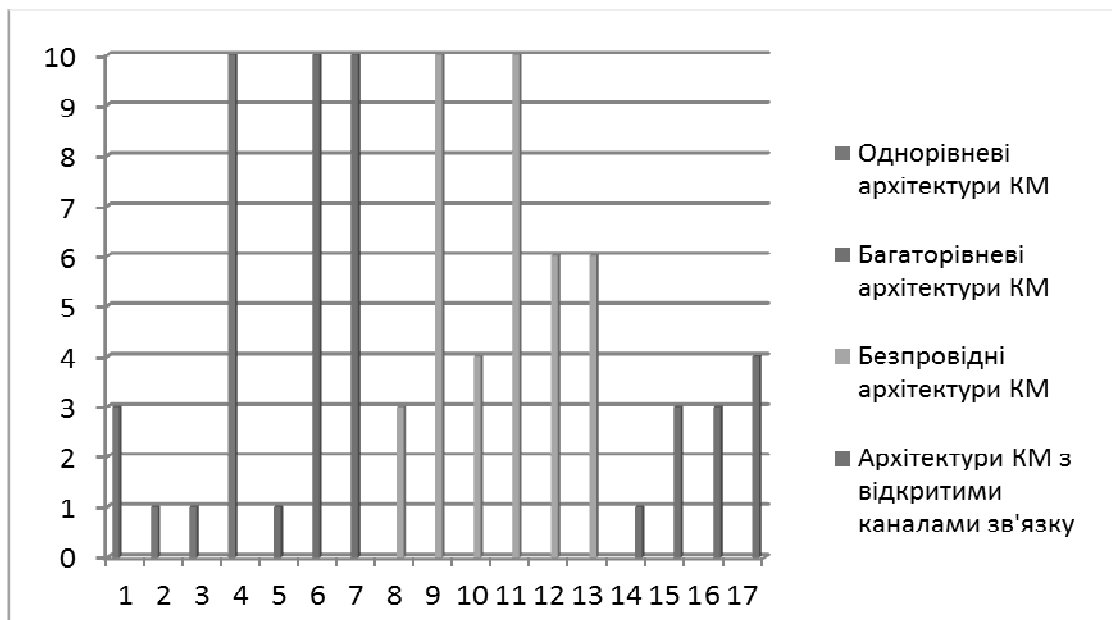
Дослідження та аналіз архітектур розподілених комп'ютерних систем, які використовуються в бюджетних установах, свідчать про те, що найбільш поширеними є однорівнева й багаторівнева архітектури. В останні роки завдяки дозволу електронної подачі звітності активно розвинулася безпроводна архітектура та архітектура з відкритим оптичним каналом (додаток К).

Основним показником ефективності архітектур розподілених комп'ютерних систем є коефіцієнт емерджентності, який визначається згідно з рівнянням [342]:

$$K_e = \frac{n_z}{n_e}, \quad (5.11)$$

де  $n_z$  – число зв'язків,  $n_e$  – число компонент.

Результати проведеного аналізу показали, що найвищими показниками емерджентності характеризуються мережево-ієрархічні, систолічні, безпроводні безретрансляційні, безпроводні зірково-магістральні, зірково-магістральні архітектури (рис. 5.11).



**Рис. 5.11. Ефективність мережевих архітектур за параметром емерджентності**

Умовні позначення: однорівневі: 1 – зіркова; 2 – моноканальна; 3 – кільцева; 4 – систолічна; багаторівневі: 5 – ієрархічна; 6 – зірково-магістральна; 7 – мережево-ієрархічна; безпроводні: 8 – з пасивним ретранслятором; 9 – безретрансляційні; 10 – з активним ретранслятором; 11 – зірково-магістральна; 12 – з активним ретранслятором та кільцевою структурою; 13 – сотова; з відкритими оптичними каналами зв'язку: 14 – високошвидкісна дуплексна; 15 – середньошвидкісна кільцева; 16 – низькошвидкісна кільцева; 17 – розгалужена.

Гістограма коефіцієнтів емерджентності різних типів архітектур комп'ютерних мереж, зображена на рис 5.11, свідчить про різні ступені захисту інформаційних даних у них.

Оцінка архітектур та руху облікових інформаційних потоків в комп'ютерних мережах на основі коефіцієнта емерджентності найкраще відображає структурну організацію останніх, але не відображає умов необхідного рівня захисту від несанкціонованого доступу [20; 21; 134]. Задля вирішення цієї проблеми доцільним є здійснення класифікації систем захисту з врахуванням вразливості, умов захисту та характеру секретності облікових інформаційних потоків, які можуть циркулювати в різних архітектурах. Для встановлення критерію рівня захисту доцільно застосувати дані про конфіденційність облікової інформації (див. табл. 5.5) та коефіцієнт емерджентності. Подана в табл. 5.5 систематизація бухгалтерських документів залежно від рівня конфіденційності та встановлені з огляду на це коефіцієнти не претендують на повноту, але відображають всі основні облікові звіти та документи, які передаються по комп'ютерних мережах.

Отже, на основі оцінок коефіцієнта емерджентності комп'ютерної мережі ( $K_e$ ) та коефіцієнта конфіденційності облікових документів ( $K_k$ ) пропонується розраховувати критерій забезпечення рівня конфіденційності ( $K_{ke}$ ):

$$K_{ke} = \frac{K_k}{K_e} \quad (5.12)$$

Запропонований коефіцієнт одночасно враховує необхідний рівень конфіденційності облікових інформаційних потоків, які передаються по мережах з врахуванням коефіцієнта емерджентності.

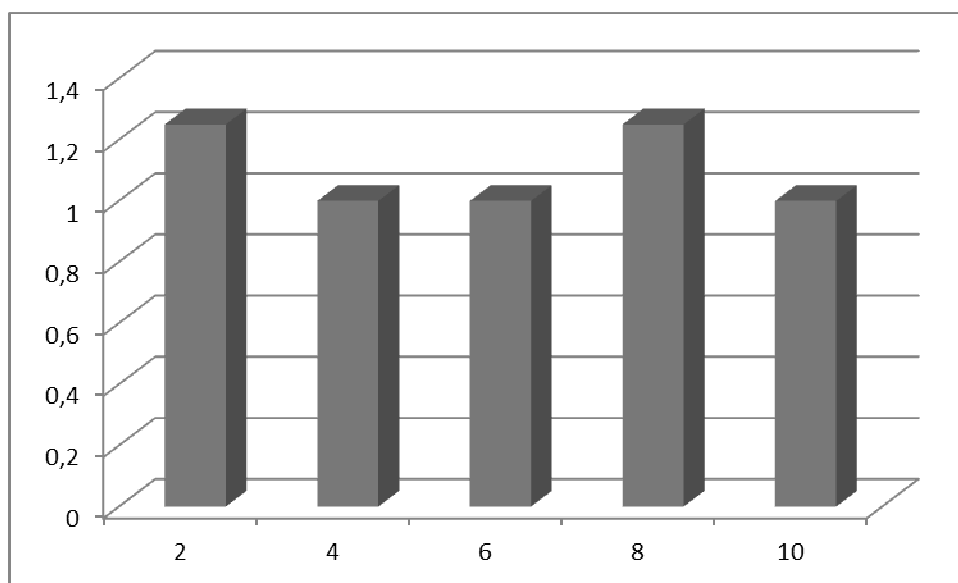
З проведених досліджень можна зробити висновок, що архітектури комп'ютерних мереж з врахуванням коефіцієнта емерджентності можна поділити на п'ять груп. До першої групи відносяться мережі з  $K_e=1$ , до другої з –  $K_e=2,5$ , третьої –  $K_e=4$ , четвертої  $K_e=6$ , п'ятої –  $K_e=10$ . Отже, критерій забезпечення необхідного рівня конфіденційності  $K_{ze}$  можна визначити з табл. 5.8 та з співвідношення (5.6).

*Таблиця 5.6*

**Показники критерію  $K_{ke}$  забезпечення певного рівня конфіденційності з врахуванням коефіцієнта емерджентності мережі**

| $K_e \backslash K_k$ | 1     | 2,5    | 4    | 6    | 10   |
|----------------------|-------|--------|------|------|------|
| 10                   | 0,100 | 0,2500 | 0,40 | 0,60 | 1,00 |
| 8                    | 0,125 | 0,3125 | 0,50 | 0,75 | 1,25 |
| 6                    | 0,167 | 0,4200 | 0,67 | 1,00 | 1,67 |
| 4                    | 0,250 | 0,6250 | 1,00 | 1,50 | 2,50 |
| 2                    | 0,500 | 1,2500 | 2,00 | 3,00 | 5,00 |

Розраховані й відображені в табл. 5.6 коефіцієнти можуть служити основою формування висновку про рівень надійності системи захисту облікових даних згідно з розробленим групуванням основних облікових документів. Задля наочності за цим прикладом можна побудувати діаграми (рис. 5.12).



**Рис. 5.12. Оцінка критерію  $K_{ке}$  відповідно до характеристик емерджентності мережі та коефіцієнтів конфіденційності облікових інформаційних потоків**

Приведені на рис. 5.12 результати дозволяють встановити відповідність характеристик емерджентності мережі і її коефіцієнтів конфіденційності облікових інформаційних потоків для забезпечення оптимального рівня  $K_{ке}$ . При прийнятті рішення щодо вибору того чи іншого методу шифрування та захисту інформації слід враховувати те, що для забезпечення необхідного рівня конфіденційності облікових інформаційних потоків в комп'ютерних мережах необхідно вибирати такий клас архітектур, для яких співвідношення коефіцієнта конфіденційності та емерджентності мережі наближається до 1.

Сформована з урахуванням розрахованих показників система захисту дасть змогу надійно убезпечувати облікові дані від несанкціонованих доступів чи зломів з мінімальними затратами на її розробку, запровадження та обслуговування, що для бюджетних установ в умовах дефіциту грошових коштів відіграє немаловажну роль. Окрім того, завдяки надійному захисту, особливо інформації,

що формується системою управлінського обліку, суб'єкти діяльності, що фінансуються з бюджету, можуть забезпечити собі ряд конкурентних переваг на ринку послуг.

## **Висновок до розділу 5**

На основі критичної оцінки існуючого нормативно-правового регулювання та наукових підходів зроблено висновок про те, що облік витрат та калькулювання послуг бюджетних установ перебуває на первинній стадії розвитку. Їхня методологія потребує подальшого вдосконалення, а щодо окремих галузей, наприклад, охорони здоров'я, ретельних досліджень і розробок. Автором запропоновано підхід до класифікації витрат і відповідні цьому методи калькулювання, а також обґрунтовано доцільність формування планової оптимістичної та песимістичної калькуляцій. Відповідно до цього, розроблено алгоритм математичного представлення розрахунків до калькуляцій у вигляді функціоналів. Сформована позиція відповідає засадам управлінського обліку, у зв'язку з чим визначено критерії його формування, побудовано структурну схему функціонування, яка відрізняється від існуючих тим, що включає в себе інформаційну, сигнальну (контрольно-сигнальну) підсистеми, а також підсистеми дистанційного та автоматичного управління й захисту інформаційних даних. До цього пропонується застосовувати паралельний різнорівневий контроль при застосуванні блочної структури організації обліку й управління витратами бюджетних установ, в основі якого має лежати використання ЛСІМ різних модифікацій. Це дасть змогу оперативно виявляти відхилення витрат від запланованих оптимальних меж, а блоки управління (від низових до центрального) уможливллять формування сигнальних повідомлень і їхню передачу конкретним працівникам для прийняття рішень.

Запропонований також авторський підхід до вдосконалення існуючих і використання нових методів калькулювання. Новизною в запропонованому варіанті калькулювання та обліку витрат, який



названо методом виключення витрат, є використання показників вимірювальних пристроїв, застосування в якості бази розподілу не прямих витрат на оплату праці (чи ін. рекомендованих баз), а умовних калькуляційних одиниць. Новий пропонований метод характеризується тим, що при калькулюванні послуг структурного підрозділу до собівартості, окрім прямих і розподілених витрат, повністю включається внутрішня собівартість калькуляційних одиниць спожитих послуг інших структурних підрозділів (шляхом поглинання). Розроблена загальна формула для обчислення собівартості послуг основних структурних підрозділів та формули щодо усіх інших необхідних обчислень, а також побудована блок-схема алгоритму автоматизації усіх розрахункових і контрольних процедур.

Сформовано пропозиції щодо порядку відображення витрат на надання послуг, а саме – традиційний, суть якого полягає у списанні витрат на рахунки видатків; другий – інноваційний, що передбачає запровадження рахунків для обліку собівартості, планових накопичень, доходів (пропонується деталізувати рахунки їхнього обліку за декількома напрямками: відповідно до інформації, яка подається у фінансовій звітності та за видами діяльності) тощо.

Щодо рахунків обліку витрат бюджетних установ доцільним є ведення аналітичних рахунків, що які відповідають кодам економічної класифікації, а також в розрізі видів діяльності (в системі бухгалтерського обліку) та в розрізі центрів витрат і за елементами витрат (в системі управлінського обліку).

Сформовані методологічні засади обліку, калькулювання та контролю (в частині застосування рекомендованих інноваційних його методів, зокрема з допомогою ЛСІМ) дадуть змогу вирішити ряд проблемних питань, які виникли й розвивалися в ринкових умовах і посиленні конкуренції в середовищі функціонування бюджетних установ. Цінність сформованих підходів полягає також в тому, що практично до кожного з них сформовані облікові алгоритми та побудовані блок-схеми комп'ютеризації. Запропоновано вико-

ристання «віртуальної бухгалтерії» та зроблено висновок про доцільність удосконалення системи захисту облікових даних. Розроблено методологію оцінки вибору способу захисту, який дозволяє з мінімальними витратами досягти потрібного рівня захищеності інформації. В основу такої оцінки покладено авторський підхід до класифікації облікової документації за рівнем конфіденційності та врахування емерджентності комп'ютерних мереж.

## СПИСОК ЛІТЕРАТУРНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Александров В. Т. Планування, облік, звітність, контроль у бюджетних установах [Текст] : навч. посіб. / В. Т. Александров. – К. : АВТ ЛТД, 2004. – 387 с.
2. Алёхина Л. Н. Проблемы адаптации бухгалтерского учета в бюджетных учреждениях к условиям современной экономики : дис. ... канд. экон. наук : 08.00.12 – бухгалтерский учёт, статистика / Л. Н. Алёхина. – СПб : Санкт-Петербургский государственный университет, 2010. – 163 с.
3. Акушский И. Я. Машинная арифметика в остаточных классах / И. Я. Акушский, Д. И. Юдицкий. – М. : Сов. радио, 1968. – 438 с.
4. Андрушко І. В. Ідентифікація динамічних та фазових відхилень періодичних параметрів об'єкта керування [Електронний ресурс] / І. В. Андрушко // Матеріали ІХ Міжнародної конференції «Контроль і управління в складних системах» – КУСС, 2008. – Режим доступу : [http://mccs.vntu.edu.ua/mccs2008/materials/subsection\\_2.3.pdf](http://mccs.vntu.edu.ua/mccs2008/materials/subsection_2.3.pdf).
5. Атамас П. Й. Основи обліку в бюджетних організаціях : навч. посіб. / П. Й. Атамас. – К. : Центр навч. л-ри, 2003. – 284 с.
6. Атамас П. Аналіз і оцінка пропозицій з удосконалення плану рахунків / П. Атамас, О. Атамас // Бухгалтерський облік і аудит. – 2010. – №5. – С. 3–16.
7. Атамас П. Й. Облік у бюджетних установах : навч. посіб. [для студ. вищ. навч. закл.] / П. Й. Атамас. – К. : Центр уч. л-ри, 2009. – 288 с.
8. Апчерн А. Управленческий учёт: принципы и практика / А. Апчерн. – М. : Финансы и статистика, 2002. – 952 с.

9. Берсуцкий Я. Г. Информационная система управления предприятием / Я. Г. Берсуцкий. – К. : Наукова думка, 1986. – 168 с.

10. Бедрачук И. А. Рейтинговые модели оценки деятельности профессорско-преподавательского состава и их применение при определении раз мера стимулирующих и иных выплат [Электронный ресурс] / И. А. Бедрачук, Р. А. Луговой, Л. С. Мазелис, К. С. Солодухин. – Режим доступа : [www.vvsu.ru](http://www.vvsu.ru).

11. Беззубець Л. Л. Удосконалення та модернізація організації обліку в бюджетних установах [Електронний ресурс] / Л. Л. Беззубець // Економічний вісник університету. – Збірник наукових праць учених та аспірантів. – Переяслав-Хмельницький : ДВНЗ «Переяслав-Хмельницький державний педагогічний університет імені Григорія Сковороди». – 2012. – № 19/1. – Режим доступу: [http://www.nbu.gov.ua/portal/soc\\_gum/Evu/2012\\_19\\_1/Bezzubet.pdf](http://www.nbu.gov.ua/portal/soc_gum/Evu/2012_19_1/Bezzubet.pdf).

12. Боримська К. П. Концептуалізація принципів здійснення внутрішнього контролю в цілях дотримання захисту бухгалтерської інформації на підприємстві / К. П. Боримська // Бухгалтерський облік, економічний аналіз та контроль в умовах формування і розвитку сучасних концепцій управління : тези виступів на Міжнар. наук. конф. – Житомир : ЖДТУ, 2013. – С. 78–79.

13. Бородкін О. Внутрішньогосподарський (управлінський) облік: концепція і організація / О. Бородкін // Бухгалтерський облік і аудит. – 2001. – №2. – С. 45–53.

14. Брик І. Є. Бухгалтерський облік і звітність в бюджетних установах : навч. посіб. – К. : Держфінвидав, 1949. – 171 с.

15. Бухгалтерський облік: актуальні проблеми та рішення : моногр. / за ред. д-ра екон. наук, проф. С. С. Герасименка, д-ра екон. наук, проф. А. О. Єпіфанова ; [С. С. Герасименко, А. О. Єпіфанов, М. Д. Корінько та ін.]. – Суми : ДВНЗ «УАБС НБУ», 2010. – 162 с.

16. Бухштаб А. А. Теория чисел / А. А. Бухштаб. – М. : Просвещение, 1966. – 384 с.

17. Бюджетний Кодекс : Закон України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://kodeksy.com.ua/byudzhetnij\\_kodeks\\_ukraini/statja-56.htm](http://kodeksy.com.ua/byudzhetnij_kodeks_ukraini/statja-56.htm).

18. Валуев Б. И. О целях, задачах и принципах управленческой ориентации учёта / Б. И. Валуев // Вісник Житомирського державного технологічного університету. – 2003. – № 2. – С. 61–66.

19. Валуев Б. И. Стратегический управленческий учёт – очередной миф / Б. И. Валуев // Формування ринкової економіки в Україні. – 2005. – Спецвип. 15, ч. 2. – С. 9–13.

20. Васильцов І. В. Атаки спеціального виду на криптопристрої та методи боротьби з ними : моногр. / І. В. Васильцов. – Кременець : Вид. центр КОГРІ, 2009. – 264 с.

