

УДК 657.1:378.11

Пігош В.А.

кандидат економічних наук,  
доцент кафедри обліку та фінансів  
Мукачівського державного університету

## НАПРЯМИ УДОСКОНАЛЕННЯ ПОРЯДКУ ПЛАНУВАННЯ ДОХОДІВ І ВИДАТКІВ НА ОПЛАТУ ПРАЦІ ВИЩИХ НАВЧАЛЬНИХ ЗАКЛАДІВ ОСВІТИ

У статті удосконалено порядок розрахунку показників до кошторису державних вищих навчальних закладів за кодом економічної класифікації видатків на оплату праці. Отримані результати позитивно позначаються на формуванні бюджетного механізму їх фінансового забезпечення. Для практичної реалізації в обліку пропозицій щодо виокремлення в межах Плану рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ синтетичного рахунку 45 «Фонд розвитку» та з метою підвищення зацікавленості працівників у результатах їх праці запропоновано порядок формування фонду преміювання та алгоритм розрахунку його обсягів.

**Ключові слова:** фінансове забезпечення, кошторис, доходи, видатки, оплата праці, державні вищі навчальні заклади.

### Пігош В.А. НАПРАВЛЕНИЯ СОВЕРШЕНСТВОВАНИЯ ПОРЯДКА ПЛАНИРОВАНИЯ ДОХОДОВ И РАСХОДОВ НА ОПЛАТУ ТРУДА ВЫСШИХ УЧЕБНЫХ ЗАВЕДЕНИЙ

В статье усовершенствован порядок расчета показателей сметы государственных высших учебных заведений по коду экономической классификации расходов на оплату труда. Полученные результаты положительно сказываются на формировании бюджетного механизма их финансового обеспечения. Для практической реализации в учете предложен относительно выделения в рамках Плана счетов бухгалтерского учета бюджетных учреждений синтетического счета 45 «Фонд развития» и с целью повышения заинтересованности работников в результатах их труда предложен порядок формирования фонда премирования и алгоритм расчета его объемов.

**Ключевые слова:** финансовое обеспечение, смета, доходы, расходы, оплата труда, государственные высшие учебные заведения.

### Pigosh V.A. AREAS OF IMPROVEMENT PLANNING INCOME AND LABOR COSTS OF HIGHER EDUCATION INSTITUTIONS

The article to eliminate the drawbacks of the current order and peculiarities of financing state the higher education institutions the author developed the algorithm adjustment of expenditures by economic classification code «Wages» based on consideration of the average of the discipline repeated passage by the students the recommendations to improve the calculation of targets to estimate state higher education institutions, algorithm formation data for budgeting of public universities. The study of the practical issues of accounting study confirmed the need to improve areas of accounting procedures for specific operations. The author gives the order of formation fund bonuses of employees of the institution algorithm for calculating its volume and guidance on accounting by introducing a new synthetic account 45 «Development Fund» of sub accounts: 451 «Foundation for Development and Innovation» and 452 «Fund staff bonuses».

**Keywords:** financial support, estimates, revenues, expenses, wages, public universities.

**Постановка проблеми.** Ключову роль у функціонуванні державних вищих навчальних закладів відіграє фінансове забезпечення їх діяльності. Критична ситуація з його обсягами, а також здійснення діяльності в умовах невизначеності та підвищених економічних ризиків вимагають досягнення виконання щонайменше двох завдань. По-перше, це удосконалення порядку планування доходів і видатків. У випадку належного наукового вирішення даного завдання можна оптимізувати і збалансувати співвідношення та забезпечити високоєфективне здійснення фінансово-господарської діяльності суб'єктів галузі освіти. По-друге, формування дієвого механізму управління наявними фінансовими та матеріальними ресурсами на базі адаптованої й налагодженої для цього системи обліково-аналітичного забезпечення.

**Аналіз останніх досліджень та публікацій.** Аналіз економічних джерел та спеціалізованої вітчизняної літератури свідчить про певну епізодичність проведення досліджень з даної тематики. Частково ці питання розглядаються в працях таких науковців, як О.О. Герасименко [1], Л.О. Гуцайлук [2], Т.В. Лапіна [3], Т.О. Мартинова [4], Н.В. Овчарова [5], Т.В. Рижа [8], С.В. Свірко [9], І.Д. Фаріон [10] та деяких інших. Так, зокрема, Т.В. Рижа, з приводу окреслених завдань, стверджує, що вдосконалення системи бюджетування у вищих навчальних закладах (ВНЗ) призведе до підвищення їхньої фінансової стабільності та конкурентоспроможності [8, с. 176].

