

УДК 657.1:658.115

Заросило Аркадій Петрович,
старший викладач кафедри обліку в кредитних
і бюджетних установах та економічного аналізу
ДВНЗ «Київський національний економічний університет
імені Вадима Гетьмана»
(03680, Україна, Київ, проспект Перемоги, 54/1)
E-mail: z_arosylo@ukr.net

ОСОБЛИВОСТІ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ ВИТРАТ В УСТАНОВАХ ДЕРЖАВНОГО СЕКТОРУ

Анотація

Мета дослідження. Дослідити методичні підходи ведення управлінського обліку витрат за центрами відповідальності, визначити основні завдання управлінського обліку витрат, уточнити сутність центрів відповідальності та визначити види центрів відповідальності в установах державного сектору.

Методологія. Автором використано загальнонаукові та спеціальні методи дослідження: порівняння та теоретичного узагальнення — при дослідженні економічної сутності та видів центрів відповідальності; абстрактно-логічні та описові — при проведенні аналізу видів центрів відповідальності в установах державного сектору; системний і комплексний підхід — для узагальнення та обґрунтування висновків щодо налагодження управлінського обліку витрат за центрами відповідальності в установах державного сектору.

Отримані результати. Досліджено методичні підходи ведення управлінського обліку витрат за центрами відповідальності, визначено основні завдання управлінського обліку витрат, уточнена сутність центрів відповідальності та визначені види центрів відповідальності в установах державного сектору.

Цінність дослідження. Отримані результати можуть бути використані в установах державного сектору при запровадженні управлінського обліку витрат та визначення їх центрів відповідальності.

Ключові слова: управлінський облік, витрати, центри відповідальності, установи державного сектору.

Постановка проблеми та її зв'язок із важливими науковими чи практичними завданнями. Одним із основних завдань управління витратами в установах державного сектору (далі — УДС) є оцінка ефективності та раціональності використання їх у господарській діяльності. Діяльність УДС регулюється низкою законодавчих актів та рішеннями, прийнятими на основі інформаційних даних обліковими службами установи. Обліково-аналітичне забезпечення є одним із найважливіших у системі управління витратами та ключовим важелем у досягненні поліпшення результативності функціонування УДС.

Формування інформаційних даних щодо ефективності управління витрат здійснюється за даними бухгалтерського та управлінського обліку.

Основна мета використання управлінського обліку полягає у забезпеченні достовірної інформації, яка слугує інтересам ефективного управління, тому рішення про доцільність його впровадження необхідно приймати, виходячи з оцінки співвідношення витрат і вигод від його функціонування.

Аналіз останніх джерел і публікацій. Розгляду питань управлінського обліку в державному секторі присвячено незначну кількість публікацій вітчизняних учених, а саме: Свірко С.В., Левицької С.О., Клименко О.М., Кондрашової Т.М., Кравченко О.В., Кондратюк І.О., Полозюк К.О., Сінгаєвської М.П., Петрик О.М. Акімової Н.М. Водночас, відсутні методичні підходи ведення управлінського обліку витрат за центрами відповідальності, який потрібний для оперативного узагальнення інформації про обсяги витрачених коштів суб'єктами державного сектору.

Видлення невирішених раніше частин загальної проблеми, котрим присвячується стаття. Незважаючи на проведені глибокі дослідження в цій галузі, невирішеними залишається багато проблемних питань щодо запровадження та ведення управлінського обліку витрат за центрами відповідальності суб'єктами державного сектору.

Формулювання мети і завдання дослідження. Дослідити методичні підходи ведення управлінського обліку витрат за центрами відповідальності, визначити основні завдання управлінського обліку витрат, уточнити сутність центрів відповідальності та визначити їх види.

Виклад основного матеріалу дослідження з повним обґрунтуванням отриманих наукових результатів. Термін «управлінський облік» виник у 50–60-ті роки ХХ століття в англomовних країнах. Остаточно професійна сфера сформувалася в 1972 році, коли Національна асоціація бухгалтерів (США) розробила і затвердила стандарт професійних іспитів з управлінського обліку — Certificate of Management Accounting. В Україні цей термін з'явився в 1990-ті разом з першими підручниками західних авторів, хоча сама діяльність, що входить до предмету управлінського обліку, була досить добре розвинена в умовах до ринкової радянської економіки [6].