21. Васильцов І. В. Класифікація сучасних атак спеціального виду на реалізацію / І. В. Васильцов, Л. О. Дубчак // Захист інформації. – 2007. – № 4. – С. 10–21.

22. Васильченко Л. В. Огляд міжнародного досвіду з оцінювання якості діяльності професорсько-викладацького складу вищих навчальних закладів / Л. В. Васильченко // Педагогіка і психологія формування творчої особистості: проблеми і пошуки : зб. наук. пр. / ред. кол. : Т. І. Сущенко та ін. – К. – Запоріжжя, 2008. № 49. – С. 21–24.

23. Вельшенбах М. Криптография на Си и С++ в действии / М. Вельшенбах. – М. : Триумф, 2004. – 464 с.

24. Выговская Н. Г. Основные элементы системы внутрихозяйственного контроля // Очерки по бухгалтерскому учёту и контролю : моногр. / Н. Г. Выговская. – Житомир : ЧП «Рута», 2005. – 444 с.

25. Волинський В. І. Методи міжбазисних перетворень на основі розмежованої системи числення залишкових класів / В. І. Волинський // Вісник національного університету «Львівська політехніка». – 2010. – № 688. – С. 53–59.

26. Воронова Е. Ю. Принятие решений и методы учета затрат и калькуляции себестоимости : моногр. / Е. Ю. Воронова. – М. : ИНИОН РАН, 2007. – 206 с.

27. Гізатуліна Л. В. Реформування системи бухгалтерського обліку в державному секторі / Л. В. Гізатуліна, Н. І. Сушко // Незалежний аудитор. – 2012. – №6. – С. 56–57.

28. Глосарій термінів, наведених у Міжнародних стандартах бухгалтерського обліку для державного сектору [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://minfin.kmu.gov.ua/document/81067/C.pdf>.

29. Голов С. Бухгалтерский учёт: воспоминания о будущем / С. Голов // Бухгалтерия. – 2005. – № 29(652). – С. 10–17.

30. Голов С. Ретроспективний погляд на реформування бухгалтерського обліку в Україні. Антиміфологія / С. Голов // Бухгалтерський облік і аудит. – 2006. – № 2. – С. 3–13.

31. Горещька Л. Л. Активи у національних системах бухгалтерського обліку : Автореф. дис. канд. екон. наук / Л. Л. Горещька ; Ін-т аграр. економіки УААН. – К., 2003. – 18 с.

32. Господарський кодекс України : Закон України №436-IV, 16.01.2003 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.nau.ua/doc/?code=436-15>.

33. Гуцайлюк З. Облік і контроль у ринковій економіці : елементи концепції : моногр. / З. В. Гуцайлюк. – Тернопіль : Крок, 2013. – 173 с.

34. Данилюк М. О. Теорія і практика процесно-орієнтованого управління витратами / М. О. Данилюк, В. Р. Лещій. – Івано-Франківськ : Місто НВ, 2002. – 248 с.

35. Державні витрати на охорону здоров'я / Research and Branding Group [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [www.rb.com.ua/ukr/marketing/tendency/8283/](http://www.rb.com.ua/ukr/marketing/tendency/8283/).

36. Джога Р. Облік у бюджетних установах: основи побудови, нормативна база, реформування / Р. Т. Джога // Бухгалтерський облік і аудит. – 2005. – № 8–9. – С. 26–37.

37. Джога Р. Т. Облік у бюджетних установах : підруч. / Р. Т. Джога, Л. М. Сінельник, М. В. Дунаєва. – К. : КНЕУ, 2006. – 480 с.

38. Джога Р. Т. Бухгалтерський облік у бюджетних установах : навч. посіб. / Р. Т. Джога. – К. : КНЕУ, 2001. – 250 с.

39. Дорошенко Є. А. Оцінка професійних якостей професорсько-викладацького складу вищих навчальних закладів освіти / Є. А. Дорошенко, В. Є. Дорошенко // Сучасна економіка. – 2010. – № 1. – С. 47–54.

40. Дрозд І. К. Фінансовий контроль використання бюджетних коштів на державну підтримку АПК / І. К. Дрозд // Незалежний аудитор. – 2013. – №5 (III). – С. 8–14.

41. Дяченко С. О. Методика розрахунку вартості надання медичної допомоги (стаціонарного лікування, виконання медичних процедур та надання медичних послуг) в закладах охорони здоров'я України [Електронний ресурс] / С. О. Дяченко. – К. : МОЗ України, 2013. – Режим доступу : <http://www.ciet.kiev.ua/admin/upload/file/quick/SD-presentation-of-the-Method-of-calculating-the-cost-of-MS-04-03-2013.pdf>.

42. Иванов И. И. Бухгалтерский учёт в бюджетных учреждениях / И. И. Иванов. – М. : Госфиниздат, 1937. – 112 с.

43. Євдокимов В. В. Моделювання системи бухгалтерського обліку: теорія і практика застосування : автореф. дис. канд. екон. наук : 08.06.04 / В. В. Євдокимов ; Держ. акад. статистики, обліку та аудиту Держкомстату України. – К., 2005. – 21 с.

44. Єдина уніфікована методика розрахунку вартості медичних послуг, амбулаторно-поліклінічного та стаціонарного лікування [Електронний ресурс] / Р. О. Моїсеєнко, О. К. Толстанов, В. В. Залеська, В. І. Яструбінський, Г. О. Слабкий, М. В. Шевченко, Я. Ф. Радиш,

В. Д. Долот, В. О. Жельман, І. І. Чермак, М. І. Яцюк // Аптека від 21.05.2013 р. № 841(20). – Режим доступу : <http://www.apteka.ua/article/143330>.

45. Жебка В. В. Математичні методи моделювання економічних систем і процесів / В. В. Жебка, В. В. Левченко, О. Л. Лещинський. – К. : Дельта, 2006. – 272 с.

46. Железов І. Г. Сложные технические системы (оценка характеристик) / І. Г. Железов. – М. : Высшая школа, 1984. – 119 с.

47. Загородній А. Г. Економіка. Підприємництво. Менеджмент : Словник афоризмів-визначень. Книга І (А – К) / А. Г. Загородній, Г. Л. Вознюк. – К. : Вид. центр «Логос Україна», 2013. – 144 с.

48. Загородній А. Г. Фінансово-економічний словник / А. Г. Загородній, Г. Л. Вознюк. – Львів : НУ «Львівська політехніка», 2005. – 714 с.

49. Задірака В. К. Комп'ютерна арифметика багаторозрядних чисел / В. К. Задірака, О. С. Олексюк. – К., 2003. – 264 с.

50. Захарчин Г. М. Сучасні калькуляційні схеми в сфері охорони здоров'я / Г. М. Захарчин, М. В. Мирошніченко // Вісник національного університету «Львівська політехніка». – 2005. – № 533. – С. 32–36.

51. Заячківська О. В. Особливості розрахунку вартості медичних послуг / О. В. Заячківська // Вісник Національного університету водного господарства та природокористування. – 2012. – № 2(58). – С. 59–66.

52. Згуровський М. З. Основи системного аналізу / М. З. Згуровський, Н. Д. Панкратова. – К. : Вид. група ВНУ, 2007. – 544 с.

53. Івахненко С. В. Інформаційні технології аудиту та внутрішньогосподарського контролю в контексті світової інтеграції : моногр. / С. В. Івахненко. – Житомир : Рута, 2010. – 432 с.



54. Івахненко С. В. Інформаційні технології в організації бухгалтерського обліку та аудиту : навч. посіб. / С. В. Івахненко. – К. : Знання-Прес, 2003. – 349 с.

55. Каллас К. Э. Организация автоматизированной информационной системы бухгалтерского учёта / К. Э. Каллас. – М. : Финансы и статистика, 1990. – 176 с.

56. Касянчук М. М. Теорія алгоритмів перетворень китайської теореми про залишки в матрично-розмежованому базисі Радемахера-Крестенсона / М. М. Касянчук, Я. М. Николайчук, І. З. Якименко // Вісник національного університету «Львівська політехніка». – 2011. – № 688. – С. 118–124.

57. Кірейцев Г. Г. Методологічні засади формування та розвитку національної системи бухгалтерського обліку в Україні / Г. Г. Кірейцев // Вісник ЖДТУ. – 2003. – № 2. – С. 103–108.

58. Кирейцев Г. Г. Глобализация экономики и унификация методологии бухгалтерского учета : науч. докл. / Г. Г. Кирейцев. – Житомир : ЖГТУ, 2008. – 76 с.

59. Кічор В. П. Економіко-математичне моделювання і прогнозування / В. П. Кічор, Р. В. Фещур, В. В. Козик, С. Й. Воробець, Н. Є. Селюченко. – Львів : Львівська політехніка, 2007. – 156 с.

60. Кондрашова Т. М. Управлінський облік в державних вищих навчальних закладах : дис. ... канд. екон. наук : 08.00.09 / Т. М. Кондрашова ; Київ. нац. екон. ун-т ім. В. Гетьмана. – К., 2007. – 20 с.

61. Котова С. С. Витрати, видатки, затрати: їх економічна сутність та значення / С. С. Котова // Сучасні проблеми фінансово-господарського контролю : матеріали Другої Всеукраїнської науково-практичної конференції (21 листопада 2008 р.) / редкол. : П. П. Мазурок, Б. М. Одягайло, О. В. Плотніков [та ін.]. – Кривий Ріг : КЕІ, КНЕУ, 2008. – С. 356 – 358.

62. Кравченко О. В. Доходи і видатки бюджетних установ у вітчизняній та міжнародній практиці / О. В. Кравченко // Вісник Житомирського державного технологічного університету. – 2009. – №4(50). – С. 67–70.

63. Крейн А. М. Копиручѣт в бюджетных учреждениях / А. М. Крейн, Н. Ф. Преображенский. – М. : Москалиграф, 1929. – 53 с.

64. Кужельный Н. В. Бухгалтерский учѣт и его контрольные функции / Н. В. Кужельный. – М. : Финансы и статистика, 1985. – 143 с.

65. Кузнецова С. А. Бухгалтерський облік в системі формування управлінської інформації : методологія та практика : моногр. / С. А. Кузнецова. – Мелітополь : Таврійськ. держ. агротехнолог. ун-т, 2007. – 297 с.

66. Кузьмінський Ю. Що таке система бухгалтерського обліку? / Ю. Кузьмінський // Бухгалтерський облік і аудит. – 2006. – №6. – С. 8–11.

67. Кучер М. М. До питання оцінки результатів праці науково-педагогічних кадрів вищих навчальних закладів [Електронний ресурс] / М. М. Кучер, Е. В. Роздобудько. – Режим доступу : [http://library.kpi.kharkov.ua/Vestnik/2010\\_7/statti/Kycher\\_Rosdobydtko.pdf](http://library.kpi.kharkov.ua/Vestnik/2010_7/statti/Kycher_Rosdobydtko.pdf).

68. Лахно В. А. Захист інформації в клієнт-серверній системі автоматизації бухгалтерського обліку господарських операцій підприємства / В. А. Лахно, А. С. Петров // Інформаційні системи та мережі. – 2008. – №631. – С. 200–206.

69. Литвиненко Л. Модернізація системи бухгалтерського обліку в державному секторі як складова програми економічних реформ // Казна України. – 2011. – № 3. – С. 16–18.

70. Ловінська Л. Г. Уніфікація термінології бухгалтерського обліку – передумова створення національної системи бухгалтерського обліку в Україні / Л. Г. Ловінська // Фінанси України. – 2006. – №8. – С. 33–40.

71. Лондаренко О. О. Економічна природа видатків та її вплив на обліково-аналітичні аспекти бюджетних установ / О. О. Лондаренко // Економіка. Фінанси. Право. – 2008. – № 9. – С. 15–19.

72. Лучко М. Р. Невизначеність та ймовірність господарських операцій: до питання бухгалтерського обліку / М. Р. Лучко // Незалежний аудитор. – 2013. – №5 (III). – С. 15–22.

73. Метелиця В. М. Проблемні питання модернізації обліку в державному секторі України / В. М. Метелиця // Облік і фінанси АПК. – 2009. – № 4. – С. 80–83.

74. Методика розрахунку вартості послуг з охорони здоров'я : Наказ Міністерства охорони здоров'я України від 23.05.2011 р. №315.

75. Молдовян А. А. Криптография: скоростные шифры / А. А. Молдовян. – СПб. : БХВ-Петербург, 2002. – 496 с.

76. Набойщикова Т. Ю. Учётная политика для целей управленческого учёта в бюджетных учреждениях / Т. Ю. Набойщикова // Вестник Волгоградского университета. Серия : экономика. – 2009. – №1(14). – С. 158–162.

77. Наказ №539 «Про складання кошторису Державного вищого навчального закладу «Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана» на 2011 рік» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zavantag.com/docs/1364/index-228741-2.html>.

78. Николайчук Я. М. Коды Поля Галуа: теория та застосування : моногр. / Я. М. Николайчук. – Тернопіль : ТзОВ «Терно-граф», 2012. – 576 с.

79. Николайчук Я. М. Теоретичні основи та інформаційні технології побудови логіко-статистичної інформаційної моделі (ЛСІМ-4) на основі контролю спектральних характеристик об'єктів управління / Я. М. Николайчук, І. В. Андрушко, І. Р. Пітух // Міжнародний науково-технічний журнал «Оптико-електронні інформаційно-енергетичні технології». – 2006. – № 12. – С. 110–118.

80. Николайчук Я. М. Теорія джерел інформації : моногр. / Я. М. Николайчук. – Тернопіль : ТзОВ «Терно-граф», 2010. – 536 с.

81. Основні показники діяльності вищих навчальних закладів України на початок 2011/2012 навчального року [Електронний ресурс] : стат. щорічник. – К. : Державна служба статистики, 2012. – Режим доступу : [http://timo.com.ua/sites/default/files/materials/stat\\_bul\\_11.pdf](http://timo.com.ua/sites/default/files/materials/stat_bul_11.pdf).

82. Палий В. Ф. АСУ и проблемы теории бухгалтерского учёта / В. Ф. Палий, Я. В. Соколов. – М. : Финансы и статистика, 1981. – 224 с.

83. Палий В. Ф. Бухгалтерский учёт в системе экономической информации / В. Ф. Палий. – М. : Финансы, 1975. – 160 с.

84. Палий В. Ф. Теория бухгалтерского учёта : современные проблемы / В. Ф. Палий. – М. : Бухгалтерский учёт, 2007. – 86 с.

85. Пахомова І. Г. Перспективи комп'ютеризації обліку в бюджетних установах [Електронний ресурс] / І. Г. Пахомова, К. В. Лобанова // Ефективна економіка. – Режим доступу : <http://economy.nauka.com.ua/index.php?operation=1&iid=518>.

86. Пеліпадченко Р. О. Місце та роль обліку в управлінні економічною діяльністю бюджетних установ та організацій [Електронний ресурс] / Р. О. Пеліпадченко // Матеріали І Міжнародної науково-практичної Інтернет-конференції. Секція 2 : «Зростання ролі обліку, аналізу та аудиту в удосконаленні управління економічною діяльністю». – Режим доступу : <http://sfpk.at.ua/forum/13-20-2>.

87. Петренко Н. І. Соціальне значення захисної функції бухгалтерського обліку / Н. І. Петренко // Міжнародний збірник наукових праць ЖДТУ. – 2011. – № 1(19). – С. 297–300.

88. Пігош В. Формування системи управлінського обліку в державних вищих навчальних закладах / В. Пігош // Соціально-економічні проблеми і держава. – 2012. – №2 (7). – С. 170–179.

89. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. №2755-VI [Електронний ресурс] : Закон України. – Режим доступу : <http://zakon.nau.ua/doc/?uid=1011.47.0>.

90. Попов Н. У. Математический метод бухгалтерии / Н. У. Попов. – Красноярск : Типолитография М. Я. Кохановской, – 1906. – 264 с.

91. Порядок складання фінансової та бюджетної звітності розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів [Електронний ресурс] : Наказ Міністерства фінансів від 24.01.2012 р. №44. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0196-12/page>.

92. Порядок складання, розгляду, затвердження та основних вимогах до виконання кошторисів бюджетних установ [Електронний ресурс] : Постанова Кабінету міністрів України від 28.02.2002 р. №228 зі змінами та доповненнями. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/228-2002-%D0%BF>.

93. Про затвердження Випуску 1 «Професії працівників, що є загальними для всіх видів економічної діяльності» Довідника кваліфікаційних характеристик професій працівників [Електронний ресурс] : Наказ Міністерства праці та соціальної політики від 29.12.2004 р. №336. – Режим доступу : <http://www.uazakon.com/big/text15/pg1.htm>.

94. Про затвердження Методики розрахунку вартості надання послуг у сфері культури : Наказ Міністерства культури від 28.11.2013 р. № 1222.

95. Про затвердження Методики розрахунку орієнтовної середньої вартості підготовки одного кваліфікованого робітника, фахівця, аспіранта, докторанта : Постанова Кабінету Міністрів України від 20.05.2013 р. №346.

96. Про затвердження Методики формування вартості платних послуг, що можуть надаватися підрозділами Державної інспекції техногенної безпеки України : Наказ Міністерства фінансів України,

Міністерства економічного розвитку і торгівлі України від 01.06.2012 р. №983/21295.

97. Про затвердження Методики формування вартості платних послуг, які можуть надаватись підрозділами Державної воєнізованої гірничорятувальної служби у вугільній промисловості : Наказ Міністерства енергетики та вугільної промисловості України, Міністерства фінансів України, Міністерства економічного розвитку і торгівлі України від 16.10.2013 р. №734/872/1238.

98. Про затвердження національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі : Наказ Міністерства фінансів України №1202 від 12.10.2010 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z1017-10>.

99. Про затвердження Нормативу фінансування отримувача послуги денного догляду, що надається відповідно до Державного стандарту денного догляду : Наказ Міністерства соціальної політики України від 23.08.2013 р. №257.

100. Про затвердження Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі : Проект наказу Міністерства фінансів України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://195.78.68.18/minfin/control/uk/publish/article?showHidden=1&art\\_id=389725&cat\\_id=363499&ctime=1387183247121](http://195.78.68.18/minfin/control/uk/publish/article?showHidden=1&art_id=389725&cat_id=363499&ctime=1387183247121).

101. Про затвердження Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007-2015 роки [Електронний ресурс] : Постанова Кабінету Міністрів від 16 січня 2007 р., №34. – Режим доступу : [http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article/main?art\\_id](http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article/main?art_id).

102. Про затвердження тимчасового галузевого класифікатора медичних процедур (послуг) та хірургічних операцій [Електронний ресурс] : Наказ Міністерства охорони здоров'я від 14.02.2007 р. № 67. –

Режим доступу : [http://www.moz.gov.ua/ua/portal/dn\\_20070214\\_67.html](http://www.moz.gov.ua/ua/portal/dn_20070214_67.html).