І.Д. Фаріон та Т.М. Писаренко цілком справедливо підкреслюють, що облік у бюджетних установах

неможливо розглядати без детального врахування змін у фінансовому механізмі України. А особливою актуальності в нинішній економічній ситуації набуває проблема достовірності даних про виконання державного бюджету за доходами і видатками. Для її вирішення слід поновити з урахуванням сучасних вимог попередні нормативно-методичні акти з бухгалтерського обліку і звітності, що були напрацьовані раніше та розробити нові [10, с. 6, 12].

**Постановка завдання.** Мета статті полягає в удосконаленні методики планування доходів і видатків на оплату праці та відповідних облікових процедур у вищих закладах освіти.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Розпорядники бюджетних коштів отримують бюджетні асигнування виключно на підставі затверджених кошторисів і планів асигнувань. Асигнування надходять до бюджетних установ через систему органів казначейської служби відповідно до бюджетного призначення [2, с. 193].

Історія фінансового забезпечення державних вищих навчальних закладів, як бюджетних установ, засвідчує спроби до удосконалення цього процесу та його відображення у системі бухгалтерського обліку (табл. 1).

Як видно, практично для більшості часового проміжку характерне кошторисне фінансове забезпечення. Кошторис бюджетної установи – це основний плановий фінансовий документ бюджетної установи, яким на бюджетний період встановлюються повноваження щодо отримання надходжень і розпо-

діл бюджетних асигнувань на взяття бюджетних зобов'язань та здійснення платежів для виконання бюджетною установою своїх функцій та досягнення результатів, визначених відповідно до бюджетних призначень [6].

Оскільки саме кошторис виступає основним плановим документом, що визначає обсяги фінансового забезпечення та напрями здійснення видатків, процес удосконалення обліково-аналітичного забезпечення управління у вищих навчальних закладах має розпочинатися з визначення можливостей та способів поліпшення механізму планування і обґрунтування розрахункових показників.

Загалом, оцінка законодавчих норм з цього приводу свідчить про суворий регламентний режим розрахунків при складанні кошторису. Однак зміна економічної ситуації, зокрема зменшення кількості студентів, вимагає адекватної оцінки і врахування у процесі підготовки та затвердження видатків за кошторисом.

Т.В. Лапіна вважає, що неточності у вітчизняній законодавчій базі стали головною передумовою ви-

никнення проблеми здійснення ефективного розподілу на фінансове забезпечення вищої освіти. Одним із основних недоліків є недосконалість проведення належного аналізу, встановлення коригувальних коефіцієнтів та внесення належних коригувань [3, с. 113].

Так, зокрема, при здійсненні розрахунків до кошторису нині абсолютно ігнорується перехід до Болонської системи оцінювання знань та її принципів отримання освіти. Йдеться, зокрема, про надання студентам права повторного проходження курсів за дисциплінами, складеними ними на оцінку «F», повторну перевірку курсових робіт після доопрацювання, здачу академічної заборгованості. Якщо врахувати динаміку чисельності студентів та кількість студентів, що повинні пройти повторний курс за дисциплінами, з яких вони отримали негативні оцінки, то стаття видатків за кодом економічної класифікації «Заробітна плата» (КЕКВ 2111) має бути скоригована відповідним чином (табл. 2).

Оскільки кошторис є плановим документом, то суму коригування слід розраховувати із урахуванням середнього показника за повторним проходжен-