Основними завданнями управлінського обліку з метою забезпечення оптимізації витрат суб'єктів державного сектору, передбачають виконання:

1) обробка, узагальнення та передача необхідної інформації для оперативного управління витратами та прийняття оптимальних управлінських рішень;

2) перевірка законності та доцільності використання бюджетних коштів;

3) оцінка ефективності діяльності суб'єктів державного сектору за структурними підрозділами (центрами відповідальності);

4) складання управлінської звітності, інформація яких призначена для керівників, а також інших внутрішніх та зовнішніх користувачів бухгалтерської інформації;

5) об'єктивне калькулювання собівартості надання послуг основної та додаткової діяльності [7].

Складність організаційної структури та велика кількість господарських операцій, які здійснюються УДС вимагають пошук гнучких систем управління з метою оптимізації витрат та прийняття обґрунтованих управлінських рішень.

Принциповою особливістю управлінського обліку є необхідність визначення витрат як по установі в цілому, так і за центрами відповідальності.

Зауважимо, що в економічній літературі немає однозначного трактування сутності поняття «центри відповідальності» та не визначено їхніх типів. Тож, в табл. 1 узагальнено деякі погляди науковців щодо економічної сутності поняття «центра відповідальності».

Необхідно зазначити, що виділення центрів відповідальності викликано розподілом повноважень між працівниками установи, зокрема надання керівникам підрозділу прав самостійно приймати рішення та закріплення відповідальності за наслідки таких рішень.

Узагальнюючи різні наукові погляди, більшість науковців погоджуються з тим, що під центром відповідальності слід розуміти окремих сегмент установи (робоче місце, відділ тощо), в межах якого встановлено персональну відповідальність керівника центру за результати діяльності його підрозділу.

Також і міжнародна практика впровадження управлінського обліку виокремлює його як організаційно-економічну складову центрів відповідальності, в межах яких встановлено персональну відповідальність менеджера за виконання доведених показників.

Таблиця 1

Економічна сутність поняття «центра відповідальності»

Назва автора	Економічна сутність поняття «центра відповідальності»
Вахрушина М.А. [2]	Структурний підрозділ організації, яким керує менеджер, котрий контролює у визначеному для даного підрозділу ступені витрати, доходи та кошти, що інвестовані у цей сегмент бізнесу
Нападовська Л.В. [5]	Область діяльності керівника, який має конкретні права та обов'язки, відповідного рівня управління
Голов С.Ф. [3] Бутинець Ф.Ф. [1]	Сфера (сегмент) діяльності, у межах якої встановлено персональну відповідальність менеджера за показники діяльності, які він контролює
Друрі К., [4]	Підрозділ організації, що управляється менеджером, відповідальним за результати його работ
Сопко В.В., Завгородній В.П., [8]	Місце, де виникають правові відносини між учасниками господарських процесів

У системі обліку центри відповідальності визначають за поняттям «місце виникнення витрат». Місцем його виникнення є структурна одиниця, в якій відбуваються первинне виникнення та облік витрат. Місце виникнення і центр відповідальності як поняття науковці тлумачать по-різному, переважна більшість розрізняє ці дві величини, однак не вбачає різниці між ними. Як свідчить дослідження, існують суттєві розбіжності у визначенні самих понять «центр витрат» та «центр відповідальності». [5, с. 234].

Між центрами витрат і центрами відповідальності є тісні взаємозв'язки. Як стверджують Хорнгрен Ч.Т. та Фостер Дж. [10, с. 68], в обліку важливим є виділення окремих підрозділів у якості об'єктів обліку. На їх думку, «центри відповідальності — це підрозділи за якими можливо обліковувати виконання їх менеджерами чітко встановлених обов'язків». Необхідно зазначити, що виділення центрів відповідальності викликано розподілом повноважень між працівниками установи, надання керівникам підрозділу прав самостійно приймати рішення та закріплення відповідальності за наслідки таких рішень. Варто погодитись з думкою професора Нападовської Л.В., що центром відповідальності є існуючі структурні елементи діяльності на чолі з відповідальним керівником [5, с. 234].

Так, професор Голов С.Ф. ототожнює ці поняття, вважає, що центр витрат — це центр відповідальності, керівник якого кон-

тролює витрати, але не контролює доходи й інвестиції центру [3, с. 156].

Зокрема, професор Бутинець Ф.Ф. стверджує, що місце виникнення витрат — сегмент діяльності підприємства, в якому виникають витрати, при цьому під сегментом діяльності він розуміє економічну та інформаційну одиницю, в рамках якої регулярно порівнюються можливості та фактична їх реалізація по витратах [1, с. 45].

Загалом, в економічній літературі і практиці при веденні управлінського обліку господарської діяльності виділяють чотири типи центри відповідальності: центри витрат, центри виручки (реалізації, збуту), центри прибутку та центри інвестицій (фінансування, постачання).