103. Про затвердження Типового положення про бухгалтерську службу бюджетної установи [Електронний ресурс]: Постанова Кабінету Міністрів від 26 січня 2011 р. №59 (у редакції від 12.01.2013 р.). – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/59-2011-%D0%BF>.

104. Про Стратегію розвитку системи управління державними фінансами : Розпорядження Кабінету міністрів України від 1 серпня 2013 р. № 774-р.

105. Пушкар Л. Кошторис за спеціальним фондом / Л. Пушкар // Бюджетная бухгалтерия. – 2011. – № 8. – С. 13–14.

106. Пушкар М.С. Ідеальна система обліку : концепція, архітектура, інформація : моногр. / М. С. Пушкар, М. Г . Чумаченко. – Тернопіль : Карт-Бланш, 2011. – 336 с.

107. Пушкар М.С. Креативний облік (створення інформації для менеджерів) : моногр. / М. С. Пушкар. – Тернопіль : Карт-Бланш, 2006. – 334 с.

108. Рашитов Р. С. Логико-математическое моделирование в бухгалтерском учёте / Р. С. Рашитов. – М. : Финансы, 1979. – 128 с.

109. Рижа Т. В. Особливості бюджетування вищих навчальних закладів / Т. В. Рижа // Вісник Хмельницького національного університету. – 2010. – № 2, т. 3. – С. 176–182.

110. Свірко С. В. Бухгалтерський облік у бюджетних установах: методологія та організація : моногр. / С. В. Свірко. – К. : КНЕУ, 2006. – 244 с.

111. Свірко С. В. Суб'єкти та об'єкти бухгалтерського обліку в державному секторі України в контексті чинного вітчизняного законодавства / С. В. Свірко, А. І. Фаріон // Незалежний аудитор. – 2012. – №2 (IV). – С. 36–42.

112. Свірко С. В. Розвиток оцінки не фінансових активів у бюджетних установах: історичні традиції та сучасні тенденції / С. В. Свірко // Незалежний аудитор. – 2013. – №5 (III). – С. 23–33.

113. Сисюк С. В. Облік і контроль витрат і калькулювання собівартості платних освітніх послуг : автореф. дис.... канд. екон. наук : 08.00.09 / С. В. Сисюк ; Київ. нац. екон. ун-т ім. В. Гетьмана. – К., 2008. – 20 с.

114. Сисюк С. В. Визначення вартості платних медичних послуг та їх облікове забезпечення / С. В. Сисюк, Н. М. Зорій // Вісник Запорізького національного університету. – 2010. – №2(6). – С. 181–186.

115. Скрипник М. І. Трагування сутності собівартості продукції, її види та значення в процесі калькулювання / М. І. Скрипник // Облік і фінанси АПК. – 2010. – № 4. – С. 27–31.

116. Словопедія. Економічна енциклопедія [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://slovopedia.org.ua/38/53402/380372.html>.

117. Стандарти бухгалтерського обліку для державного сектору [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.minfin.gov.ua/document/81046/B4.pdf>.

118. Сучасні проблеми теорії, методології та організації обліку вітчизняних підприємств : моногр. / Задорожний З. В., Крупка Я. Д., Гуцайлюк З. В., Богач А. Г., Гудзь Н. В., Давидович І. Є., Дерій В. А., Ковальчук Є. К., Мельник В. Г., Мельник Р.О., Микитюк Н. Я., Назарова І. Я., Омецінська І. Я., Панасюк В. М., Семеген Л. Г., Мельничук І. В., Римар Г. А., Богуцька Л. Т., Дерій М. В., Починок Н. В. / Тернопіль : ХАЙ-ТЕК ПРЕС, 2010. – 254 с.

119. Сучасні проблеми розвитку системи обліку в Україні : моногр. / за ред. докт. екон. наук, проф. М. С. Пушкаря. – Тернопіль : ТНЕУ, 2010. – 268 с.



120. Сушко Н. І. Реалізація реформи бухгалтерського обліку в державному секторі / Н. І. Сушко // Державний бухгалтер і аудитор. – 2012. – №1. – С. 11–17.

121. Терещенко Л. О. Інформаційні системи і технології обліку : Навч. посібник / Л. О. Терещенко, І. І. Матієнко-Зубенко. – К. : КНЕУ, 2004. – 187 с.

122. Трапицын С. Ю. Система оценки качества деятельности профессорско-преподавательского состава университета // Вестник Герценовского университета. – 2007. – №6. – С. 11-16.

123. Хомин П. Я. Формування системи звітності сільськогосподарських підприємств та її облікового забезпечення : автореф. дис. д-ра екон. наук : 08.06.04 / П. Я. Хомин ; Нац. наук. центр «Ін-т аграр. Економіки» УААН. – К., 2004. – 34 с.

124. Хомин П. Я. Парадигма й контроверзи бухгалтерського обліку та звітності (спроба консеквентного аналізу) : моногр. / П. Я. Хомин, Г. П. Журавель. – Тернопіль : Економічна думка, 2007. – 299 с.

125. Черненко А. Ф. Калькуляция на предприятиях оборонного промышленного комплекса : моногр / А. Ф. Черненко, О. А. Афолина. – Челябинск : Изд. центр ЮУрГУ, 2013. – 181 с.

126. Шара Є. Ю. Бухгалтерський облік у бюджетних установах і організаціях : навч. посіб. / Є. Ю. Шара, О. М. Андрієнко, Л. І. Жидеєва. – К. : Центр уч. л-ри, 2011. – 440 с.

127. Шевчук в. О. Контроль господарських систем в суспільстві з перехідною економікою (Проблеми теорії, організації, методології) : моногр. / В. О. Шевчук. – К. : Київ. торг.-екон. ун-т, 1998. – 371 с.

128. Ширмовська Н. Г. Діагностування станів квазістаціонарних об'єктів засобами логіко-статистичного опрацювання / Н. Г. Ширмовська, Г. І. Левицька, М. І. Гучій // Вісник Хмельницького національного університету. – 2013. – №2. – С. 231–238.

129. Ширмовська Н. Г. Моделювання процесів діагностування станів складних об'єктів управління комп'ютерних систем [Електронний ресурс] / Н. Г. Ширмовська, Я. Н. Николайчук // Lviv Polytechnic National University Institutional Repository <http://ena.lp.edu.ua>. – Режим доступу : <http://ena.lp.edu.ua:8080/bitstream/ntb/20047/1/38-219-224.pdf>.

130. Ширмовська Н. Г. Систематизація кластерних моделей квазістаціонарних переходів об'єкта управління в перед аварійних та аварійних ситуаціях / Н. Г. Ширмовська, Я. Н. Николайчук // Вісник університету «Україна». – 2011. – №2. – С. 35–42.

131. Ширмовська Н. Г. Теоретичні основи та методологія формалізації станів квазістаціонарних об'єктів / Н. Г. Ширмовська // Методи та прилади контролю якості. – 2010. – № 24. – С. 116–119.

132. Шпак В. А. Організація бухгалтерського обліку : концептуальний підхід : моногр. – К. : Бізнес Медіа Консалтинг, 2011. – 312 с.

133. Шэннон К. Работы по теории информации и кибернетике : монография / К. Шеннон ; пер. с англ. под ред. Р. Л. Добрушина, О. Б. Лупанова ; с предисл. А. Н. Колмогорова. – М. : Иностран. лит., 1963. – 829 с.

134. Якименко І. З. Критерії оцінки рівня захисту комп'ютерних мереж з врахуванням їх архітектури / І. З. Якименко // Інформатика та математичні методи в моделюванні. – 2013. – Т. 3, №1. – С. 82–90.

135. Bergel P. Rechnungshöfe als vierte Staatsgewalt? / Philipp Bergel. – Göttingen : Universitätsdrucke Göttingen, 2010. – 253 p.

136. Cantaluppi V. Auswertung der Bedarfsanalyse - Lehrpersonen im Fach Informatik / ICT / Viviane Cantaluppi // Befragung der Schulleitungen der Mittelschulen in der Schweiz und dem Fürstentum Liechtenstein. – Zürich : Institut für Informatik, Universität Zürich, 2007. – 12 s.

137. Das Controllingkonzept. Der Weg zu einem wirkungsvollen Controllingsystem / Von Horvath und Partners. 5.Auflage. – München : Druckerei C. H. Beck. – 306 s.

138. 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.

139. Elgamal T. A Public Key Cryptosystem and a Signature Scheme Based on Discrete Logarithms / T. Elgamal // IEEE Transactions on Information Theory. Vol. IT-31. – 1985. – №4. – S. 469–472.

140. Gizatulin M. B. Accounting policy and its impact on information quality in accounting systems of public sector / M. B. Gizatulin // Незалежний аудитор. – 2013. – №5(III). – S. 49–54.

141. Hartley R. V. L. Transmission of information / R.V.L. Hartley // The Bell System Technical Journal. – 1928. – Vol. 7. – P. 535–563.

142. Horvath P. Das Controllingkonzept. Der Weg zu einem wirkungsvollen Controllingsystem / Peter Horvath / Autor Statement: von Horvath & Partners. – München : Dt. Taschenbuch-Verb., 2003. – 297 s.

143. Jamaludin N. Fundamentals of Accounting and Finance / N. Jamaludin, N. Lode, J. Ahmad, A. Abidin, A. Ali, N. Aziz. – Meteor Doc. Sdn. Bhd., 2009. – 214 p.

144. Mischke J. E-nauczanie a zarządzanie potencjałem intelektualnym uczelni / Jerzy M. Mischke // Koncepcje i praktyka e-edukacji / Pod redakcją naukową Marcina Dąbrowskiego i Marii Zając. – Warszawa : Fundacja Promocji i Akredytacji Kierunków Ekonomicznych, 2011. – 164 s.

145. Mochizuki T. Teaching quality evaluation for better in-house staffing at the higher education level: a case study of gender disparity in a Japanese research-centered university [Electronic resource] / Taro Mochizuki and Satoshi Ogihara / Conference on Trends in the management of human resources in higher education. – Japan: Osaka

University (OECD). – Access mode : <http://www.oecd.org/edu/imhe/35322767.pdf>.

146. Shannon, C. E. A Mathematical Theory of Communication / C. E. Shannon // The Bell System Technical Journal. – 1948. – Vol. 27. – P. 379–656.

147. The Babylonian tablet Plimpton 322 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.math.ubc.ca/~cass/courses/m446-03/pl322/pl322.html>.

148. Zarządzanie w samorządnie terytorialnym. Najlepsze praktyki / Pod redakcją Marcina Zawickiego, Stanisława Mazura i Jarosława Bobera. – Kraków : Małopolska Szkoła Administracji Publicznej Akademii Ekonomicznej, 2004. – 250 p.

## **ДОДАТКИ**

# ДОДАТОК А

ЗАТВЕРДЖЕНО

Наказ Міністерства фінансів України,  
Міністерства охорони здоров'я України від 26.05.2010 N 283/437

Зареєстровано  
в Міністерстві юстиції України  
від 17 червня 2010 р. за N 403/17698

## Типовий перелік бюджетних програм та результативних показників їх виконання для місцевих бюджетів у галузі «Охорона здоров'я»\*

|          |   |  |
|----------|---|--|
| Програма | Багатопрофільна стаціонарна медична допомога населенню (Код тимчасової класифікації видатків та кредитування місцевих бюджетів (далі - КТКВК) 080101) |  |
| 1        | 2   |  |
| Мета     | Підвищення рівня надання медичної допомоги та збереження здоров'я населення   |  |
|          | Завдання  | Результативні показники  |
|          | 1. Забезпечення надання населенню амбулаторно-поліклінічної допомоги<br>2. Забезпечення надання населенню стаціонарної медичної допомоги              | Показники затрат:<br>кількість установ, од.;<br>кількість штатних одиниць, од., у т. ч. лікарів, од.;<br>кількість ліжок у звичайних стаціонарах, од.;<br>кількість ліжок у стаціонарах денного перебування, од.;<br>кількість ліжок у денних стаціонарах, од.<br>Показники продукту:<br>кількість ліжко-днів у звичайних стаціонарах, тис. од.;<br>кількість ліжко-днів у стаціонарах денного перебування, тис. од.;<br>кількість ліжко-днів у денних стаціонарах, тис. од.;<br>кількість лікарських відвідувань (у поліклінічних відділеннях лікарень), осіб;<br>кількість пролікованих хворих у стаціонарі, осіб.<br>Показники ефективності:<br>завантаженість ліжкового фонду у звичайних стаціонарах, днів;<br>завантаженість ліжкового фонду у стаціонарах денного перебування, днів;<br>завантаженість ліжкового фонду у денних стаціонарах, днів;<br>середня тривалість лікування в стаціонарі одного хворого, днів.<br>Показники якості:<br>рівень виявлення захворювань на ранніх стадіях, %;<br>рівень виявлення захворювань у осіб працездатного віку на ранніх стадіях, %;<br>зниження рівня захворюваності порівняно з попереднім роком, %;<br>зниження показника летальності, % |

Продовження дод. А

| 1        | 2   |   |
|----------|---|---|
| Програма | Багатопрофільна медична допомога населенню, що надається територіальними медичними об'єднаннями (КТКВК 080102)                                      |   |
| Мета     | Підвищення рівня надання медичної допомоги та збереження здоров'я населення   |   |
|          | Завдання  | Результативні показники   |
|          | <p>1. Забезпечення надання населенню амбулаторно-поліклінічної допомоги</p> <p>2. Забезпечення надання населенню стаціонарної медичної допомоги</p> | <p>Показники затрат:</p> <p>кількість установ, од.;</p> <p>кількість штатних одиниць, од.;</p> <p>кількість ліжок у звичайних стаціонарах, од.;</p> <p>кількість ліжок у стаціонарах денного перебування, од.;</p> <p>кількість ліжок у денних стаціонарах, од.</p> <p>Показники продукту:</p> <p>кількість ліжко-днів у звичайних стаціонарах, тис. од.;</p> <p>кількість ліжко-днів у стаціонарах денного перебування, тис. од.;</p> <p>кількість ліжко-днів у денних стаціонарах, тис. од.;</p> <p>кількість лікарських відвідувань (у поліклінічних відділеннях лікарень), осіб;</p> <p>кількість пролікованих хворих у стаціонарі, осіб.</p> <p>Показники ефективності:</p> <p>завантаженість ліжкового фонду у звичайних стаціонарах, днів;</p> <p>завантаженість ліжкового фонду у стаціонарах денного перебування, днів;</p> <p>завантаженість ліжкового фонду у денних стаціонарах, днів;</p> <p>середня тривалість лікування в стаціонарі одного хворого, днів.</p> <p>Показники якості:</p> <p>рівень виявлення захворювань на ранніх стадіях, %;</p> <p>зниження рівня захворюваності порівняно з попереднім роком, %;</p> <p>зниження показника летальності, %</p> |

Продовження дод. А

| 1        | 2   |   |
|----------|---|---|
| Програма | Спеціалізована стаціонарна медична допомога населенню (КТКВК 080201)  |   |
| Мета     | Підвищення рівня надання медичної допомоги та збереження здоров'я населення   |   |
|          | Завдання  | Результативні показники   |
|          | <p>1. Забезпечення надання населенню спеціалізованої амбулаторно-поліклінічної допомоги</p> <p>2. Забезпечення надання населенню спеціалізованої стаціонарної медичної допомоги</p> | <p>Показники затрат:</p> <p>кількість установ, од.;</p> <p>кількість штатних одиниць, од.;</p> <p>кількість ліжок у денних стаціонарах, од.;</p> <p>кількість ліжок у звичайних стаціонарах, од.;</p> <p>кількість ліжок у стаціонарах денного перебування, од.</p> <p>Показники продукту:</p> <p>кількість лікарських відвідувань (у поліклінічних відділеннях), од.;</p> <p>кількість ліжко-днів у звичайних стаціонарах, тис. од.;</p> <p>кількість ліжко-днів у стаціонарах денного перебування, тис. од.;</p> <p>кількість ліжко-днів у денних стаціонарах, тис. од.;</p> <p>кількість пролікованих хворих у стаціонарі, осіб, у т. ч. у денному стаціонарі, осіб;</p> <p>кількість прооперованих хворих, осіб;</p> <p>кількість проведених операцій, од.</p> <p>Показники ефективності:</p> <p>середня кількість відвідувань у поліклініках на одну штатну посаду лікаря, од.;</p> <p>завантаженість ліжкового фонду у звичайних стаціонарах, днів;</p> <p>завантаженість ліжкового фонду у стаціонарах денного перебування, днів;</p> <p>завантаженість ліжкового фонду у денних стаціонарах, днів;</p> <p>середня тривалість лікування в стаціонарі одного хворого, днів.</p> <p>Показники якості:</p> <p>зниження рівня захворюваності порівняно з попереднім роком, %;</p> <p>зниження показника летальності, %</p> |



Продовження дод. А

| 1        | 2  |   |
|----------|--|---|
| Програма | Діагностика і лікування у клініках науково-дослідних інститутів (080202)   |   |
| Мета     | Підвищення рівня надання медичної допомоги та збереження здоров'я населення  |   |
|          | Завдання   | Результативні показники   |
|          | Забезпечення надання населенню висококваліфікованої медичної допомоги  | <p>Показники затрат:<br/>                     кількість установ, од.;<br/>                     кількість штатних одиниць, од.;<br/>                     кількість ліжок у звичайних стаціонарах, од.</p> <p>Показники продукту:<br/>                     кількість ліжко-днів у звичайних стаціонарах, тис. од.;<br/>                     кількість пролікованих хворих, осіб.</p> <p>Показники ефективності:<br/>                     завантаженість ліжкового фонду у звичайних стаціонарах, днів;<br/>                     середня тривалість лікування в стаціонарі одного хворого, днів.</p> <p>Показники якості:<br/>                     зниження рівня захворюваності в порівнянні з попереднім роком, %;<br/>                     зниження показника летальності, %</p>  |
| Програма | Лікарсько-акушерська допомога вагітним, породіллям та новонародженим (КТКВК 080203)  |   |
| Мета     | Підвищення рівня надання медичної допомоги вагітним, роділлям, породіллям та новонародженим у лікувально-профілактичних закладах |   |
|          | Завдання   | Результативні показники   |
|          | Забезпечення надання належної лікарсько-акушерської допомоги вагітним, роділлям, породіллям та новонародженим                    | <p>Показники затрат:<br/>                     кількість пологових будинків, од.;<br/>                     кількість ліжок, од.;<br/>                     кількість штатних одиниць, од., у т. ч. лікарів, од., з них у жіночих консультаціях, од.</p> <p>Показники продукту:<br/>                     кількість ліжко-днів, тис. од.;<br/>                     кількість породіль, осіб;<br/>                     кількість новонароджених, осіб;<br/>                     кількість відвідувань жіночих консультацій, од.</p> <p>Показники ефективності:<br/>                     середня тривалість перебування породіль у пологовому будинку, днів;<br/>                     кількість породіль на одного лікаря, осіб;<br/>                     кількість відвідувань на одного лікаря в жіночих консультаціях, од.;<br/>                     кількість жінок, які вчасно стали на облік в жіночих консультаціях по вагітності, од.;<br/>                     завантаженість ліжкового фонду, днів.</p> <p>Показники якості:<br/>                     зниження показника летальності, %;<br/>                     зниження кількості кесарських розтинів по відношенню до загальної чисельності пологів</p> |