Таблиця 1

Розвиток підходів до ведення обліку фінансового забезпечення бюджетних установ

Період	Характеристика підходу	Відображення в бухгалтерському обліку
До 1 липня 1993 року	Два методи фінансового забезпечення: відкритий кредит і перерахування коштів на поточний рахунок в банку	Для перерахування коштів бюджету, які розглядаються як кредити, використовуються рахунки у Держбанку (на видатки установи та відкриті для перерахування підвідомчим установам). Кореспондуючим рахунком по кредиту є рахунок «Фінансування з бюджету через Держбанк».
З 1 липня 1993 року	Перехід на єдиний метод бюджетного фінансового забезпечення – перерахування коштів з рахунка бюджету на бюджетні рахунки розпорядників коштів	Бюджетні та позабюджетні кошти обліковуються на розрахунковому рахунку в банку. Фінансове забезпечення здійснюється на основі кошторису. З розвитком ринкових відносин відбулася комерціалізація у банківській сфері, НБУ втратив низку своїх функцій, пов'язаних із виконанням державного бюджету. Це, у свою чергу, призвело до послаблення обліку й контролю за витрачанням бюджетних коштів. Останнє викликало потребу у формуванні органів Державного казначейства.
З 1 квітня 1997 року	Фінансове забезпечення бюджетних установ здійснюється за двома формами: – відомчою структурою; – через органи Держказначейства	Введення казначейської системи виконання бюджету вирішило проблему забезпечення раціонального використання бюджетних коштів, однак не внесло якихось вагомих змін у методичку обліку, оскільки стосувалося системи заходів організації фінансового забезпечення.
З 1998 року	Введення бюджетної класифікації	Видаткова частина бюджетної класифікації, яка безпосередньо відображає процеси, пов'язані з асигнуванням бюджетних установ поділена на чотири незалежні структури видатків: функціональна, відомча, економічна і програмна.
З 2000 року	Фінансове забезпечення із Державного бюджету може здійснюватися: – за відомчою структурою; – шляхом оплати витрат (оплати рахунків і видачі готівкою). Введення нового Плану рахунків бюджетних установ	Зміна плану рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ: скорочення класів – до 8-ми, виділення класів «Необоротні активи», «Власний капітал». Поява засад відображення комерційної діяльності бюджетних установ.
З 2001 року	Запровадження експерименту	Оновлення інструкцій з бухгалтерського обліку в бюджетних установах як у частині організаційних моментів (удосконалення меморіально-ордерної форми обліку за рахунок перегляд складу накопичувальних відомостей, внесення змін до їх внутрішньої будови, затвердження меморіально-ордерної форми як обов'язкової до застосування в бюджетних установах; повний перехід усіх бюджетних установ з 2000 р. на подвійну систему обліку), так і загально-методичних (перманентний перегляд окремих методичних позицій щодо основних його напрямів – обліку необоротних активів, обліку запасів, обліку доходів та видатків), яке відбувалося під дією формування нових об'єктів обліку зазначених суб'єктів господарювання.
З 1 січня 2015 року	Впровадження фінансової звітності на етапі переходу від діючої системи звітності до правил звітування, відповідно до НП(С)БОДС	Визначити формат перерахування для переносу старих салдо в головних книгах станом на 31 грудня 2014 р. у нові салдо на початок періоду станом на 1 січня 2015 р.; визначити рекомендації для обробки операцій за 2015 р. і встановити регламент запровадження нових стандартів бухгалтерського обліку.

Сформовано автором з урахуванням [9, с. 135]

ням курсів. Для прикладу, якщо згідно з прогнозними даними кількість студентів на плановий рік складає 2900 чол., а за попередні роки згідно з обліковими даними (доцільно віднести формування таких даних до підсистеми управлінського обліку) кількість студентів, що повторно проходили курси, складає, відповідно, 120, 135 та 115 ум. чол. (за три попередні роки), то при плануванні слід врахувати додаткову кількість студентів в обсязі 74 студентів ( $КС_{пк} = (120 + 135 + 115) / 3 \times 0,6$ , де  $КС_{пк}$  – коригувальна планова кількість студентів для розрахунків показників кошторису; 0,6 – коефіцієнт перерахунку, який у нашому прикладі взято умовно в обсязі 60 відсотків (може бути однаково рекомендованим для усіх ВНЗ), а при бажанні більш точного математичного обґрунтування його слід розраховувати як математичне сподівання, на основі даних за попередні роки. Умовну кількість студентів (ум. чол.) рекомендуємо розраховувати за наступним алгоритмом:  $КС_{пк} = K_1 + K_2 \times 2 + K_3 \times 3 + K_4 \times 4$  і т. д. (залежно від наявності отриманих F-оцінок). Якщо брати до уваги навіть найбільш песимістичні дані щодо кількості годин педагогічного навантаження, скажімо 18 аудиторних годин, то на розраховану коригуючу кількість студентів їх загальний обсяг складе 1332 год. (74 x 18 год.). У такому разі це ще становитиме приблизно 1,5 ставки заробітної плати. З урахуванням середньої годинної ставки заробітної плати для професора, доктора наук (або доцента, кандидата наук) в досліджуваному вищому навчальному за-

кладі сума, на яку необхідно збільшити статтю «Заробітна плата», дорівнює відповідно 10611 грн (або 6468 грн відповідно).