Однак, установи державного сектору є неприбутковими організаціями, у зв'язку з цим виокремлювати центра прибутку є неможливим. Таким чином, враховуючи їх галузеву специфіку доцільно виділяти центри відповідальності за видами їх діяльності.

Діяльність установ державного сектору здійснюється шляхом виділення коштів з державного та місцевого бюджетів на виконання загальнодержавних функцій, функцій місцевого самоврядування на принципах безповоротності та безвідплатності у відповідності до визначеного цільового спрямування. Ця діяльність передбачає задоволення громадсько-соціальних потреб суспільства на засадах соціальної відповідальності: з однієї сторони, бюджетні установи виконують специфічні соціальні функції, з іншої — забезпечують доволі високий рівень зайнятості населення.

Основною формою діяльності є кошторисно-бюджетне фінансування, яке передбачає надання державою коштів на утримання установ, що знаходяться на повному бюджетному фінансуванні, яке здійснюється на підставі кошторисів.

Кошторис є основним плановим документом, який надає повноваження бюджетній установі щодо отримання доходів і здійснення видатків, визначає обсяг та спрямування коштів для виконання функцій і досягнення цілей, визначених на рік відповідно до бюджетних призначень. Якщо протягом року кошти за статтею витрат не були використані, вони знову повертаються до бюджету і наступного року використаними бути не можуть. Розпорядники несуть відповідальність за цільове й ефективне використання виділених у їх розпорядження бюджетних коштів відповідно до затверджених кошторисів та планів асигнувань [11].

Складовими кошторису є загальний і спеціальний фонди, тобто в кошторисі зазначаються не лише доходи, які передбачається отримати з бюджетів різних рівнів, а й доходи від іншої діяльності, надання платних послуг тощо.

В установах державного сектору витрати здійснюються в межах отриманих надходжень, тому всі центри відповідальності мають доходи і витрати як за загальним фондом, так і за спеціальним фондом. Однак, є центри відповідальності виключно за обслуговування установи, такі центри варто називати — центрами витрат. До них належать: бухгалтерія, плановий відділ, матеріальний відділ, відділ кадрів, та ін.. Інші центри займаються наданням платних послуг за відповідною галузевою специфікою, і отримують власні надходження та інші надходження, такі центри варто називати центри доходів і витрат окремо за кожним фондом.

З огляду на вказане, пропонуємо управлінський облік будувати за такими видами: центри витрат, центри доходів і витрат загального фонду, центри доходів і витрат спеціального фонду.

Інформаційний зв'язок між центрами відповідальності в розрізі їхніх видів діяльності відображено на рис. 1.

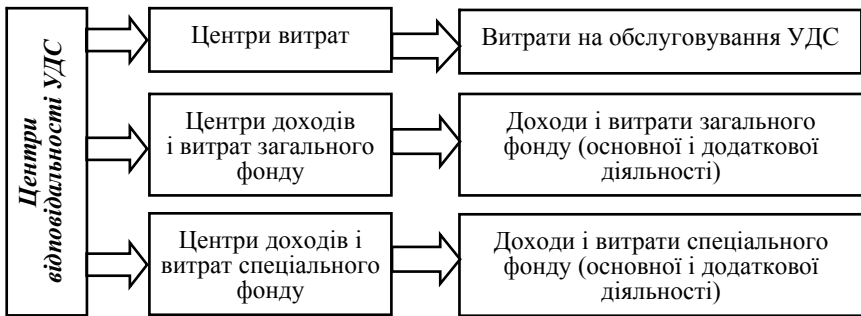


Рис. 1. Інформаційний зв'язок між центрами відповідальності в розрізі їхніх видів діяльності

В сучасних умовах функціонування УДС для успішної реалізації управлінських рішень на основі даних управлінського обліку потрібно здійснювати сегментарний облік за центрами відповідальності, що дозволить підвищити відповідальність керівників конкретних підрозділів та дозволить перевірити доцільність використання асигнувань загального та спеціального фонду.

Метою управлінського обліку за центрами відповідальності є задоволення інформаційних потреб внутрішнього управління УДС, що дає можливість оперативно контролювати витрати та результати діяльності на різних рівнях управління.

За результатами дослідження І.М. Хахонової необхідно зазначити, що облік за центрами відповідальності можливо здійснювати за наявності таких умов:

- установа здійснює свою діяльність як єдине ціле;
- управлінський облік функціонує паралельно з традиційною системою бухгалтерського обліку;
- в установі чітко визначені сфери відповідальності [9, с. 54].