Продовження дод. А

| 1        | 2   |  |
|----------|---|--|
| Програма | Санаторне лікування хворих на туберкульоз (КТКВК 080204)  |  |
| Мета     | Підвищення рівня надання медичної допомоги та збереження здоров'я населення                             |  |
|          | Завдання  | Результативні показники  |
|          | Забезпечення санаторного лікування хворих на туберкульоз  | Показники затрат:<br>кількість санаторіїв, од.;<br>кількість штатних одиниць, од.;<br>кількість ліжок, од.<br>Показники продукту:<br>кількість хворих, які отримали санаторне лікування, осіб;<br>кількість ліжко-днів, тис. од.<br>Показники ефективності:<br>тривалість перебування однієї особи у санаторії, днів;<br>завантаженість ліжкового фонду, днів.<br>Показники якості:<br>рівень покращення стану здоров'я на момент виписки з санаторію, % |
| Програма | Санаторне лікування дітей та підлітків із соматичними захворюваннями (крім туберкульозу) (КТКВК 080205) |  |
| Мета     | Підвищення рівня надання медичної допомоги та збереження здоров'я дитячого населення                    |  |
|          | Завдання  | Результативні показники  |
|          | Забезпечення санаторного лікування дітей та підлітків із соматичними захворюваннями (крім туберкульозу) | Показники затрат:<br>кількість санаторіїв, од.;<br>кількість штатних одиниць, од.;<br>кількість ліжок, од.<br>Показники продукту:<br>кількість хворих, які отримали санаторне лікування, осіб;<br>кількість ліжко-днів, тис. од.<br>Показники ефективності:<br>тривалість перебування однієї особи у санаторії, днів;<br>завантаженість ліжкового фонду, днів.<br>Показники якості:<br>рівень покращання стану здоров'я на момент виписки з санаторію, % |

Продовження дод. А

| 1        | 2  |   |
|----------|--|---|
| Програма | Санаторно-реабілітаційна допомога населенню (КТКВК 080206)   |   |
| Мета     | Підвищення рівня надання медичної допомоги та збереження здоров'я населення                          |   |
|          | Завдання   | Результативні показники   |
|          | Забезпечення санаторно-реабілітаційного лікування населення  | Показники затрат:<br>кількість санаторіїв, од.;<br>кількість штатних одиниць, од.;<br>кількість ліжок, од.<br>Показники продукту:<br>кількість хворих, які отримали санаторне лікування, осіб;<br>кількість ліжко-днів, тис. од.<br>Показники ефективності:<br>тривалість перебування однієї особи у санаторії, днів;<br>завантаженість ліжкового фонду, днів.<br>Показники якості:<br>рівень покращання стану здоров'я на момент виписки з санаторію, %  |
| Програма | Медико-соціальний захист дітей-сиріт та дітей, позбавлених батьківського піклування (КТКВК 080207)   |   |
| Мета     | Утримання, лікування, догляд та виховання дітей-сиріт та дітей, позбавлених батьківського піклування |   |
|          | Завдання   | Результативні показники   |
|          | Забезпечення утримання, догляду та надання медичної допомоги дітям у будинках дитини                 | Показники затрат:<br>число будинків дитини, од.;<br>кількість штатних одиниць, од.;<br>кількість ліжок, од.<br>Показники продукту:<br>кількість ліжко-днів, тис. од.;<br>кількість дітей, що перебувають у закладі, осіб,<br>з них: діти-інваліди, осіб, діти-сироти, осіб.<br>Показники ефективності:<br>завантаженість ліжкового фонду, днів;<br>витрати на утримання однієї дитини, грн.   |
| Програма | Створення банків крові та її компонентів (КТКВК 080208)  |   |
| Мета     | Забезпечення медичних закладів препаратами крові та її компонентами                                  |   |
|          | Завдання   | Результативні показники   |
|          | Заготівля і переробка донорської крові та виробництво препаратів крові                               | Показники затрат:<br>кількість закладів, од.;<br>кількість штатних одиниць, од.<br>Показники продукту:<br>обсяг заготівлі крові, л;<br>обсяги одержаних компонентів крові, л;<br>кількість закладів, яким поставлено компоненти крові, од.<br>Показники ефективності:<br>кількість заготовленої продукції на одну штатну посаду, л;<br>середні витрати на 1 л продукту, грн.<br>Показники якості:<br>динаміка кількості заготовленої продукції порівняно з минулим роком, %;<br>динаміка кількості заготовленої продукції на одного працівника, % |

| 1        | 2  |  |
|----------|--|--|
| Програма | Надання швидкої та невідкладної медичної допомоги населенню (КТКВК 080209)   |  |
| Мета     | Підвищення рівня надання медичної допомоги та збереження здоров'я населення  |  |
|          | Завдання   | Результативні показники  |
|          | Забезпечення надання належної, доступної швидкої медичної допомоги населенню | <p>Показники затрат:<br/>кількість установ, од.;<br/>кількість штатних одиниць, од.;<br/>кількість медичних бригад, од.</p> <p>Показники продукту:<br/>кількість виїздів за викликами, од.;<br/>кількість здійснених приїздів на місце виклику до 15 хв. з моменту звернення, од.;<br/>число осіб, яким надано допомогу амбулаторно та при виїздах, осіб.</p> <p>Показники ефективності:<br/>відсоток кількості здійснених приїздів на місце виклику до 15 хв. з моменту звернення до загальної кількості виїздів за викликами, %;<br/>кількість виїздів на одну бригаду швидкої медичної допомоги, од.;<br/>середній час доїзду медичної бригади до місця виклику, хв.</p> <p>Показники якості:<br/>зниження показника летальності, %</p> |
| Програма | Амбулаторно-поліклінічна допомога населенню (КТКВК 080300)                   |  |
| Мета     | Підвищення рівня надання медичної допомоги та збереження здоров'я населення  |  |
|          | Завдання   | Результативні показники  |
|          | Забезпечення надання населенню амбулаторно-поліклінічної допомоги            | <p>Показники затрат:<br/>кількість установ, од.;<br/>кількість штатних одиниць, од.;<br/>кількість ліжок в денних стаціонарах, од.</p> <p>Показники продукту:<br/>кількість лікарських відвідувань, тис. од.;<br/>кількість ліжко-днів в денних стаціонарах, тис. од.</p> <p>Показники ефективності:<br/>завантаженість ліжкового фонду в денних стаціонарах, днів;<br/>середній термін перебування на лікуванні в денному стаціонарі одного хворого, днів;<br/>кількість пацієнтів на одного лікаря, осіб.</p> <p>Показники якості:<br/>зниження рівня захворюваності з тимчасовою втратою працездатності та первинного виходу на інвалідність, %</p>   |

Продовження дод. А

| 1        | 2  |   |
|----------|--|---|
| Програма | Спеціалізована амбулаторно-поліклінічна допомога населенню (КТКВК 080400)                                |   |
| Мета     | Підвищення рівня надання медичної допомоги та збереження здоров'я населення                              |   |
|          | Завдання   | Результативні показники   |
|          | Забезпечення надання населенню спеціалізованої амбулаторно-поліклінічної допомоги                        | <p>Показники затрат:<br/>                     кількість установ, од.;<br/>                     кількість штатних одиниць, од.;<br/>                     кількість ліжок у денних стаціонарах, од.</p> <p>Показники продукту:<br/>                     кількість лікарських відвідувань, тис. од.;<br/>                     кількість ліжко-днів у денних стаціонарах, тис. од.</p> <p>Показники ефективності:<br/>                     завантаженість ліжкового фонду в денних стаціонарах, днів;<br/>                     середній термін перебування на лікуванні в денному стаціонарі одного хворого, днів;<br/>                     кількість пацієнтів на одного лікаря, осіб.</p> <p>Показники якості:<br/>                     зниження рівня захворюваності з тимчасовою втратою працездатності та первинний вихід на інвалідність, %</p> |
| Програма | Надання стоматологічної допомоги населенню (КТКВК 080500)  |   |
| Мета     | Підвищення рівня надання медичної допомоги та збереження здоров'я населення                              |   |
|          | Завдання   | Результативні показники   |
|          | Забезпечення надання належної лікувально-оздоровчої та профілактичної стоматологічної допомоги населенню | <p>Показники затрат:<br/>                     кількість закладів, од.;<br/>                     кількість штатних одиниць, од.</p> <p>Показники продукту:<br/>                     кількість лікарських відвідувань, од.;<br/>                     чисельність осіб, яким проведена планова санація, осіб;<br/>                     кількість протезувань всього, од., у т. ч. пільгових протезувань, од.</p> <p>Показники ефективності:<br/>                     кількість пролікованих пацієнтів на одного лікаря-стоматолога, осіб;<br/>                     відсоток осіб, що отримали пільгове зубопротезування, до загальної кількості осіб, що перебувають на черзі на пільгове зубопротезування, %</p>  |

Продовження дод. А

| 1        | 2   |  |
|----------|---|--|
| Програма | Первинна медико-санітарна допомога (КТКВК 080600)   |  |
| Мета     | Підвищення рівня надання медичної допомоги та збереження здоров'я населення   |  |
|          | Завдання  | Результативні показники  |
|          | Забезпечення діагностування і виявлення захворювання на ранніх стадіях та надання первинної медичної допомоги                                       | Показники затрат:<br>кількість установ, од.;<br>кількість штатних одиниць, од.<br>Показники продукту:<br>кількість лікарських відвідувань, тис. од.;<br>кількість відвідувань на дому, тис. од.<br>Показники ефективності:<br>середня кількість відвідувань на одну штатну посаду лікаря, од.;<br>середня вартість одного відвідування, грн.<br>Показники якості:<br>динаміка рівня виявлення захворювань на ранніх стадіях, % |
| Програма | Заходи по боротьбі з епідеміями (КТКВК 080703)  |  |
| Мета     | Стабілізація епідемічної ситуації   |  |
|          | Завдання  | Результативні показники  |
|          | Завдання та результативні показники мають визначатися виходячи зі змісту конкретних заходів   |  |
| Програма | Інформаційно-методичне та просвітницьке забезпечення в галузі охорони здоров'я (КТКВК 080704)   |  |
| Мета     | Інформаційне забезпечення населення з питань здорового способу життя та санітарно-гігієнічного виховання  |  |
|          | Завдання  | Результативні показники  |
|          | Забезпечення зростання рівня гігієнічної освіченості населення, ощадливого ставлення до свого здоров'я, прищеплення навиків здорового способу життя | Показники затрат:<br>кількість закладів, од.;<br>кількість штатних одиниць, од.<br>Показники продукту:<br>кількість виданих брошур, буклетів, плакатів тощо, од.;<br>кількість надрукованих статей, заміток у ЗМІ, од.<br>Показники ефективності:<br>кількість виданої продукції на одного працівника, од.<br>Показники якості:<br>динаміка кількості видань на одного працівника, %   |

| 1        | 2   |  |
|----------|---|--|
| Програма | Проведення належної медико-соціальної експертизи (МСЕК) (КТКВК 081001)  |  |
| Мета     | Забезпечення проведення належної медико-соціальної експертизи   |  |
|          | Завдання  | Результативні показники  |
|          | Надання обґрунтованих висновків щодо наявності та рівня стійкої втрати працездатності освідчуваних осіб   | Показники затрат:<br>кількість закладів, од.;<br>кількість штатних одиниць, од.<br>Показники продукту:<br>кількість проведених освідчень первинно-скерованих на МСЕК, од.;<br>кількість проведених освідчень, скерованих на МСЕК на переосвідчення, од.;<br>кількість випадків переходу з групи на групу інвалідності, од.;<br>кількість випадків зняття групи інвалідності, од.;<br>кількість випадків встановлення первинної інвалідності, од.<br>Показники ефективності:<br>кількість проведених освідчень на одного лікаря, од.;<br>вартість одного освідчення, грн.   |
| Програма | Інші заходи в галузі охорони здоров'я (КТКВК 081002)  |  |
| Мета     | Забезпечення проведення інших заходів у галузі охорони здоров'я   |  |
|          | Завдання  | Результативні показники  |
|          | 1. Встановлення причин достовірності насильницької та насильницької смерті<br>2. Інформаційно-аналітичне забезпечення закладів охорони здоров'я | Показники затрат:<br>кількість закладів, од.;<br>кількість штатних одиниць, од.<br>Показники продукту:<br>кількість проведених розтинів, од.;<br>кількість проведених мікро-, гістологічних та інших досліджень, од.;<br>кількість звітних форм, од.;<br>кількість аналітичних довідок, методичних рекомендацій, письмових роз'яснень, довідників, іншої інформації, од.;<br>кількість проведених статистичних ревізій, перевірок, участі у комплексних комісіях, од.;<br>кількість кураторських виїздів спеціалістів, од.<br>Показники ефективності:<br>кількість проведених розтинів і досліджень на одного працівника, од.;<br>кількість кураторських виїздів на одного працівника, од.;<br>кількість аналітичних довідок, методичних рекомендацій, письмових роз'яснень, довідників, іншої інформації на одного працівника, од.;<br>кількість звітних форм на одного працівника, од. |

Продовження дод. А

| 1        | 2  |   |
|----------|--|---|
| Програма | Служби технічного нагляду за будівництвом та капітальним ремонтом (КТКВК 081003)   |   |
| Мета     | Забезпечення технічного нагляду за функціонуванням, ремонтом, обслуговуванням та експлуатацією приміщень закладів охорони здоров'я                       |   |
|          | Завдання   | Результативні показники   |
|          | Забезпечення технічного нагляду за функціонуванням, ремонтом, обслуговуванням та експлуатацією приміщень закладів охорони здоров'я                       | Показники затрат:<br>кількість штатних одиниць, од.;<br>кількість закладів, що обслуговуються, од.;<br>площа приміщень, що обслуговуються, м <sup>2</sup> .<br>Показники продукту:<br>кількість установ, де проведено реконструкцію чи капремонт, од.;<br>площа відремонтованих приміщень, м <sup>2</sup> .<br>Показники ефективності:<br>затрати на супровід ремонту 1м <sup>2</sup> приміщення, грн.            |
| Програма | Централізований бухгалтерський та фінансовий облік закладів охорони здоров'я (КТКВК 081004)  |   |
| Мета     | Забезпечення фінансування закладів охорони здоров'я, контроль за веденням бухгалтерського обліку та звітності установ охорони здоров'я                   |   |
|          | Завдання   | Результативні показники   |
|          | Забезпечення складання і надання кошторисної, звітної, фінансової документації, фінансування установ охорони здоров'я згідно з затвердженими кошторисами | Показники затрат:<br>кількість установ, од.;<br>кількість штатних одиниць, од.<br>Показники продукту:<br>кількість медичних закладів, які обслуговує централізована бухгалтерія, од.;<br>кількість складених звітів працівниками бухгалтерії, од.;<br>кількість рахунків, од.<br>Показники ефективності:<br>кількість складених звітів на одного працівника, од.;<br>кількість рахунків на одного працівника, од. |
| Програма | Господарське обслуговування закладів охорони здоров'я (КТКВК 081005)   |   |
| Мета     | Визначається залежно від виду послуг, що надаються закладам охорони здоров'я   |   |
|          | Завдання   | Результативні показники   |
|          | Визначаються залежно від виду послуг, що надаються закладам охорони здоров'я   |   |



Продовження дод. А

| 1        | 2   |   |
|----------|---|---|
| Програма | Забезпечення централізованих заходів з лікування хворих на цукровий та нецукровий діабет (КТКВК 081009)   |   |
| Мета     | Забезпечення лікування хворих на цукровий та нецукровий діабет  |   |
|          | Завдання  | Результативні показники   |
|          | 1. Забезпечення хворих на цукровий діабет препаратами інсуліну<br>2. Забезпечення хворих на нецукровий діабет препаратами десмопресину  | Показники затрат:<br>видатки на забезпечення медикаментами хворих на цукровий діабет, грн.;<br>видатки на забезпечення медикаментами хворих на нецукровий діабет, грн.<br>Показники продукту:<br>кількість хворих на цукровий діабет, що забезпечуються препаратами інсуліну, осіб;<br>кількість хворих на нецукровий діабет, що забезпечуються препаратами десмопресину, осіб.<br>Показники ефективності:<br>забезпеченість хворих на цукровий діабет препаратами інсуліну, %;<br>забезпеченість хворих на нецукровий діабет препаратами десмопресину, % |
| Програма | Програми і централізовані заходи з імунопрофілактики (КТКВК 081006)   |   |
| Мета     | Забезпечення епідемічного благополуччя населення з інфекцій, керованих засобами специфічної профілактики  |   |
|          | Завдання  | Результативні показники   |
|          | Завдання та результативні показники мають визначатися виходячи зі змісту конкретних заходів   |   |
| Програма | Програми і централізовані заходи боротьби з туберкульозом (КТКВК 081007)  |   |
| Мета     | Поліпшення епідемічної ситуації шляхом зниження серед населення показників захворюваності та смертності від туберкульозу, підвищення ефективності лікування та поліпшення лабораторної діагностики туберкульозу |   |
|          | Завдання  | Результативні показники   |
|          | Завдання та результативні показники мають визначатися виходячи зі змісту конкретних заходів   |   |
| Програма | Програми і централізовані заходи профілактики ВІЛ-інфекції/СНІДу (КТКВК 081008)   |   |
| Мета     | Стабілізація епідемічної ситуації, зниження рівня захворюваності та смертності від ВІЛ-інфекції/СНІДу   |   |
|          | Завдання  | Результативні показники   |
|          | Завдання та результативні показники мають визначатися виходячи зі змісту конкретних заходів   |   |
| Програма | Централізовані заходи з лікування онкологічних хворих (КТКВК 081010)  |   |
| Мета     | Забезпечення надання медичної допомоги онкохворим, зниження рівня їх інвалідності та смертності   |   |
|          | Завдання  | Результативні показники   |
|          | Завдання та результативні показники мають визначатися виходячи зі змісту конкретних заходів   |   |

ЗАТВЕРДЖЕНО

Наказ Міністерства фінансів України та Міністерства освіти  
і науки України від 01.06.2010 р. № 298/519

Типовий перелік (витяг)