У рекомендованому порядку враховано специфіку діяльності державних вищих навчальних закладів у сучасних умовах та реальніше відображено видатки. Адже на даний час оплата додаткових годин педагогічного навантаження професорсько-викладацького складу за надання консультацій, проведення навчання окремих студентів, які отримали негативні оцінки, а також приймання у них іспитів, як свідчить практика, не здійснюються у більшості навчальних закладів, котрі досліджувалися. Проте його застосування вимагає посилення контролю за якістю навчання з метою попередження зловживань з боку професорсько-викладацького складу. Одним із варіантів такого контролю може виступати проведення контрольних зрізів знань.

Внесення відповідних коригувань у нормативно-правові акти матиме сприятливий мотиваційний вплив і відповідає принципу об'єктивності системи обліку. Уточнення діючого законодавства належить до компетенції вищих органів державної влади та управління, тому проблема фінансового забезпечення суб'єктів вищої освіти є комплексною, оскільки охоплює як нижчі рівні ієрархічної підпорядкованості розпорядників бюджетних коштів – керівників вищих навчальних закладів, так і вищі – головних розпорядників.

Основним нормативно-правовим актом, який регламентує порядок формування й затвердження ко-

Таблиця 2

Динаміка загальної чисельності студентів та студентів, що проходили повторні курси через неуспішність в Мукачівському державному університеті

Факультет		Економічний	Педагогічний	Гуманітарний	Туризм	Технологічний	Разом	
Загальна чисельність студентів	2010–2011 н. р.	1860	1351	532	374	444	4561	
	2011–2012 н. р.	1663	1322	519	395	404	4303	
	2012–2013 н. р.	1401	1206	489	400	353	3849	
	2013–2014 н. р.	1049	1165	480	375	279	3348	
Кількість студентів, що проходили повторний курс, чол.	2010-2011 н. р.	Фактична кількість, чол.	102	44	22	14	21	203
		Питома вага у загальній чисельності, %	5,48	3,26	4,14	3,74	4,73	4,45
	2011-2012 н. р.	Фактична кількість, чол.	71	54	18	17	18	178
		Питома вага у загальній чисельності, %	4,27	4,08	3,47	4,3	4,46	4,14
	2012-2013 н. р.	Фактична кількість, чол.	69	31	20	15	12	147
		Питома вага у загальній чисельності, %	4,93	2,57	4,09	3,75	3,40	3,82
	2013-2014 н. р.	Фактична кількість, чол.	64	42	21	14	12	153
		Питома вага у загальній чисельності, %	6,10	3,61	4,38	3,73	4,30	4,57
Коригувальна планова кількість студентів для розрахунків показників кошторису		45,90	25,65	12,15	9,00	9,45	102,15	
Загальний обсяг годин повторних курсів		826,2	461,7	218,7	162,0	170,1	1838,7	
Сума збільшення КЕКВ «Заробітна плата»	для д.н., проф.	6582	3678	1742	1290	1355	14647	
	для к.н., доц.	4012	2242	1062	787	826	8928	

Рекомендований алгоритм розрахунку:

$КС_{пк} = K_1 + K_2 \times 2 + K_3 \times 3 + \dots + K_n \times n$  і т.д. (залежно від наявності отриманих F-оцінок),

де  $КС_{пк}$  – коригувальна планова кількість студентів для розрахунків показників кошторису

$K_1, K_2, K_3, \dots, K_n$  – кількість студентів, що повторно проходили курси за відповідні попередні n-роки

шторису, є Постанова Кабінету Міністрів України від 28.02.2002 року № 228 (із змінами і доповненнями) «Про затвердження Порядку складання, розгляду, затвердження та основних вимог до виконання кошторисів бюджетних установ» [7].

Проте цей документ не містить рекомендацій щодо здійснення розрахунків до кошторису. Тому доцільно внести відповідні поправки та уточнення в існуючі інструкції.