бюджетних програм та результативних показників  
їх виконання для місцевих бюджетів у галузі «Освіта»\*

|          |  |  |
|----------|--|--|
| Програма | Підготовка кадрів вищими навчальними закладами I і II рівнів акредитації (КТКВК 070601)            |  |
| 1        | 2  |  |
| Мета     | Забезпечення підготовки фахівців у вищих навчальних закладах I та II рівнів акредитації            |  |
|          | Завдання   | Результативні показники  |
|          | Забезпечити підготовку для регіону фахівців у вищих навчальних закладах I та II рівнів акредитації | <p>Показники затрат:</p> <p>кількість закладів, од.;</p> <p>середньорічне число посадових окладів (ставок) педагогічного персоналу, од.;</p> <p>середньорічне число штатних одиниць адмінперсоналу, за умовами оплати віднесених до педагогічного персоналу, од.;</p> <p>середньорічне число штатних одиниць спеціалістів, од.;</p> <p>середньорічне число штатних одиниць робітників, од.;</p> <p>всього – середньорічне число ставок (штатних одиниць), од.</p> <p>Показники продукту:</p> <p>середньорічна кількість студентів денної форми навчання, осіб;</p> <p>середньорічна кількість студентів вечірньої форми навчання, осіб;</p> <p>середньорічна кількість студентів заочної форми навчання, осіб;</p> <p>середньорічна кількість стипендіатів за рахунок коштів бюджету, осіб;</p> <p>середньорічна кількість дітей-сиріт, які знаходяться на повному державному забезпеченні, осіб;</p> <p>середньорічна кількість дітей-сиріт, які знаходяться під опікою, осіб;</p> <p>кількість осіб з числа дітей-сиріт та дітей, позбавлених батьківського піклування, яким буде виплачуватися одноразова грошова допомога при працевлаштуванні, осіб;</p> <p>кількість осіб з числа дітей-сиріт та дітей, позбавлених батьківського піклування, яким буде виплачуватися щорічна допомога для придбання навчальної літератури, осіб;</p> <p>кількість осіб, прийнятих на I курс на денну форму навчання;</p> <p>кількість випускників, осіб;</p> <p>кількість випускників, які будуть працевлаштовані, осіб.</p> <p>Показники ефективності:</p> <p>витрати на 1 приведенного студента, грн.</p> <p>Показники якості:</p> <p>відсоток студентів, які отримують відповідний документ про освіту, %;</p> <p>відсоток працевлаштованих випускників, %</p> |

| 1  | 2  |          |                         |  |  |
|--|--|----------|-------------------------|--|--|
| Програма   | Підготовка кадрів вищими навчальними закладами III і IV рівнів акредитації (КТКВК 070602)  |          |                         |  |  |
| Мета   | Забезпечення підготовки фахівців у вищих навчальних закладах III та IV рівнів акредитації  |          |                         |  |  |
|  | <table border="1"> <thead> <tr> <th data-bbox="371 405 735 439">Завдання</th> <th data-bbox="735 405 1420 439">Результативні показники</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td data-bbox="371 439 735 2002">Забезпечити підготовку для регіону фахівців у вищих навчальних закладах III та IV рівнів акредитації</td> <td data-bbox="735 439 1420 2002"> <p>Показники затрат:</p> <p>кількість закладів, од.;</p> <p>середньорічне число посадових окладів (ставок) педагогічного персоналу, од.;</p> <p>середньорічне число посадових окладів (ставок) науково-педагогічного персоналу, од.;</p> <p>середньорічне число штатних одиниць адмінперсоналу, за умовами оплати віднесених до педагогічного персоналу, од.;</p> <p>середньорічне число штатних одиниць спеціалістів, од.;</p> <p>середньорічне число штатних одиниць робітників, од.;</p> <p>всього середньорічне число ставок (штатних одиниць), од.</p> <p>Показники продукту:</p> <p>середньорічна кількість студентів денної форми навчання, осіб;</p> <p>середньорічна кількість студентів вечірньої форми навчання, осіб;</p> <p>середньорічна кількість студентів заочної форми навчання, осіб;</p> <p>середньорічна кількість стипендіатів за рахунок коштів бюджету, осіб;</p> <p>середньорічна кількість дітей-сиріт, які знаходяться на повному державному забезпеченні, осіб;</p> <p>середньорічна кількість дітей-сиріт, які знаходяться під опікою, осіб;</p> <p>кількість осіб з числа дітей-сиріт та дітей, позбавлених батьківського піклування, яким буде виплачуватися одноразова грошова допомога при працевлаштуванні, осіб;</p> <p>кількість осіб з числа дітей-сиріт та дітей, позбавлених батьківського піклування, яким буде виплачуватися щорічна допомога для придбання навчальної літератури, осіб;</p> <p>середньорічна кількість аспірантів, які навчаються з відривом від виробництва, осіб;</p> <p>середньорічна кількість аспірантів, які навчаються без відриву від виробництва, осіб;</p> <p>середньорічна кількість докторантів, осіб;</p> <p>кількість осіб, прийнятих на I курс на денну форму навчання;</p> <p>кількість випускників, осіб;</p> <p>кількість випускників, які будуть працевлаштовані, осіб.</p> <p>Показники ефективності:</p> <p>витрати на 1 приведенного студента, грн.;</p> <p>витрати на 1 аспіранта, який навчається з відривом від виробництва, грн.;</p> <p>витрати на 1 аспіранта, який навчається без відриву від виробництва, грн.;</p> <p>витрати на 1 докторанта, грн.</p> <p>Показники якості:</p> <p>відсоток студентів, які отримають відповідний документ про освіту, %;</p> <p>відсоток працевлаштованих випускників, %</p> </td> </tr> </tbody> </table> | Завдання | Результативні показники | Забезпечити підготовку для регіону фахівців у вищих навчальних закладах III та IV рівнів акредитації | <p>Показники затрат:</p> <p>кількість закладів, од.;</p> <p>середньорічне число посадових окладів (ставок) педагогічного персоналу, од.;</p> <p>середньорічне число посадових окладів (ставок) науково-педагогічного персоналу, од.;</p> <p>середньорічне число штатних одиниць адмінперсоналу, за умовами оплати віднесених до педагогічного персоналу, од.;</p> <p>середньорічне число штатних одиниць спеціалістів, од.;</p> <p>середньорічне число штатних одиниць робітників, од.;</p> <p>всього середньорічне число ставок (штатних одиниць), од.</p> <p>Показники продукту:</p> <p>середньорічна кількість студентів денної форми навчання, осіб;</p> <p>середньорічна кількість студентів вечірньої форми навчання, осіб;</p> <p>середньорічна кількість студентів заочної форми навчання, осіб;</p> <p>середньорічна кількість стипендіатів за рахунок коштів бюджету, осіб;</p> <p>середньорічна кількість дітей-сиріт, які знаходяться на повному державному забезпеченні, осіб;</p> <p>середньорічна кількість дітей-сиріт, які знаходяться під опікою, осіб;</p> <p>кількість осіб з числа дітей-сиріт та дітей, позбавлених батьківського піклування, яким буде виплачуватися одноразова грошова допомога при працевлаштуванні, осіб;</p> <p>кількість осіб з числа дітей-сиріт та дітей, позбавлених батьківського піклування, яким буде виплачуватися щорічна допомога для придбання навчальної літератури, осіб;</p> <p>середньорічна кількість аспірантів, які навчаються з відривом від виробництва, осіб;</p> <p>середньорічна кількість аспірантів, які навчаються без відриву від виробництва, осіб;</p> <p>середньорічна кількість докторантів, осіб;</p> <p>кількість осіб, прийнятих на I курс на денну форму навчання;</p> <p>кількість випускників, осіб;</p> <p>кількість випускників, які будуть працевлаштовані, осіб.</p> <p>Показники ефективності:</p> <p>витрати на 1 приведенного студента, грн.;</p> <p>витрати на 1 аспіранта, який навчається з відривом від виробництва, грн.;</p> <p>витрати на 1 аспіранта, який навчається без відриву від виробництва, грн.;</p> <p>витрати на 1 докторанта, грн.</p> <p>Показники якості:</p> <p>відсоток студентів, які отримають відповідний документ про освіту, %;</p> <p>відсоток працевлаштованих випускників, %</p> |
| Завдання   | Результативні показники  |          |                         |  |  |
| Забезпечити підготовку для регіону фахівців у вищих навчальних закладах III та IV рівнів акредитації | <p>Показники затрат:</p> <p>кількість закладів, од.;</p> <p>середньорічне число посадових окладів (ставок) педагогічного персоналу, од.;</p> <p>середньорічне число посадових окладів (ставок) науково-педагогічного персоналу, од.;</p> <p>середньорічне число штатних одиниць адмінперсоналу, за умовами оплати віднесених до педагогічного персоналу, од.;</p> <p>середньорічне число штатних одиниць спеціалістів, од.;</p> <p>середньорічне число штатних одиниць робітників, од.;</p> <p>всього середньорічне число ставок (штатних одиниць), од.</p> <p>Показники продукту:</p> <p>середньорічна кількість студентів денної форми навчання, осіб;</p> <p>середньорічна кількість студентів вечірньої форми навчання, осіб;</p> <p>середньорічна кількість студентів заочної форми навчання, осіб;</p> <p>середньорічна кількість стипендіатів за рахунок коштів бюджету, осіб;</p> <p>середньорічна кількість дітей-сиріт, які знаходяться на повному державному забезпеченні, осіб;</p> <p>середньорічна кількість дітей-сиріт, які знаходяться під опікою, осіб;</p> <p>кількість осіб з числа дітей-сиріт та дітей, позбавлених батьківського піклування, яким буде виплачуватися одноразова грошова допомога при працевлаштуванні, осіб;</p> <p>кількість осіб з числа дітей-сиріт та дітей, позбавлених батьківського піклування, яким буде виплачуватися щорічна допомога для придбання навчальної літератури, осіб;</p> <p>середньорічна кількість аспірантів, які навчаються з відривом від виробництва, осіб;</p> <p>середньорічна кількість аспірантів, які навчаються без відриву від виробництва, осіб;</p> <p>середньорічна кількість докторантів, осіб;</p> <p>кількість осіб, прийнятих на I курс на денну форму навчання;</p> <p>кількість випускників, осіб;</p> <p>кількість випускників, які будуть працевлаштовані, осіб.</p> <p>Показники ефективності:</p> <p>витрати на 1 приведенного студента, грн.;</p> <p>витрати на 1 аспіранта, який навчається з відривом від виробництва, грн.;</p> <p>витрати на 1 аспіранта, який навчається без відриву від виробництва, грн.;</p> <p>витрати на 1 докторанта, грн.</p> <p>Показники якості:</p> <p>відсоток студентів, які отримають відповідний документ про освіту, %;</p> <p>відсоток працевлаштованих випускників, %</p>   |          |                         |  |  |

| 1        | 2  |  |
|----------|--|--|
| Програма | Підвищення кваліфікації, перепідготовка кадрів закладами післядипломної освіти III і IV рівнів акредитації (академіями, інститутами, центрами підвищення кваліфікації) (КТКВК 070701)  |  |
| Мета     | Забезпечення підвищення кваліфікації та перепідготовки кадрів закладами післядипломної освіти III та IV рівнів акредитації (академіями, інститутами, центрами підвищення кваліфікації) |  |
|          | Завдання   | Результативні показники  |
|          | Забезпечити підвищення кваліфікації та перепідготовку кадрів закладами післядипломної освіти III та IV рівнів акредитації  | <p>Показники затрат:</p> <p>кількість закладів, од.;</p> <p>середньорічне число посадових окладів (ставок) педагогічного персоналу, од.;</p> <p>середньорічне число посадових окладів (ставок) науково-педагогічного персоналу, од.;</p> <p>середньорічне число штатних одиниць адмінперсоналу, за умовами оплати віднесених до педагогічного персоналу, од.;</p> <p>середньорічне число штатних одиниць спеціалістів, од.;</p> <p>середньорічне число штатних одиниць робітників, од.;</p> <p>всього – середньорічне число ставок (штатних одиниць), од.</p> <p>Показники продукту:</p> <p>середньорічна кількість фахівців, які пройдуть перепідготовку, осіб;</p> <p>середньорічна кількість слухачів, які пройдуть підвищення кваліфікації, осіб;</p> <p>середньорічна кількість аспірантів, які навчаються з відривом від виробництва, осіб;</p> <p>середньорічна кількість аспірантів, які навчаються без відриву від виробництва, осіб;</p> <p>середньорічна кількість докторантів, осіб.</p> <p>Показники ефективності:</p> <p>витрати на 1 фахівця, що пройде перепідготовку, грн.;</p> <p>витрати на 1 фахівця, що підвищить кваліфікацію, грн.;</p> <p>витрати на 1 аспіранта, який навчається з відривом від виробництва, грн.;</p> <p>витрати на 1 аспіранта, який навчається без відриву від виробництва, грн.;</p> <p>витрати на 1 докторанта, грн.</p> <p>Показники якості:</p> <p>відсоток фахівців, які отримують відповідний документ про освіту, %</p> |

Продовження дод. А

| 1        | 2  |  |
|----------|--|--|
| Програма | Підвищення кваліфікації, перепідготовка кадрів іншими закладами післядипломної освіти (КТКВК 070702) |  |
| Мета     | Забезпечення підвищення кваліфікації та перепідготовки кадрів іншими закладами післядипломної освіти |  |
|          | Завдання   | Результативні показники  |
|          | Забезпечити реалізацію інших заходів з післядипломної освіти   | <p>Показники затрат:<br/>                     кількість закладів, од.;<br/>                     середньорічне число посадових окладів (ставок) педагогічного персоналу, од.;<br/>                     середньорічне число посадових окладів (ставок) науково-педагогічного персоналу, од.;<br/>                     середньорічне число штатних одиниць адмінперсоналу, за умовами оплати віднесених до педагогічного персоналу, од.;<br/>                     середньорічне число штатних одиниць спеціалістів, од.;<br/>                     середньорічне число штатних одиниць робітників, од.;<br/>                     всього – середньорічне число ставок (штатних одиниць), од.</p> <p>Показники продукту:<br/>                     середньорічна кількість фахівців, які пройдуть перепідготовку, осіб;<br/>                     середньорічна кількість слухачів, які пройдуть підвищення кваліфікації, осіб.</p> <p>Показники ефективності:<br/>                     витрати на 1 фахівця, що пройде перепідготовку, грн.;<br/>                     витрати на 1 фахівця, що підвищить кваліфікацію, грн.</p> <p>Показники якості:<br/>                     відсоток фахівців, які отримують відповідний документ про освіту, %</p> |
| Програма | Придбання, доставка та зберігання підручників і посібників (КТКВК 070801)                            |  |
| Мета     | Забезпечення зберігання і доставки підручників та посібників для потреб установ освіти               |  |
|          | Завдання   | Результативні показники  |
|          | Забезпечити підручниками та посібниками установи освіти  | <p>Показники затрат:<br/>                     видатки, пов'язані із доставкою підручників і посібників, тис. грн.;<br/>                     видатки, пов'язані із зберіганням підручників і посібників, тис. грн.;<br/>                     видатки, пов'язані із придбанням підручників і посібників, тис. грн.</p> <p>Показники продукту:<br/>                     кількість придбаних примірників підручників і посібників, од.</p> <p>Показники ефективності:<br/>                     вартість придбання примірника підручника / посібника, грн.</p> <p>Показники якості:<br/>                     забезпеченість установ освіти підручниками та посібниками, %</p>   |

Продовження дод. А

| 1        | 2   |  |
|----------|---|--|
| Програма | Централізоване ведення бухгалтерського обліку (КТКВК 070804)  |  |
| Мета     | Забезпечення фінансування закладів освіти, контроль за веденням бухгалтерського обліку та звітності   |  |
|          | Завдання  | Результативні показники  |
|          | Забезпечити складання і надання кошторисної, звітної, фінансової документації, фінансування установ освіти згідно з затвердженими кошторисами | Показники затрат:<br>кількість централізованих бухгалтерій, од.;<br>середньорічне число посадових окладів (ставок) педагогічного персоналу, од.;<br>середньорічне число штатних одиниць адмінперсоналу, за умовами оплати віднесених до педагогічного персоналу, од.;<br>середньорічне число штатних одиниць спеціалістів, од.;<br>середньорічне число штатних одиниць робітників, од.;<br>всього – середньорічне число ставок (штатних одиниць), од.<br>Показники продукту:<br>кількість закладів, які обслуговує централізована бухгалтерія, од.;<br>кількість особових рахунків, од.;<br>кількість складених звітів працівниками бухгалтерії, од.<br>Показники ефективності:<br>кількість установ, які обслуговує 1 працівник, од.;<br>кількість особових рахунків, які обслуговує 1 працівник, од. |
| Програма | Інформатизація та комп'ютеризація навчальних закладів (КТКВК 070807)  |  |
| Мета     | Забезпечення належного рівня інформатизації та комп'ютеризації навчальних закладів  |  |
|          | Завдання  | Результативні показники  |
|          | Забезпечити інформатизацію та комп'ютеризацію навчальних закладів   | Показники продукту:<br>кількість придбаних комп'ютерних комплексів, од.<br>Показники ефективності:<br>середня вартість одного придбаного комп'ютерного комплексу, грн.<br>Показники якості:<br>забезпеченість комп'ютерними комплексами, %   |

Продовження дод. А

| 1        | 2  |   |
|----------|--|---|
| Програма | Державне пільгове довгострокове кредитування на здобуття освіти (КТКВК 070807)   |   |
| Мета     | Забезпечення державного пільгового довгострокового кредитування на здобуття освіти                                       |   |
|          | Завдання   | Результативні показники   |
|          | Забезпечити належний рівень державного пільгового довгострокового кредитування на здобуття освіти                        | Показники продукту:<br>середньорічна кількість одержувачів пільгових довгострокових кредитів на здобуття освіти, од.<br>Показники ефективності:<br>середній розмір пільгового довгострокового кредиту на здобуття освіти, грн.  |
| Програма | Інші освітні програми (КТКВК 070807)   |   |
| Мета     | Забезпечення реалізації інших освітніх програм   |   |
|          | Завдання   | Результативні показники   |
|          | Забезпечити реалізацію інших освітніх програм  | Показники затрат:<br>кількість навчальних закладів, од.;<br>середньорічне число посадових окладів (ставок) педагогічного персоналу, од.;<br>середньорічне число штатних одиниць адмінперсоналу, за умовами оплати віднесених до педагогічного персоналу, од.;<br>середньорічне число штатних одиниць спеціалістів, од.;<br>середньорічне число штатних одиниць робітників, од.;<br>всього – середньорічне число ставок (штатних одиниць), од.;<br>видатки, пов'язані з реалізацією освітніх програм (розшифрувати), тис. грн. |
| Програма | Надання допомоги дітям-сиротам та дітям, позбавленим батьківського піклування, яким виповнюється 18 років (КТКВК 070808) |   |
| Мета     | Забезпечення надання допомоги дітям-сиротам та дітям, позбавленим батьківського піклування, яким виповнюється 18 років   |   |
|          | Завдання   | Результативні показники   |
|          | Забезпечити надання допомоги дітям-сиротам та дітям, позбавленим батьківського піклування, яким виповнюється 18 років    | Показники продукту:<br>середньорічна кількість одержувачів допомоги, од.<br>Показники ефективності:<br>середній розмір допомоги, грн.   |

\* При складанні бюджетних програм перелік завдань та результативних показників може бути уточнений і розширений.

## ДОДАТОК Б

### Планові показники, що використовуються з метою обґрунтування доходів і видатків загального й спеціального фондів при складанні кошторису бюджетних установ

| Показник  | Порядок розрахунку   | Оцінка підходу  |
|---|--|---|
| 1   | 2  | 3   |
| <b>Вища освіта</b>  |  |   |
| Обсяг видатків за кодом економічної класифікації «Оплата праці (заробітна плата)» за $i$ – й місяць | $ОВЗП_i = \text{ФОПСМ}_i \times \text{ІПЗП}_i$ $\text{ФОПСМ}_i$ – середньомісячний фонд оплати праці; $\text{ІПЗП}_i$ – індекс підвищення заробітної плати; $ОВЗП_i$ – обсяг видатків за кодом економічної класифікації «Заробітна плата» з урахуванням підвищення ( $i$ – відповідний місяць) | У цьому розрахунку використовується дві середні величини – середньомісячний фонд оплати праці та коефіцієнт її підвищення, котрий вираховується як співвідношення обсягу місячного фонду заробітної плати у грудні до її обсягу в $i$ –му місяці. Якщо ж у січні наступного року також відбувається зростання заробітної плати, то такий самий порядок застосовується до обчислення її фонду у грудні. Застосування середніх величин призводить до неточностей у розрахунках. |
| Річний обсяг видатків за кодом економічної класифікації «Оплата праці (заробітна плата)»            | $ОВЗП_{\text{рік}} = \sum ОВЗП_i \times 12$  | Сума середніх величин заробітної плати, помножена на 12 місяців щонайменше у 12 разів знижує точність розрахунку.   |



| 1   | 2   | 3  |
|---|---|--|
| <p>Видатки на одного студента на рік за кодом економічної класифікації «Оплата праці (заробітна плата)»</p> | <p> <math>COB3Прик/студ = \frac{ОВЗПрик}{K Sr}</math>,<br/> де<br/> <math>K Sr = \frac{KS_{01.01.ZR} + KSP \times M_n}{12 - VS \times M_{nv}} / 12</math>,<br/> де <math>K Sr</math> – середньорічна кількість студентів;<br/> <math>KS_{01.01.ZR}</math> – кількість студентів на 01.01 року, що передує плановому;<br/> <math>KSP</math> – кількість прийнятих студентів, у році, що передував плановому;<br/> <math>M_n</math> – кількість місяців, котрі проминули з часу прийому студентів у попередньому (перед плановим) році;<br/> <math>VS</math> – кількість вибулих студентів у зв'язку з отриманням диплому відповідного освітньо-кваліфікаційного рівня у передплановому році;<br/> <math>M_{nv}</math> – кількість місяців навчання студентів-випускників у році, який передував плановому </p> | <p>Названий показник важливий для розрахунку обсягів видатків на підготовку (навчання) одного студента. Він використовується як складова вартості навчання при встановленні обсягу плати за навчання для студентів-контрактників. Також названий показник використовують для обчислення обсягів видатків навчального закладу загалом. Це найбільш простий варіант розрахунку: середньорічна кількість студентів, помножена на норму видатків на одного студента. Однак такий підхід має значну похибку. Ризик неточності такого підрахунку досить високий.</p> |
| <p>Обсяг видатків за кодом економічної класифікації «Нарахування на заробітну плату»</p>                    | <p> <math>ОВНЗП_i = ОВЗП_i \times ЗН_i</math>,<br/> де <math>ОВНЗП_i</math> – обсяг видатків за кодом економічної класифікації «Нарахування на заробітну плату» за <math>i</math>-й місяць; <math>ЗН_i</math> – законодавча норма нарахувань на заробітну плату.<br/> <math>ОВНЗПрик = \sum ОВНЗП_i</math>,<br/> де <math>ОВНЗПрик</math> – річний обсяг нарахувань на заробітну плату працівників бюджетної установи. </p>   | <p>Зважаючи на відносну стабільність відсоткових значень обсягів нарахувань, розрахунок достатньо точний.</p>  |

| 1   | 2  | 3  |
|---|--|--|
| <p>Видатки за кодами економічної класифікації: «Предмети, матеріали, обладнання та інвентар», «Медикаменти й перев'язувальні матеріали», «Мякий інвентар та обмундирування», «Оплата транспортних послуг і утримання транспортних засобів», «Поточний ремонт обладнання, інвентарю та будівель; технічне обслуговування обладнання», «Оплата інших послуг і інші видатки», «Видатки на відрядження»</p> | <p><math>V_{\text{КЕКВ}i} = \text{СВзр}i \times I_i</math>, де <math>V_{\text{КЕКВ}i}</math> – обсяг видатків на плановий і-й місяць <math>\text{Взр}i</math> – видатки за і-й місяць у попередньому (звітному) році; <math>I_i</math> – індекс інфляції у і-му місяці.</p> <p><math>V_{\text{КЕКВ}i\text{пл.рік}} = V_{\text{КЕКВ}i} \times 12</math>, де <math>V_{\text{КЕКВ}i\text{пл.рік}}</math> – обсяг видатків за і-м кодом економічної класифікації видатків на плановий рік.</p> | <p>Достатньо вдалий підхід, оскільки він враховує індекс інфляції, що робить розрахунки більш адаптованими до реального стану цін.</p>   |
| <p>Видатки за кодом економічної класифікації «Оренда»</p>   | <p><math>V_{\text{оренда}} = S \times \text{НВ}</math>, де <math>S</math> – площа, кількість орендованого обладнання тощо; <math>\text{НВ}</math> – діюча норма видатків</p>   | <p>Рівень точності досить високий.</p>   |
| <p>Видатки за кодом економічної класифікації «Послуги зв'язку»</p>  | <p><math>V_{\text{зв'язок}} = \text{СК} \times T \times 12</math>, де <math>\text{СК}</math> – середній обсяг отриманих послуг за місяць; <math>T</math> – тариф, що діє на момент проведення обчислень; 12 – кількість місяців</p>  | <p>Використання тарифу, що діє на момент проведення обчислень збільшує ризик неточності. Тому доцільно використати поправочний коефіцієнт, обчислений на підставі аналізу даних за попередні роки.</p> |

| 1   | 2   | 3   |
|---|---|---|
| <p>Видатки за кодами економічної класифікації: «Оплата тепlopостачання», «Оплата водopостачання та водовідведення», «Оплата електроенергії», «Оплата природного газу», «Оплата інших комунальних послуг», «Оплата інших енергоносіїв»</p> | <p><math>V_{\text{КЕКВін}} = \Phi_{\text{Озв.рік}} \times T</math>,<br/>де <math>\Phi_{\text{Озв.рік}}</math> – фактичний обсяг споживання (натуральні показники: кВт, м.куб. та ін.)</p> | <p>Аналогічно з попереднім.</p>   |
| <p>Видатки за кодом економічної класифікації «Капітальні видатки»</p>   | <p>Планується в обсязі 25 відсотків від загальної суми видатків</p>   | <p>Доцільно враховувати фактичну потребу в ремонтних роботах. З цією метою слід скласти попередній кошторис будівельно-ремонтних робіт, а з метою більш точного визначення обсягу видатків суму витрат за вищеназваним кошторисом коригувати відповідно до прогнозного обсягу інфляції.</p> |
| <p>Охорона здоров'я (лікарня)</p>   |   |   |

| 1   | 2   | 3  |
|---|---|--|
| <p>Обсяг видатків за кодом економічної класифікації «Оплата праці (заробітна плата)» за <math>i</math>-й місяць</p> | <p><math>PВзpi = СРЧП \times СЗП</math>, де СРЧП – середньорічна чисельність персоналу; СЗП – середньомісячна заробітна плата.<br/> <math>СРЧП = f(x_1, x_2, x_3 \dots x_n)</math>, де <math>x_1, x_2, x_3 \dots x_n</math> – нормативи різних чинників.<br/>           1) Визначення нормативів:<br/>           а) <math>КГзаг = \sum КГi</math>, де КГзаг – загальний норматив кількості випадків госпіталізації по лікарні в цілому (усі відділення); КГ<math>i</math> – кількість випадків госпіталізації на 1000 жителів територіальної одиниці в <math>i</math>-му відділенні;<br/>           б) <math>НТГ = f(y_1, y_2, y_3 \dots y_n)</math>, де НТГ – норматив тривалості госпіталізації; <math>y_1, y_2, y_3 \dots y_n</math> – фактори впливу на результатний показник: склад госпіталізованих хворих, важкість захворювань, строки госпіталізації, кваліфікація лікарів, рівень забезпеченості діагностичними та лікувальними приладами, забезпечення хворих ліжками, рівень діагностики та ін.;<br/>           в) <math>СРКЛ = КЛ\ 01.01 + \Delta Л \times Мф / 12</math>, де СРКЛ –</p> | <p>Підхід, в основу якого покладено чинники, що визначаються на підставі статистики захворюваності, тривалості госпіталізації, які також характеризуються певною імовірністю та умовністю не може бути визнаний як найбільш прийнятний. Найперше це пов'язано з тим, що багато захворювань виявляються не при першому зверненні, а значно пізніше (в тому числі після смерті). У зв'язку з цим такі статистичні дані мають певні похибки. Достатньо вдалим можна вважати підхід до обчислення середньорічної кількості ліжок, який ураховує місяці функціонування нововведених ліжок. Кількість штатних працівників – один з найбільш точних показників. Вона закладається у штатному розписі разом з усіма вимогами (посадою, рівнем освіти, кваліфікації і т.п.). Тому видатки за кодом економічної класифікації «Заробітна плата» по цьому показнику визначається достатньо точно. Проте сама штатна чисельність – величина, яка залежить від рівня захворюваності, забезпеченості обладнанням тощо. Підхід</p> |

|  |  |   |
|--|--|---|
|  | <p>середньорічна кількість ліжок; КЛ 01.01 – кількість ліжок за станом на 01.01 планового року; Мф – місяці (час) функціонування нововведених ліжок; ΔЛ – планове збільшення (приріст/уведення) ліжок;</p> <p>г) <math>КЛД = СРКЛ \times ДВЛ</math><br/> КЛД – кількість ліжко-днів; ДВЛ – дні використання ліжка за рік;</p> <p>д) <math>КШП_{ij} = f(z_1, z_2, z_3 \dots z_n)</math>, де <math>КШП_{ij}</math> – кількість штатних працівників <math>i</math>-ї спеціальності, <math>j</math>-ї групи (лікарський персонал, середній медичний персонал, молодший медичний персонал, адміністративно-господарський персонал); <math>z_1, z_2, z_3 \dots z_n</math> – факторний показник (КТзаг, НТГ, КЛД та ін.).</p> | <p>до встановлення нормативів лікарів на 1000 чол. населення застарів, особливо з розвитком технічної сторони галузі охорони здоров'я. Автоматизація, особливо у випадку її запровадження стосовно оформлення історії захворювання, здатна значно скоротити витрачання робочого часу лікарів на функції, не пов'язані з лікуванням. Формування комп'ютерної бази даних по кожному пацієнту (або населенню в цілому) уможливить також прискорення діагностування захворювання, оскільки усі випадки попередніх захворювань уже будуть описані. Хронометраж дозволить сформувавши нові нормативи, причому вони, у свою чергу, не можуть бути ідеальними для усіх медичних закладів у силу відмінностей рівнів оснащення сучасною діагностичною та іншою медичною апаратурою, а також особистих якостей персоналу лікарні. Тому доцільно норми встановлювати з урахуванням цих параметрів, розмежувавши їх за рангами закладів охорони здоров'я (А – високоснащені; Б – добре оснащені; В – задовільно оснащені; Г – погано оснащені).</p> |
|--|--|---|

| 1  | 2  | 3  |
|--|--|--|
| Річний обсяг видатків за кодом економічної класифікації «Оплата праці (заробітна плата)»   | $PВзп = \sum ПВзп_i$   |  |
| Обсяг видатків за кодом економічної класифікації «Нарахування на заробітну плату»  | Згідно чинних норм від загальної суми фонду оплати праці (% від РВпз)  |  |
| Видатки за кодами економічної класифікації: «Предмети, матеріали, обладнання та інвентар», «Медикаменти й перев'язувальні матеріали», «М'який інвентар та обмундирування», «Оплата транспортних послуг і утримання транспортних засобів», «Поточний ремонт обладнання, інвентарю та будівель; технічне обслуговування обладнання», «Оплата інших послуг і інші видатки», «Видатки на відрядження», Видатки за кодом економічної класифікації | $V_{КЕКВ_i} = S \times НВ$ , де $S$ – площа (об'єм тощо якщо до уваги в розрахунку беруться ці показники), $НВ$ – норма витрат (установлюються урядом або обласною радою);<br>$V_{КЕКВ_{продукти\ харчування}} = СРКЛ \times ННП$ , де $ННП$ – норма набору продуктів (у вартісному вираженні);<br>$V_{КЕКВ_{медикаменти\ і\ перев'язувальні}} = КЛД \times НВ$<br>$V_{КЕКВ_{м'який\ інв.}} = ВН$ , де $ВН$ – відповідно з затвердженими показниками у таблиці обладнання, затвердженого Міністерством охорони здоров'я. Інші видатки визначають за рівнем фактично досягнутого рівня у звітному році з урахуванням можливої економії. | Проблемним аспектом у названих розрахунках є вартісні норми витрат і тарифи. У зв'язку з їх змінами протягом року, важко досягти точності планових прогнозів стосовно обсягів видатків. Тому при плануванні перерахованих у графі 1 видатків доцільно враховувати поправочні коефіцієнти (ними найбільш доцільно вважати індекси інфляції, або індекси цін). |

|   |   |  |
|---|---|--|
| <p>«Послуги зв'язку»,<br/>         Видатки за кодами економічної класифікації:<br/>         «Оплата теплопостачання»,<br/>         «Оплата водопостачання та водовідведення»,<br/>         «Оплата електроенергії»,<br/>         «Оплата природного газу», «Оплата інших комунальних послуг», «Оплата інших енергоносіїв»</p> |   |  |
| <p>Видатки за кодом економічної класифікації<br/>         «Капітальні видатки»</p>  | <p>Аналогічно як в галузі освіти (лікарні, збудовані відповідно з планом державних капітальних вкладень обладнують за рахунок кошторису з капітального будівництва)</p> | <p>Специфіка капітальних видатків в галузі охорони здоров'я полягає в тому, що більшість із них використовуються відповідно до плану державних капітальних вкладень, а тому закладаються в кошторисах капітального будівництва. Такий підхід є достатньо зваженим й обґрунтованим.</p> |

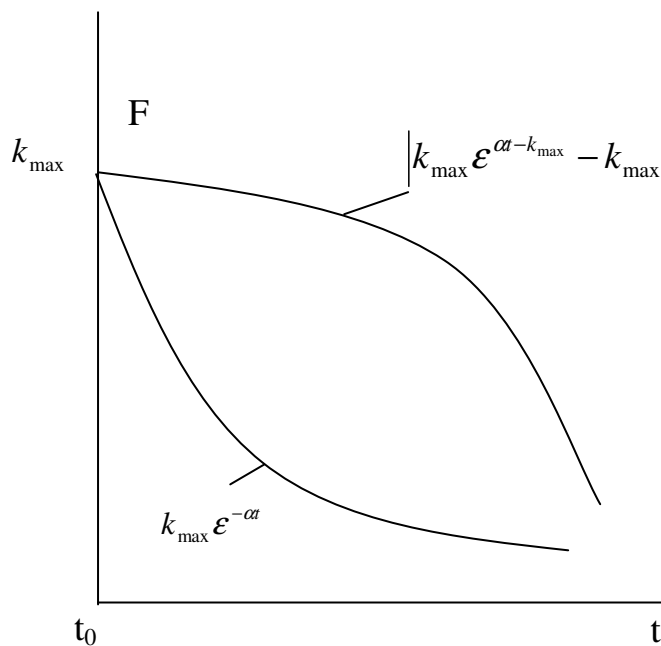
## Рекомендований спосіб оцінки результату надання освітньої послуги

Для визначення впливу фахової освіти (F) викладача на рівень знань студентів доцільно застосувати бальну систему – 10 балів (максимальна експертна оцінка  $k_{\max}$ ), старіння фахових знань у часі (T(t)), коефіцієнт їхнє затухання ( $\varepsilon^{-\alpha}$ ). Зміна початкових фахових знань у часі описується експоненціальною (1) та (2) функціями:

$$F = k_{\max} \varepsilon^{-\alpha t}, \quad (1)$$

$$F = \left| k_{\max} \varepsilon^{\alpha t - k_{\max}} - k_{\max} \right|. \quad (2)$$

Графічно функції зміни початкових фахових знань у часі мають вигляд кривих (рис.1).



\* F набуває значень від 1 до 10 і визначається як середня від оцінок (можна обрати 10 найнижчих), виставлених у відзивах про рівень викладання дисципліни після відвідування занять (відкритих пар і взаємовідвідувань).

**Рис. 1.** Зміна початкових фахових знань у часі



Результати досліджень показують, що максимального значення функція зміни початкових фахових знань досягає в  $t_0$  і монотонно спадає при збільшенні значення  $t$ . Слід підкреслити, що рівень спадання залежить від виду дисципліни. Відповідно коефіцієнти спадання необхідно розмежовувати виходячи з того, наскільки швидко розвиваються нові знання з того чи іншого напрямку. У зв'язку з цим правомірно буде здійснити класифікацію навчальних дисциплін у залежності від інтенсивності їхнього оновлення й розвитку та враховувати це при присвоєнні відповідних коефіцієнтів старіння знань. Зокрема, серед навчальних дисциплін, які входять до навчальних планів підготовки фахівців економічного профілю, найдинамічніше розвивається інформатика, бухгалтерський облік, економіка. Натомість математика (вища, для економістів, дискретна) розвивається менш динамічно, відповідно і коефіцієнт спадання рівня знань по ній буде меншим (табл. 1).

*Таблиця 1*

**Коефіцієнти, рекомендовані для обчислення  
рівня старіння фахових знань**

| Дисципліни                     | До 1 року після закінчення фахового навчання | Від 1 до 3 років після закінчення фахового навчання | Від 3 до 5 років після закінчення фахового навчання | Більше 5-ти років після закінчення фахового навчання |
|--------------------------------|--|---|---|--|
| Математичні                    | 0,1  | 0,2   | 0,3   | 0,4  |
| Дисципліни гуманітарного циклу | 0,2  | 0,3   | 0,4   | 0,5  |
| Спеціальні                     | 0,3  | 0,5   | 0,7   | 0,9  |

Інтенсивність праці ( $I_p$ ) як чинник, що має вплив на рівень знань студентів варто, встановити у межах від 1 до 10 балів. Його значення пропонується обчислювати як середній показник на базі експертної оцінки (табл. 2).