Специфічною рисою формування кошторису є його плановість. Вважається, що складання проекту кошторису вищим державним навчальним закладом на наступний бюджетний рік є першим етапом планування доходів і видатків. Загалом, саме цей етап відіграє ключову роль у забезпеченні збалансованості показників та забезпеченні ефективності і результативності діяльності освітніх закладів. Проте планування та використання бюджетних коштів на соціальні потреби, як справедливо зазначає Н.В. Овчарова, здійснюється без відповідних обґрунтувань у вигляді розрахунків та наявності державних цільових програм, без визначення реальної вартості реалізації бюджетних програм соціальної спрямованості, без урахування потреб у соціальних послугах, демографічних коливань, з порушенням вимог складання кошторисів [5, с. 6].

Підтвердженням цього, на думку Т.В. Рижой, є те, що показники кошторису навчального закладу повинні плануватися на підставі проведення наукових та економічно обґрунтованих заходів щодо визначення критеріїв розподілу коштів і напрямів використання фінансових ресурсів, а також визначення їх оптимальних обсягів [8, с. 177]. Варто звернути увагу на вживання у твердженні Т.В. Рижой слова «повинні». Але, незважаючи на це, практика вказує на абсолютно протилежну ситуацію.

Так, зокрема Т.О. Мартинова зазначає, що діючі нині соціальні стандарти далекі від сучасних економічних реалій, застосовуються без урахування економічних можливостей держави та не враховують міжнародних норм. Тому потребують подальшого глибокого дослідження та перегляду. До сьогодні залишається незатвердженим Порядок розроблення та затвердження державних мінімальних стандартів якості соціальних послуг, тобто залишається невизначеним поняття «стандарт якості» [4].

Насамперед про недостатню наукову обґрунтованість показників, які використовуються при плануванні доходів і видатків державних вищих навчальних закладів (складанні кошторису), свідчать негативні тенденції стану фінансового та матеріально-технічного забезпечення освіти.

Причинами цього перш за все є: недостатнє використання можливостей забезпечення власних надходжень і відсутність матеріальної зацікавленості працівників у розвитку надання платних послуг; використання при здійсненні розрахунків до кошторису застарілих норм і нормативів, а саме чисельності студентів, аспірантів та докторантів на одного викладача, чисельності допоміжного та обслуговуючого персоналу, обсягу погодинної заробітної плати, нормативів видатків (в тому числі матеріальних і фінансових) тощо; неврахування ризиків при здійсненні діяльності, обумовлених інфляцією, надзвичайними подіями та їх негативними результатами, що не покриваються страховими сумами, неуспішністю студентів, яка ліквідується шляхом повторного проходження курсу навчання.

Для забезпечення зацікавленості у підвищенні ефективності діяльності з надання платних послуг

у державних вищих навчальних закладах доцільно запровадити варіанти матеріального стимулювання.

З цією метою слід внести відповідні коригування у «Порядок складання, розгляду, затвердження та основні вимоги до виконання кошторисів бюджетних установ» [7], а також інші нормативні акти, які регламентують порядок використання грошових коштів бюджетних установ. Щодо кошторису, то у складі видатків за кодом економічної класифікації «Заробітна плата» (КЕКВ 2111) варто передбачити преміювання за результатами перевиконання планових завдань за надходженнями до спеціального фонду від надання платних послуг. Така інформація у системі управління має бути поширена на усі зацікавлені особи та структурні підрозділи. Виплати премій можуть пропагуватися серед працівників навчального закладу й здійснюватися за рахунок коштів того ж таки спеціального фонду.

Значне поліпшення фінансового стану державних вищих навчальних закладів за рахунок коштів спеціального фонду можна досягти завдяки врахуванню специфіки праці й особливостей їх діяльності, основною з яких є не лише освітнє, а й наукове спрямування.

На цьому, зокрема, акцентує увагу О.О. Герасименко, яка зазначає, що особливості змісту та результатів праці у сфері наукової і науково-технічної діяльності, зокрема ймовірнісний характер праці науковців, значна частка творчої праці, високий рівень новизни досліджень та розробок, швидкі темпи морального старіння результатів науково-технічної діяльності, відсутність чіткої пропорційної залежності між затратами праці і характером отриманих результатів, невідчужений характер науково-технічного продукту відіграють роль факторів формування економічного механізму стимулювання праці [1, с. 5].

У продовження вирішення окресленої вище проблеми слід зауважити, що не лише на етапі планування кошторису варто зосередити увагу по надходженнях до спеціального фонду і питаннях видатків на оплату праці. Необхідно сформулювати принципи преміювання та порядок розрахунку його обсягів.

Для обчислення потенційних обсягів преміювання слід проаналізувати динаміку надходжень до спеціального фонду щонайменше за 3-5 років. У разі позитивної динаміки необхідно обчислити середній відсоток зростання, закласти у кошторисі на плановий період обсяг, менший на похибку ризику від зниження чисельності студентів. При формуванні алгоритму розрахунку обсягів видатків на видачу премій доцільно врахувати, що для України мінімальною вважається премія у розмірі 25% від основної заробітної плати. Формулярно рекомендовані обчислення мають такий вигляд:

$$\Phi П = (СП_n - (СП_1 + СП_2 + \dots + СП_{n-1}) / n - СП_R) \times 0,25, \quad (1)$$

де  $\Phi П$  – фонд преміювання;  $СП_1, СП_2, \dots, СП_{n-1}$  – розмір спеціального фонду за відповідні звітні роки;  $СП_n$  – розмір спеціального фонду на плановий рік;  $СП_R$  – коригуюча сума, що враховує ризик недобору студентів (рекомендується обчислювати виходячи з досвіду зниження кількості студентів у попередні роки).

Розрахунок фонду преміювання на плановий рік за рахунок коштів спеціального фонду по окремих досліджуваних державних вищих навчальних закладах наведено у таблиці 3.

Формування фонду преміювання за рахунок коштів спеціального фонду вимагає введення нового рахунку до Плану рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ. Ним може стати синтетичний

Таблиця 3

## Розрахунок фонду преміювання на плановий рік за рахунок коштів спеціального фонду, тис. грн

№ з/п	Показники	Придніпровська державна академія будівництва і архітектури	Український державний хіміко-технологічний університет	Донецький національний технічний університет	Ізмаїльський державний гуманітарний університет	Кам'янець-Подільський національний університет	Уманський державний педагогічний університет	Київський національний торговельно-економічний університет	Мукачівський державний університет	Ужгородський національний університет
1	Спеціальний фонд ( $СП_1$ ) 2010 року	25241	16573	61149	6552	22003	10991	83202	9141	33827
2	Спеціальний фонд ( $СП_2$ ) 2011 року	25625	18398	65615	7138	24660	11659	97227	11370	43708
3	Спеціальний фонд ( $СП_3$ ) 2012 року	31408	18792	93539	7089	25265	13509	99194	13017	48539
4	Спеціальний фонд ( $СП_4$ ) 2013 року	27159	19754	86949	6336	23663	16620	102318	13352	51612
5	Спеціальний фонд за 2010-2013 рр. ( $СП_1 + СП_2 + \dots + СП_{n-1}$ )	109433	73517	307252	27 115	95591	52 779	381941	46880	177686
6	Середній розмір спеціального фонду в рік	27358	18379	76813	6779	23898	13 195	95485	11720	44422
7	Середній відсоток зростання спеціального фонду	3,17	4,60	9,20	3,09	5,25	11,01	7,79	12,39	10,99
8	Розмір спеціального фонду на плановий рік ( $СП_n$ )	29024	20663	94947	7332	25906	18 449	110291	15007	57285
9	Середній відсоток зниження кількості студентів у попередні роки	4,00	6,67	2,00	6,00	4,00	2,00	3,33	9,00	2,67
10	Коригуюча сума, що враховує ризик недобору студентів ( $СП_k$ )	111	126	161	41	97	28	328	111	125
11	Фонд преміювання на плановий рік ( $ФП$ )	389	540	4493	128	478	1307	3619	794	3184

рахунок 45, який на даний момент є вільним. Цей рахунок доцільно назвати «Фонд розвитку» та розмежувати за субрахунками: 451 «Фонд розвитку та інновацій», 452 «Фонд преміювання працівників». Потреба у першому субрахунку обґрунтовується нинішнім матеріально-технічним і фінансовим забезпеченням бюджетних установ, у тому числі багатьох державних вищих навчальних закладів, а другий – необхідний для обліку відповідно до розроблених пропозицій, що стосуються коду економічної класифікації видатків на заробітну плату.