Таблиця 2

**Критерії оцінки зусиль викладача (інтенсивності зусиль)**

| Показник  | Бал |
|---|-----|
| Використання ілюстративного матеріалу   | 1   |
| Використання технічних засобів та презентацій   | 1   |
| Рішення задач, тестів тощо, які мають безпосереднє відношення до обраної спеціальності        | 1   |
| Вміння утримувати увагу студентів   | 1   |
| Наукова новизна матеріалу, який подається   | 1   |
| Наявність якісного методичного забезпечення викладання дисципліни                             | 1   |
| Наявність підручника чи навчального посібника, автором якого є особа, яка викладає дисципліну | 1   |
| Використання іноземної мови при викладанні дисципліни   | 1   |
| Керівництво науковими гуртками  | 1   |
| Ефективність структуризації подання матеріалу   | 1   |

Рекомендовані в табл. 2 показники слід використати як спеціальну форму для експертної оцінки інтенсивності зусиль викладача. Узагальнену оцінку вивести як середнє значення по 8-10 відзивах (взаємодвідуваннях) (табл. 3).

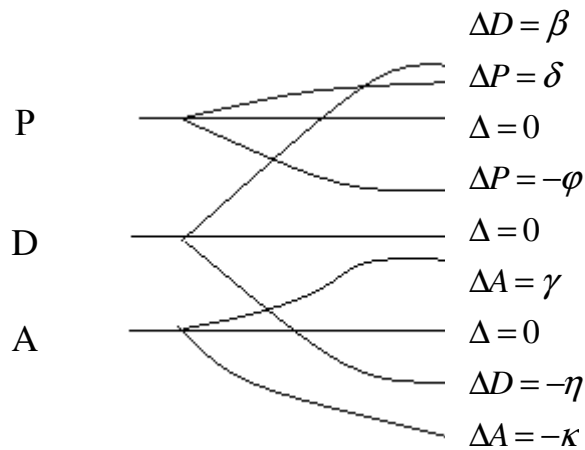
Таблиця 3

**Розрахунок оцінки інтенсивності зусиль викладача**

| П.І.П. викладача,<br>якого оцінюють | Оцінка зусиль викладача за журналом<br>взаємодвідувань* |    |    |    |    |    |    |    | Середня бальна<br>оцінка **<br>( $\sum(\text{гр.2} - 9) \div 8$ )<br>(I <sub>p</sub> ) |
|-------------------------------------|---|----|----|----|----|----|----|----|--|
|                                     | 1   | 2  | 3  | 4  | 5  | 6  | 7  | 8  |  |
| Петренко І.П.                       | 3   | 4  | 4  | 5  | 6  | 6  | 7  | 7  | 5.25   |
| Іванова С.І.                        | 4   | 4  | 5  | 5  | 5  | 5  | 6  | 6  | 5.00   |
| Савченко П.О.                       | 8   | 8  | 9  | 9  | 9  | 9  | 10 | 10 | 9.00   |
| Северин І.В.                        | 10  | 10 | 10 | 10 | 10 | 10 | 10 | 10 | 10   |
| Охріменко В.С.                      | 0   | 0  | 0  | 0  | 0  | 0  | 0  | 0  | 0  |
| І т.д.                              |   |    |    |    |    |    |    |    |  |

\* За рішенням навчального закладу можуть обиратися найвищі або навпаки найнижчі бали; \*\* якщо за основу береться на 8, а 9 чи 10 оцінок, то, відповідно у формулі середня оцінка буде вираховуватись як сума граф 2-10 чи 2-11, що ділитиметься відповідно на 9 чи 10.

Внутрішній особистий потенціал розвитку викладача доцільно визначати такими складовими, як підвищення кваліфікації, кількість наукових публікацій, рівні цитування, знання іноземних мов, володіння репродуктивним, адаптивним, моделюючим методиками та сучасними технічними засобами тощо. Динаміка внутрішнього особистісного потенціалу може бути як негативною, так і позитивною (рис. 2).



Умовні позначення: P, D, A – відповідно особистий рівень фахових знань професора, доцента й асистента

### **Рис. 2. Зміна внутрішнього особистісного потенціалу (фахових знань) викладача**

Особливістю внутрішнього особистісного потенціалу є те, що він з часом змінюється. Причому зміни можуть бути як прогресивні, так і дегресивні. Потенціал може зростати завдяки підвищенню кваліфікації на спеціальних курсах, самоосвіті, розвитку нових методик. Тому, використовуючи вказані важелі, асистент може наблизити свої знання до рівня доцента ( $\Delta A = \gamma$ ), доцент – досягти рівня професора ( $\Delta P = \delta$ ) або й перевершити його ( $\Delta D = \beta$ ), або, навпаки, в силу суб'єктивних чи об'єктивних причин потенціал професора може знижуватися й прямувати до рівня доцента ( $\Delta P = -\varphi$ ), доцента – до рівня асистента або й нижче ( $\Delta D = -\eta$ ).

Фахові знання професорсько-викладацького складу зростають у зв'язку з використанням відповідних заходів (самонавчання, курси підвищення кваліфікації, стажування тощо). У цьому контексті

важливим завданням виступає розробка критеріїв оцінки приросту знань. Однак урахування лише приросту знань, без вихідного їхнього рівня, практично зрівняє показники усіх категорій професорсько-викладацького складу. З метою уникнення такого явища доцільно скористатися поправочними коефіцієнтами. Скажімо, у наведеному вище прикладі зроблене розмежування рівнів фахових знань професора, доцента та асистента (див. рис. 2). Логічно буде припустити, що рівень асистента, порівняно з доцентом, нижчий, щонайменше у півтори рази, рівень професора вдвічі вищий, ніж у доцента. Згідно з такими оцінками, поправочні коефіцієнти становитимуть для доцента – 2.5, для професора – 4.5 (табл. 4).

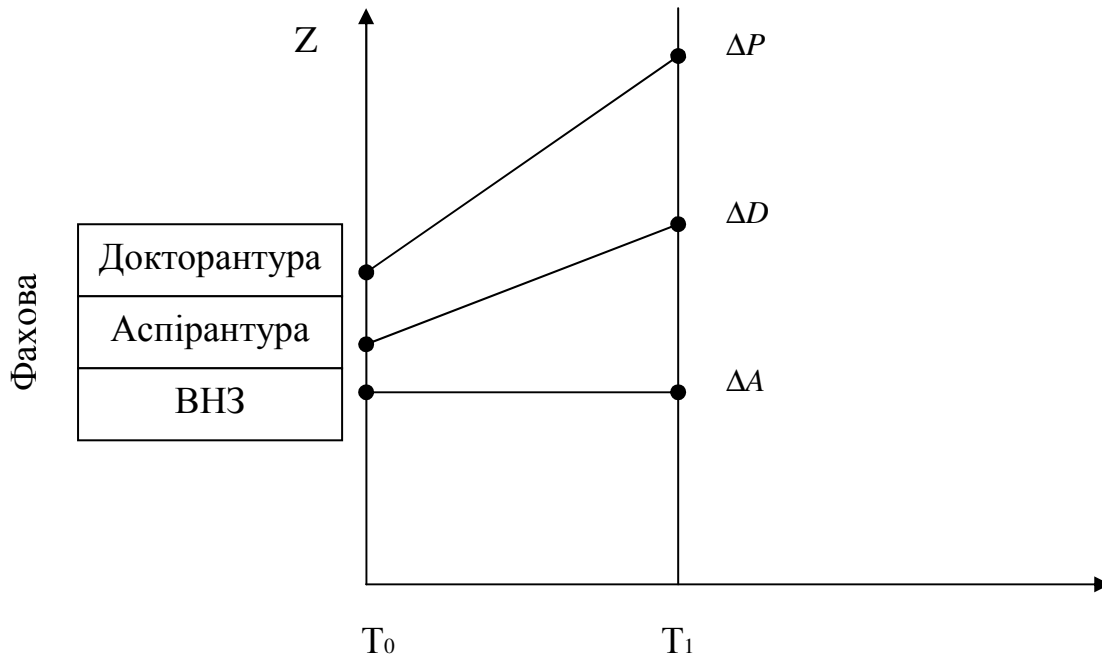
Таблиця 4

**Коефіцієнти оцінки рівня фахових знань\***

| Вчений ступінь, вчене звання                | Посада   | Значення поправочного коефіцієнта ( $\kappa_p$ ) | Значення коефіцієнта значимості ( $\kappa_z$ ) |
|---|----------|--|--|
| ОКР спеціаліст                              | асистент | 1  | 1  |
| ОКР магістр                                 | асистент | 1.2  | 1  |
| ОКР магістр                                 | викладач | 1.5  | 1  |
| Аспірант                                    | викладач | 1.7  | 1.1  |
| Кандидат наук                               | викладач | 1.9  | 1.2  |
| Кандидат наук                               | доцент   | 2.0  | 1.3  |
| Кандидат наук, доцент                       | доцент   | 2.3  | 1.4  |
| Докторант, доцент                           | доцент   | 2.4  | 1.5  |
| Кандидат наук, доцент                       | професор | 2.6  | 1.6  |
| Доктор наук                                 | доцент   | 2.8  | 1.7  |
| Доктор наук                                 | професор | 3.0  | 1.8  |
| Доктор наук, професор                       | професор | 4.5  | 1.9  |
| Доктор наук, професор, член кореспондент АН | професор | 5.0  | 2  |

\* Зважаючи на інші підходи до освітньо-кваліфікаційних рівнів і вчених ступенів у зарубіжній практиці, можливе відповідне уточнення (в нашому дослідженні взято за основу розмежування, яке існує в Україні).

Крім того, для професорів, які відіграють важливу роль при акредитації та ліцензуванні спеціальностей, потрібно додатково вводити коефіцієнт значимості ( $k_z$ ). В подальшому запропоновані в табл. 4 коефіцієнти слід використовувати при обчисленнях рівня фахових знань викладачів і їхнього приросту (рис. 3).



Умовні позначення: Z – рівень знань; T<sub>0</sub> – закінчення навчання (ВУЗу); T<sub>1</sub> – рівень знань через проміжок часу (T<sub>1</sub>); ΔP, ΔD, ΔA – приріст знань відповідно професора, доцента та асистента.

### Рис. 3. Приклад графічного відображення приросту знань

Приріст знань асистента на рис. 3 дорівнює 0, що свідчить про відсутність будь-яких дій з боку останнього стосовно вживання заходів з підвищення свого професійного рівня. Натомість професор і доцент працювали над цим питанням. Щодо числового вираження отриманого ними приросту знань необхідно вирішити ще одну задачу, яка полягає у розробці критеріїв оцінки. З цією метою доцільно використати систему бальної оцінки, в основу якої покласти форми та результати підвищення фахових знань (кваліфікації) (табл. 5).

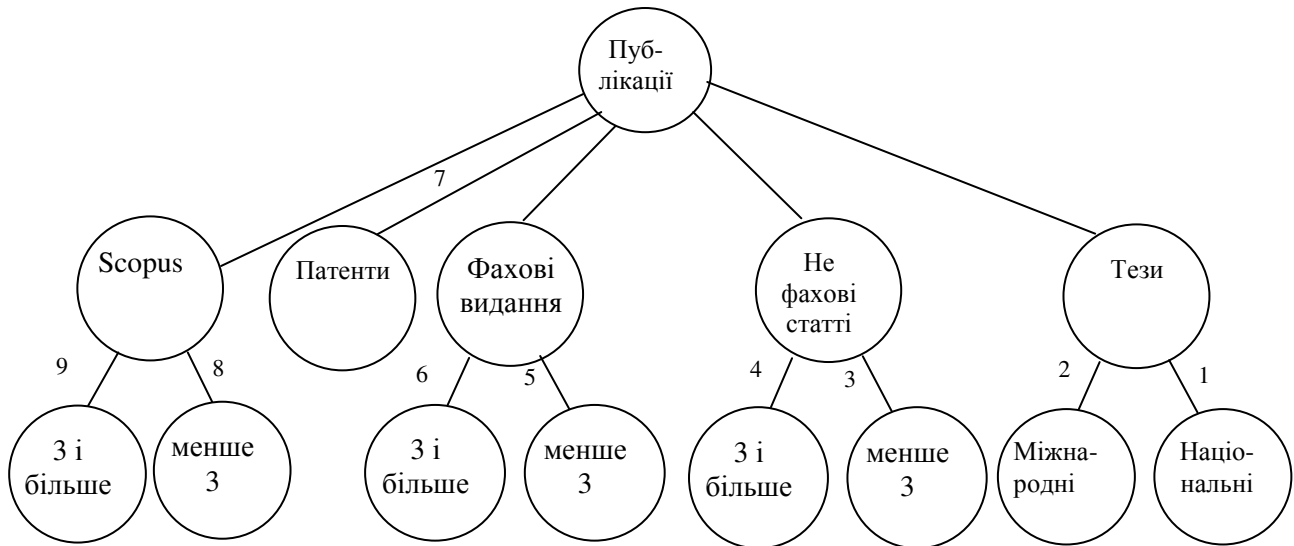
**Критерії оцінки приросту знань  
професорсько-викладацького складу**

| Форми підвищення рівня фахових знань  | Y*     |
|---|--------|
| Навчання в навчальних закладах (фахового та педагогічного спрямування) з відривом від виробництва терміном 2 тижні                  | 1      |
| Навчання в навчальних закладах (фахового та педагогічного спрямування) з відривом від виробництва терміном 4 тижні                  | 2      |
| Навчання в навчальних закладах (фахового та педагогічного спрямування) без відриву від виробництва терміном до 2-х місяців          | 4      |
| Навчання в навчальних закладах (фахового та педагогічного спрямування) без відриву від виробництва терміном від 2-х до 4-х місяців  | 6      |
| Навчання в навчальних закладах (фахового та педагогічного спрямування) без відриву від виробництва терміном від 4-х до 6-ти місяців | 8      |
| Навчання відповідно до розробленої професійної програми з отриманням свідоцтва державного зразка                                    | 4      |
| Навчання відповідно до розробленої професійної програми без отримання свідоцтва державного зразка                                   | 1      |
| Відвідування спеціальних курсів з отриманням сертифікату чи іншого документа  | 3      |
| Відвідування тематичних семінарів провідних фахівців з відповідним підтвердженням (отриманням свідоцтва чи сертифікату)             | 1      |
| Відвідування тренінгів з отриманням сертифікату   | 3      |
| Стажування за кордоном з відповідним підтвердженням   | 5      |
| Відвідування курсів з вивчення іноземної мови з отриманням відповідного документального підтвердження                               | 4      |
| Публікація:<br>– тез у збірниках національних конференцій;<br>і т.д. (див. граф-модель рис.4)                                       | 1<br>2 |

\* – показник оцінки.

Слід зазначити, що публікації можна розмежувати за значимістю та видами, а саме опубліковані: в наукометричних журналах (Scopus і ін.), патенти та корисні моделі, фахових виданнях, нефахових виданнях, тези міжнародних науково-практичних

конференцій, тези шкіл-семінарів. Також немаловажну роль відіграє кількість публікацій. Отже, з врахуванням даних міркувань можна побудувати граф-модель (рис. 4) важливості публікацій з врахуванням кількості, встановивши вагові коефіцієнти.



**Рис. 4. Граф-модель важливості публікацій з врахуванням кількості**

Загалом потенціал розвитку знань і педагогічної майстерності викладача ( $U$ ) (професора, доцента чи асистента), зображений на рис. 3, можна виразити наступним чином:

$$U(t) = \begin{cases} const \\ + \mu \Delta U = const \times \sum Y . \\ - 0.5 \times const \end{cases} \quad (3)$$

В узагальненому вигляді розрахунок приросту знань з урахуванням запропонованого підходу виражається рівнянням:

$$U_i = k_i \times \sum Y , \quad (4)$$

де  $U_i$  відповідно стосується професора  $\Delta P$ , доцента  $\Delta D$ , асистента  $\Delta A$  та інших посад професорсько-викладацького складу.

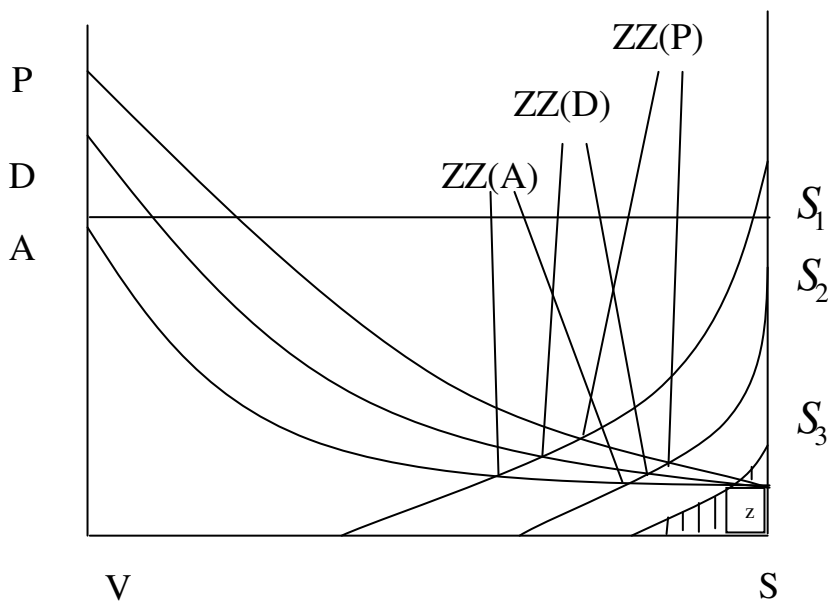
У випадку, коли жодна форма підвищення фахового рівня не була використана, при визначенні приросту знань слід застосувати понижуючий коефіцієнт 0.5. У такому разі можна вважати, що

фаховість викладача знижується нижче рівня знань, отриманих ним по закінченні навчання у навчальному закладі.

Суттєве значення в забезпеченні рівня знань має врахування співвідношення між рівнем знань викладача і рівнем сприйняття студентами. Особливістю цих двох показників є те, що для забезпечення належного засвоєння матеріалу професор повинен певним чином опуститися до рівня його сприйняття студентами:

$$V(z) = S(-t) - VZ, \quad (5)$$

Відповідно криві співвідношень рівнів знань, взаємно перетинаючись у певній точці, відображають рівень сприйнятих і отриманих знань студентів (рис. 4).



Умовні позначення: V – викладачі; S – студенти; S1, S2, S3 – студенти з рівнем засвоєння знань 100, 70 та 34.9 % відповідно; – Z – зона відсутності знань; ZZ(P), ZZ(D), ZZ(A) – рівень засвоєних знань студентами, в результаті викладання дисципліни професором, доцентом та асистентом відповідно (взаємна ентропія).

**Рис. 4. Співвідношення між рівнем знань викладача і рівнем їхнього сприйняття студентами**

Крім того, важливим показником оцінки рівня знань є середній бал студентів, причому чим вищий бал, тим краще вони засвоїли матеріал, доступніше викладання. Тому доцільно ввести коефіцієнт



оцінки рівня успішності студентів  $\kappa_{yc}$ , який буде вказувати на підготовку студентів (табл. 6). Даний коефіцієнт також залежить від функції особистого потенціалу викладача та вміння ним передавати знання.

Таблиця 6

### Коефіцієнт оцінки успішності студентів

| Середній бал студентів | Коефіцієнт оцінки рівня успішності студентів $\kappa_{yc}$ |
|------------------------|--|
| 60-74                  | 3  |
| 75-89                  | 4  |
| 90-100                 | 5  |

Якщо  $s(-t) < V(t)$  від 0 до 100 %, то рівень знань дорівнює 0 (заштрихована зона – рівень ентропії дорівнює 0). Загальна функція (модель) рівня потенційно отриманих загальних знань (ZZs) може бути виражена шляхом застосування адитивних критеріїв оцінки:

$$ZZ_s = [F + Ip + ST(t) + \kappa_{yc} U_i(t) + V(z) ], \quad (6)$$

де F – фахова освіта; Ip – інтенсивність зусиль; ST(t) – функція старіння фахових знань;  $U_i(t)$  – функція особистого потенціалу викладача; V(z) – функція опускання знань викладача до рівня знань студента для забезпечення сприйняття ним матеріалу по дисципліні.

Відносна модель оцінки рівня потенційно отриманих загальних знань (VZZs) може бути виражена згідно наступного критерію:

$$VZZ_s = \left( \frac{ZZ_s}{ZZ_s(\max)} \right) \cdot 100\% . \quad (7)$$

Розроблений спосіб оцінки результату надання освітньої послуги, безумовно, не позбавлений певних суб'єктивних моментів. Однак він враховує ключові та найбільш впливові чинники й тому характеризується високим рівнем об'єктивності оцінки. Окрім того, розроблений спосіб, за потреби може бути доповнений з метою визначення загальної рейтингової оцінки діяльності викладацького складу. З цією метою у формулу (6) слід увести коефіцієнт

значимості рівня освітньої кваліфікації (вчений ступінь та звання), який враховується при акредитації та ліцензуванні:

$$ZZ_{sz} = k_z [F + Ip + ST(t) + \kappa_{yc} U_i(t) + V(z)] . \quad (8)$$

В цьому випадку також слід здійснити розмежування рейтингових позицій у відповідності з певними межами (поділити на рейтингові групи). Подальше удосконалення розробленого способу може базуватися як на розширенні, так і на звуженні переліку чинників.

## Трактування термінів в редакції різних авторів

| Автор, джерело           | Означення терміну  |
|--------------------------|--|
| Александров [3]          | Видатки – важливий показник фінансово-господарської діяльності бюджетних установ, який є основою для визначення результатів виконання кошторису доходів і видатків, його аналізу з метою виявлення внутрішніх резервів.  |
| П. Й. Атамас [9; 10]     | Під видатками (не ототожнювати із затратами) розуміють суму коштів, витрачених бюджетними установами в процесі господарської діяльності в межах сум, установлених кошторисом.  |
| Р. Т. Джога [63; 64; 65] | Видатки – це державні платежі, які не підлягають поверненню, а тобто не створюють і не компенсують фінансові вимоги і поділяються на відплатні (обмінюються на товари чи послуги) і не відплатні (односторонні).<br>Витрати бюджетних установ включають фактичні витрати матеріальних, трудових і грошових ресурсів на утримання установи та її статутну господарську діяльність.  |
| О. В. Кравченко [126].   | Видатки і витрати бюджетних установ відображають, з одного боку, джерела їх забезпечення – загальний і спеціальний фонди, а з іншого – характеризують дві економічні категорії, що визначають специфіку господарської діяльності бюджетних установ.  |
| О. О. Лондаренко [148]   | Видатки бюджетних установ – це централізовані видатки, які здійснюються за рахунок коштів відповідного бюджету (державного або місцевого), одночасно це прямі цільові витрати держави, які забезпечують її безперебійне функціонування і відображають економічні відносини, що пов'язані з розподілом і перерозподілом частини національного доходу, яка концентрується у бюджеті. |
| С. В. Свірко [231]       | Видатки слід пов'язувати з процесом господарської діяльності в часі. У цілому вони необхідні для забезпечення всіх процесів суб'єкта господарювання, який здійснює загальне використання коштів.   |
| С. С. Котова [125]       | Витрати як термін доцільний у практиці підприємств та небюджетних організацій, а «витрати», «видатки» – для бюджетних установ і організацій.   |
| Є. Ю. Шара [316]         | Витрати бюджетних установ охоплюють фактичні витрати матеріальних, трудових і грошових ресурсів на утримання установи за рахунок загального і спеціального фондів та інші виробничі витрати.   |

## ДОДАТОК 3

### Структурні складові Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку в державному секторі 135 «Витрати» та рекомендації щодо їхнього удосконалення

| Термін                                       | Визначення  | Потреба у наданні визначення | Запропонована редакція визначення  |
|--|---|------------------------------|--|
| 1  | 2   | 3                            | 4  |
| I. Загальні положення                        |   |                              |  |
| Елемент витрат                               | сукупність економічно однорідних витрат   | +                            | –  |
| Запозичення                                  | позики, векселі, облігації, а також інші види короткострокових і довгострокових зобов'язань, на які нараховуються відсотки  | +                            | –  |
| Нормальна потужність                         | очікуваний середній обсяг діяльності, що може бути досягнутий за умов звичайної діяльності суб'єкта державного сектору протягом кількох років або операційних циклів з урахуванням запланованого обслуговування виробництва | +                            | –  |
| Об'єкт витрат                                | продукція, роботи, послуги або вид діяльності суб'єкта державного сектору, які потребують визначення пов'язаних з їх виробництвом (виконанням) витрат   | +                            | –  |
| Фінансові витрати                            | витрати на сплату відсотків та інші витрати, пов'язані із запозиченням коштів, понесені суб'єктом державного сектору  | +                            | –  |
| Витрати (для системи бухгалтерського обліку) | –   | +                            | <p>зменшення економічних вигід або потенціалу корисності впродовж звітного періоду у вигляді вибуття чи споживання активів або у вигляді виникнення зобов'язань, що призводить до зменшення чистих активів / власного капіталу, за винятком зменшення, пов'язаного з виплатами власникам [46]</p> <p>вартісне вираження затрачених матеріальних і трудових ресурсів на надання послуг адміністративного та соціально-культурного характеру</p> |

| 1   | 2   | 3 | 4  |
|---|---|---|--|
| Витрати на виробництво / надання послуг (для системи управлінського обліку) | –   | + | а) вартість чинників виробництва / надання послуг, які були використані з метою формування продукту (послуги);<br>б) сумарне вираження вартості затрачених на виробництво / надання послуг чинників  |
| Собівартість послуг   | –   | + | обсяг понесених на надання послуг витрат   |
| <b>II. Класифікація витрат</b>  |   |   |  |
| Групи витрат  | витрати за обмінними операціями, витрати за необмінними операціями          | + | обмінна операція – це господарська операція з продажу / придбання активів в обмін на грошові кошти, послуги (роботи), інші активи або погашення зобов'язань; необмінна операція – це господарська операція, яка не передбачає передачі активів, послуг (робіт) в обмін на отриманий дохід або активи, але може передбачати виконання певних умов [подається в НП(С)БОДС 124 «Доходи»]                        |
|   | витрати на виробництво / надання послуг (для системи управлінського обліку) | + | За рівнем уречевленості: матеріальні, нематеріальні.<br>За способом включення у собівартість: прямі, непрямі.<br>За повнотою включення у вартість послуг: повні, неповні;<br>За рівнем ймовірності: обов'язкові, ймовірнісні.<br>За рівнем прогнозованості: прогнозовані, не прогнозовані.<br>За рівнем нормованості: нормативні, понаднормові.<br>За ступенем управлінського впливу: фактичні, оптимізовані |

| 1                                  | 2  | 3 | 4 |
|------------------------------------|--|---|---|
| Витрати за обмінними операціями    | оплата праці (заробітна плата, грошове забезпечення військовослужбовців); відрахування на соціальні заходи; матеріальні витрати (використання предметів, матеріалів, обладнання, інвентарю, медикаментів та перев'язувальних матеріалів, продуктів харчування тощо); амортизація; фінансові витрати (витрати суб'єкта державного сектору, пов'язані із запозиченнями згідно із законодавством: відсотки за користування кредитами, премія, дисконт за цінними паперами, витрати на обслуговування боргу тощо); інші витрати за обмінними операціями (курсові різниці, витрати, пов'язані з реалізацією активів, втрати від зменшення корисності активів тощо). | + | - |
| Витрати за не обмінними операціями | трансферти (субсидії, гранти, соціальні виплати тощо); інші витрати за необмінними операціями (витрати, пов'язані з передачею активів, що передають суб'єкти державного сектору суб'єктам господарювання, фізичним особам та іншим суб'єктам державного сектору для виконання цільових заходів, списана дебіторська заборгованість, неповернення депозитів тощо).  | + | - |
| III. Визнання та оцінка витрат     |  |   |   |

| 1   | 2  | 3 | 4 |
|---|--|---|---|
| Втрати визнаються   | за умови, що оцінка витрат може бути достовірно визначена, у разі зменшення економічних вигід та/або потенціалу корисності, зокрема у вигляді вибуття активу або збільшення зобов'язання, які приводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілення власником).            | + |   |
| Визнаються витратами певного періоду  | одночасно з визнанням доходу, для отримання якого вони здійснені.  | + |   |
| Не визнаються витратами   | платежі за договорами комісії, агентськими договорами та іншими аналогічними договорами на користь комітента, принципала тощо; попередня (авансова) оплата запасів, робіт, послуг; витрати, які відображаються зменшенням власного капіталу відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі | + |   |
| Витрати, пов'язані із виконанням суб'єктом державного сектору своїх повноважень                                   | визнаються одночасно із зменшенням активу або збільшенням зобов'язання   | + |   |
| Витрати, пов'язані з наданням послуг (виконанням робіт) з метою отримання власних надходжень від плати за послуги | визнаються одночасно з отриманням доходу або виходячи із умов договору та ступеня завершеності операції з надання послуг (виконання робіт) на дату балансу, якщо може бути достовірно оцінений результат цієї операції   | + |   |

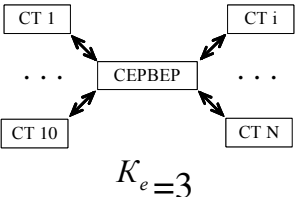
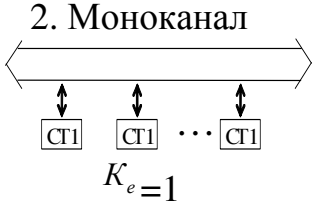
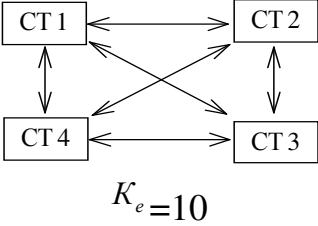
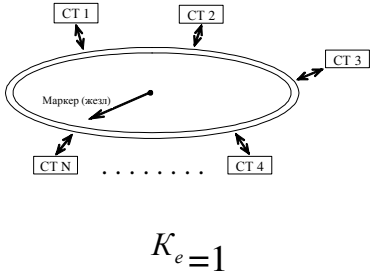
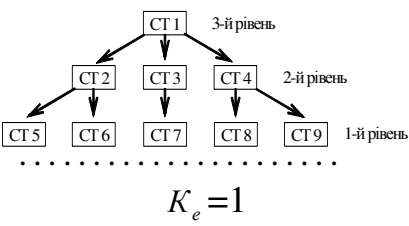
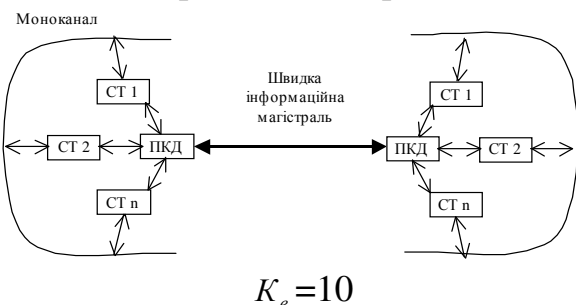
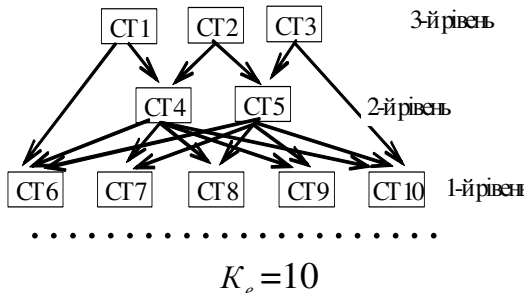
| 1  | 2   | 3 | 4  |
|--|---|---|--|
| Фінансові витрати  | визнаються суб'єктами державного сектору витратами того звітного періоду, за який вони були нараховані (визнані зобов'язаннями)   | + |  |
| Витрати за необмінними операціями  | визнаються одночасно з вибуттям активів (коштів, товарів, робіт, послуг), що призводить до зменшення майбутніх економічних вигід та/або потенціалу корисності, пов'язаних з використанням цього активу, та за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені | + |  |
| Оцінка витрат для потреб управління  | –   | + | передбачає використання методології управлінського обліку та внутрішніх стандартів                         |
| <b>IV. Собівартість продукції, робіт, послуг</b>                               |   |   |  |
| Собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг)                            | складається з виробничої собівартості продукції (робіт, послуг), яка була реалізована протягом звітного періоду, нерозподілених постійних загальновиробничих витрат та наднормативних виробничих витрат   | + |  |
| Виробнича собівартість   | включає: прямі матеріальні витрати; прямі витрати на оплату праці; інші прямі витрати; змінні загальновиробничі та постійні розподілені загальновиробничі витрати   | + |  |
| Планова собівартість   | –   | + | собівартість, розрахована на основі прогнозних обсягів витрат, або етапі проектування надання нових послуг |
| <b>V. Розкриття інформації про витрати у примітках до фінансової звітності</b> |   |   |  |



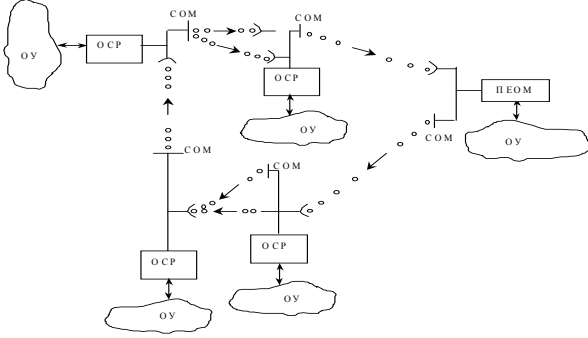
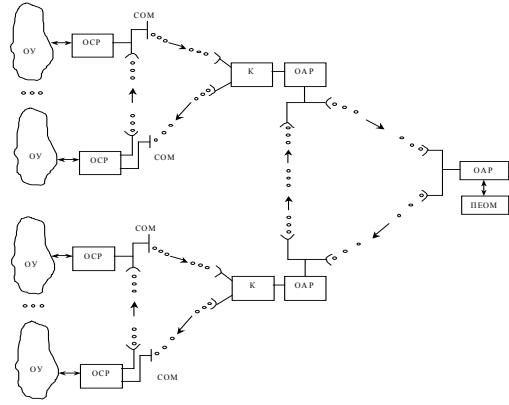
Продовження дод. 3

| 1                                   | 2   | 3 | 4   |
|-------------------------------------|---|---|---|
| У примітках до фінансової звітності | наводиться інформація: про склад і суму витрат, відображених у статтях «Інші витрати за обмінними операціями» та «Інші витрати за необмінними операціями» звіту про фінансові результати; про склад і суму витрат, які не включені до статей витрат звіту про фінансові результати, а відображені безпосередньо у складі власного капіталу (крім зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілення власником) | + |   |
|                                     | про витрати, які спрямовувалися на впровадження та використання інноваційних методів чи системи управління  | + | витрати на впровадження ІТ-технологій контролю рівня витрат |

Тип та архітектура комп'ютерних мереж

| №                         | Тип та архітектура КМ   |   |
|---------------------------|---|---|
| Однорівневі архітектури   |   |   |
| 1                         | 2   | 3   |
| 1                         | <p>1. Зіркова</p>                | <p>2. Моноканал</p>              |
| 2                         | <p>3. Систолічна</p>            | <p>4. Кільцева</p>               |
| Багаторівневі архітектури |   |   |
| 3                         | <p>5. Ієрархічна</p>           | <p>6. Зірково-магістральна</p>  |
| 4                         | <p>7. Мережно-ієрархічна</p>  |   |
| Безпроводні архітектури   |   |   |

| 1   | 2  | 3  | 4  |
|---|--|--|--|
| 5   | <p>8. З пасивним ретранслятором</p> <p><math>K_e=3</math></p>  | <p>9. Безретрансляційна</p> <p><math>K_e=10</math></p>                                 | <p>10. З активним ретранслятором</p> <p><math>K_e=4</math></p> |
| 6   | <p>11. Зірково-магістральна</p> <p><math>K_e=10</math></p>     | <p>12. З активним ретранслятором та кільцевою структурою</p> <p><math>K_e=6</math></p> | <p>13. Сотова</p> <p><math>K_e=6</math></p>                    |
| <p>Архітектури КМ з відкритими оптичними каналами зв'язку</p> |  |  |  |
| 7   | <p>14. Високошвидкісна дуплексна</p> <p><math>K_e=1</math></p> | <p>15. Середньошвидкісна кільцева</p> <p><math>K_e=3</math></p>                        |  |

| 1 | 2  | 3  |
|---|--|--|
| 8 | <p data-bbox="304 383 791 421"><b>16. Низькошвидкісна кільцева</b></p>  <p data-bbox="507 779 587 824"><math>K_e=3</math></p> | <p data-bbox="1023 338 1286 376"><b>17. Розгалужена</b></p>  <p data-bbox="1114 824 1193 869"><math>K_e=4</math></p> |

[326, с.83-85]

Наукове видання

Надія Михайлівна **ХОРУНЖАК**

**ОБЛІК В УПРАВЛІННІ ВИТРАТАМИ БЮДЖЕТНИХ  
УСТАНОВ**  
*Монографія*

Редактор: *Оксана Бойчук*  
Комп'ютерна верстка: *Ольги Слимак*  
Дизайн обкладинки: *Марії Одобецької*

Підписано до друку 27.01.2016 р.  
Формат 60x84 <sup>1</sup>/<sub>16</sub>. Гарнітура Times.  
Папір офсетний. Друк на дублікаторі.  
Умов. друк. арк. 13,7. Облік.-вид. арк. 14,5  
Зам. № М 020-13. Тираж 300 прим.

Видавець та виготовлювач  
Тернопільський національний економічний університет  
вул. Львівська, 11, м. Тернопіль, 46004

*Свідоцтво про внесення суб'єкта видавничої справи  
до Державного реєстру видавців ДК № 3467 від 23.04.2009 р.*

Видавничо-поліграфічний центр «Економічна думка ТНЕУ»  
вул. Львівська, 3, м. Тернопіль, 46004  
тел. (0352) 47-58-72  
E-mail: edition@tneu.edu.ua