За дебетом субрахунку 452 рекомендується обліковувати нарахування премій, а за кредитом – формування фонду преміювання: дебет рахунків 80, 81 кредит субрахунку 452 – формування фонду преміювання; дебет субрахунку 452 кредит субрахунку 661 – нарахування премії працівникам.

**Висновки з проведеного дослідження.** Для усунення виявлених недоліків чинного порядку та особливостей організації фінансового забезпечення оплати праці державних вищих навчальних закладів розроблено алгоритм коригування обсягів видатків за КЕКВ 2111 «Заробітна плата» на базі урахування середнього показника за повторним проходженням дисциплін студентами, рекомендації з удосконалення порядку розрахунку планових показників до кошторису державних вищих навчальних закладів, алгоритм формування даних для складання кошторису державних вищих навчальних закладів.

Вивчення практичних питань ведення обліку підтвердило необхідність опрацювання напрямів вдосконалення облікових процедур за конкретними операціями. Запропоновано порядок формування фонду преміювання працівників навчального закладу, алгоритм розрахунку його обсягу та рекомендації щодо

обліку шляхом запровадження нового синтетичного рахунку 45 «Фонд розвитку» із субрахунками: 451 «Фонд розвитку та інновацій» та 452 «Фонд преміювання працівників».

**БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:**

- Герасименко О.О. Економічний механізм стимулювання праці у сфері наукової і науково-технічної діяльності (на прикладі вищих навчальних закладів України) : автореф. дис. ... на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.02.02 «Економіка й управління науково-технічним прогресом» / О.О. Герасименко. – К., 2003. – 21 с.
- Гуцайлук Л. Облік фінансування бюджетних установ / Л. Гуцайлук // Галицький економічний вісник. – 2010. – № 3(28). – С. 191-196.
- Лапіна Т.В. Фінансування вищої освіти України в контексті інтеграційних процесів / Т.В. Лапіна // Економічний простір. – № 15. – 2008. – С. 112-118.
- Мартинова Т.О. Удосконалення діючих механізмів фінансового забезпечення соціально-культурної сфери [Електронний ресурс] / Т.О. Мартинова. – Режим доступу : [http://www.nbuv.gov.ua/portal/natural/Npkntu\\_e/2010\\_17/stat\\_17/37.pdf](http://www.nbuv.gov.ua/portal/natural/Npkntu_e/2010_17/stat_17/37.pdf).
- Овчарова Н.В. Проблеми та перспективи бюджетного забезпечення соціальної сфери в Україні / Н.В. Овчарова // Економічні науки : збірник наукових праць. – Серія «Облік і фінанси». – Луцьк, 2010. – Вип. 7(25). – Ч. 5. – С. 1-10.
- Про внесення змін до Порядку складання, розгляду, затвердження та основних вимог до виконання кошторисів бюджетних установ : Постанова Кабінету Міністрів України від 24 січня 2011 року № 37.
- Про затвердження Порядку складання, розгляду, затвердження та основних вимог до виконання кошторисів бюджетних установ : Постанова Кабінету Міністрів України від 28 лютого 2002 р. № 228.
- Рижа Т.В. Особливості бюджетування вищих навчальних закладів / Т.В. Рижа // Вісник Хмельницького національного університету. – № 2. – Т. 3. – 2010. – С. 176-182.

9. Свірко С.В. З історії розвитку обліку бюджетних організацій України у XX ст. / С.В. Свірко // Вчені записки. – 2002. – № 4. – С. 131-136.
10. Фаріон І.Д. Напрями вдосконалення обліку фінансових ресурсів у бюджетних установах / І.Д. Фаріон, Т.М. Писаренко. – Тернопіль : Економічна думка, 1999. – 40 с.

УДК 657.24:657.372.2

**Скрипник С.В.**

*кандидат економічних наук,  
доцент кафедри обліку і аудиту та фінансів  
Херсонського державного аграрного університету*

## **РУХ ДОВГОСТРОКОВИХ БІОЛОГІЧНИХ АКТИВІВ ТА ЇХ ДОКУМЕНТАЛЬНЕ ОФОРМЛЕННЯ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИМИ ПІДПРИЄМСТВАМИ**

Досліджено методичне забезпечення обліку біологічних активів. Висвітлено рахунки, що призначені для обліку довгострокових біологічних активів. Відображено документальне відображення руху та оцінки довгострокових біологічних активів рослинництва та тваринництва. Розглянуто приклад документального оформлення отримання (закупівлі) довгострокових біологічних активів сільськогосподарськими підприємствами. На основі зазначеного нами запропоновано доповнити форму первинного документа відповідними графами, які більш повно розкриють інформацію про рух довгострокових біологічних активів на підприємстві.

**Ключові слова:** біологічні активи, довгострокові біологічні активи, оцінка, первинні документи, міжнародні стандарти обліку і звітності.

### **Скрипник С.В. ДВИЖЕНИЕ ДОЛГОСРОЧНЫХ БИОЛОГИЧЕСКИХ АКТИВОВ И ИХ ДОКУМЕНТАЛЬНОЕ ОФОРМЛЕНИЕ СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННЫМИ ПРЕДПРИЯТИЯМИ**

Исследовано методическое обеспечение учета биологических активов. Освещены счета, предназначенные для учета долгосрочных биологических активов. Отражено документальное оформление движения и оценки долгосрочных биологических активов растениеводства и животноводства. Рассмотрен пример записи в документах получения (закупки) долгосрочных биологических активов сельскохозяйственными предприятиями. На основе указанного предложено дополнить форму первичного документа соответствующими столбцами, которые более полно раскроют информацию о движении долгосрочных биологических активов на предприятии.

**Ключевые слова:** биологические активы, долгосрочные биологические активы, оценка, первичные документы, международные стандарты учета и отчетности.

### **Skrypnik S.V. MOVEMENT OF LONG-TERM BIOLOGICAL ASSETS AND THEIR DOCUMENTATION IN AGRICULTURAL ENTERPRISES**

Methodological maintenance accounting of biological assets is investigated. Covered accounts; designed for the bookkeeping of long-term biological assets. Formal documentation and evaluation of movement of long-term biological assets of crops and livestock are reflected. For example; records in documents for the receipt (purchases) of long-term biological assets by agricultural enterprises. The proposed supplement form is based on the corresponding columns of the original document which more fully discloses information about the movement of long-term biological assets in the enterprise.

**Keywords:** biological assets, long-term biological assets, evaluation, original document, International Accounting Standards and International Financial Reporting Standards.

**Постановка проблеми.** Інтеграція України в Європу та розвиток міжнародних відносин викликали необхідність удосконалення системи бухгалтерського обліку, зокрема щодо сільськогосподарської діяльності. Розроблене нормативно-методичне забезпечення з бухгалтерського обліку біологічних активів спрямоване на приведення національної системи бухгалтерського обліку у відповідність до вимог ринкової економіки та міжнародних стандартів бухгалтерського обліку й вирішення проблемних питань щодо визнання, класифікації, документального оформлення, ведення аналітичного і синтетичного обліку тощо. Але, на нашу думку, в практичній діяльності аграрних підприємств цього ще не відбулося. У той же час прийнятими нормативними актами запропоновано виділення біологічних активів в окрему облікову категорію та абсолютно новий порядок обліку в сільському господарстві, який не має широкого застосування у світовій практиці. Так як в Україні положення, що впливають з П(С)БО 30 «Біологічні активи», запропоновані вперше, з'явилася низка невіршених методологічних і практичних питань,

пов'язаних з веденням обліку біологічних активів, зокрема їх оцінки, визнання фінансових результатів, відображення господарських операцій на рахунках бухгалтерського обліку тощо.

**Аналіз останніх досліджень та публікацій.** Методичні засади бухгалтерського обліку довгострокових біологічних активів в умовах удосконалення вітчизняної облікової системи, її гармонізації з міжнародними стандартами обліку і звітності досліджували провідні учені-економісти: С.Ф. Голов, В.М. Жук, Г.Г. Кірейцев, М.М. Коцупатрий, М.Г. Михайлов, В.І. Моссаковський, М.Ф. Огійчук, В.М. Пархоменко, П.Т. Саблук, Л.К. Сук та інших. Проведені дослідження свідчать про існуючі проблеми з практичного застосування сільськогосподарськими підприємствами П(С)БО 30 «Біологічні активи», тому тема дослідження є досить дискусійною і потребує подальшого вивчення.

**Постановка завдання.** Метою статті є обґрунтування та узагальнення теоретичних й практичних аспектів обліку довгострокових біологічних активів у відповідності з П(С)БО 30 «Біологічні активи» і Ме-