Назва центру повинна характеризувати завданням його функціонування. В процесі виокремлення центрів відповідальності потрібно дотримуватись таких умов: кожному керівнику центра визначити сферу відповідальності (відповідальність за показники, які можуть контролюватись і на величину яких можна здійснювати вплив); встановлення одиниці виміру за кожним центром; перелік показників, доступних для розрахунку, забезпечених надійними джерелами інформації, а також визначення у формах зовнішньої та внутрішньої звітності.

Враховуючи посадові обов'язки працівників, які несуть відповідальність за певний центр, повинно передбачати їх обов'язкову участь у розробці внутрішніх форм звітності, складанні графіка подання звітності, формування кошторисних даних (кошторис доходів та витрат в межах свого центру).

Управлінський облік за центрами відповідальності передбачає управління, яка забезпечує планування, моніторинг, оцінювання, контроль і регулювання діяльності кожного центру відповідальності.

Таким чином, формування системи управління за центрами відповідальності передбачає:

- встановлення загальної мети діяльності установи та його проміжних завдань;
- виділення в організаційній структурі установи центрів відповідальності;
- розроблення бюджетів для кожного центру відповідальності;
- розроблення моделі формування звітності центрів відповідальності;
- оцінювання діяльності центрів на основі аналізу бюджетних і звітних даних та прийняття відповідних управлінських рішень.

Ефективність функціонування системи управління витратами за центрами відповідальності забезпечується шляхом дотримання низки вимог. Зокрема, керівники повинні відповідати тільки за ту діяльність та пов'язані з нею витрати, які перебувають під їхнім контролем.

Висновки і перспективи подальших досліджень у даному напрямку. Впровадження та ведення управлінського обліку витрат за центрами відповідальності дозволить розв'язати значну кількість проблем, які виникають в процесі управління діяльністю установ державного сектору, а саме: забезпечення умов для формування необхідної інформації у вигляді внутрішньої звітності різних рівнів управління; закріплення відповідальності керівниками центрів за використання бюджетних коштів та прийняття управлінських рішень; оцінка ефективності використаних ресурсів.

Обґрунтовано важливість ведення управлінського обліку витрат окремо за центрами відповідальності з метою забезпечення правильності ведення обліку, раціональності використання бюджетних коштів, складанні достовірної управлінської звітності.

Бібліографічний список

1. Бутинець Ф.Ф. та ін. Бухгалтерський управлінський облік / за ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. — 3-тє вид., доп. і перероб. — Житомир: ПП «Рута», 2005. — 480 с.
2. Вахрушина М.А. Бухгалтерский управленческий учет / Вахрушина М.А. — М.: ЗАО «Финстатинформ», 2000. — 533 с.
3. Голов С. Ф. Управлінський облік / Голов С. Ф. — К. : Лібра, 2003. — 704 с.
4. Друри К. Введение в управленческий и производственный учет / К. Друри. — М. : ИНФРА-М, 1997. — 560 с.
5. Нападowska Л.В. Управлінський облік: [монографія] / Л.В. Нападowska. — Дніпропетровськ: Наука і освіта, 2000. — 450 с.
6. Предко І.Ю. Управлінський облік в умовах диверсифікації [Електронний ресурс] / І.Ю. Предко // Вісник ЖДТУ. Економічні науки. — Житомир, 2009. — № 3 (32). — Режим доступу : http://www.nbu.gov.ua/portal/Natural/Vzhdtu/econ/2009_3/32.pdf.
7. Свірко С.В., Заросило А.П. Управлінський облік і аналіз у бюджетних установах [Текст]: навч. посіб. / С.В. Свірко, А.П. Заросило. — К.: КНЕУ, 2012. — 538 с.
8. Сопко В.В. Організація бухгалтерського обліку, економічного контролю та аналізу / В.В.Сопко, В.П. Завгородній — К.: КНЕУ, 2004. — 411 с.

9. Хахонова И.Н. Принципы организации управленческого учета денежных потоков по центрам ответственности / И.Н. Хахонова // Современные наукоемкие технологии. — 2006. — № 1 — С. 53–56.

10. Хорнгрен Чарльз Т. Бухгалтерский учёт: Управленческий аспект / Чарльз Т. Хорнгрен, Дж. Фостер; под ред. Я. В. Соколова; [пер. с англ.]. — М.: Финансы и статистика, 2003. — 416 с.

11. Про затвердження Порядку складання, розгляду, затвердження та основних вимог до виконання кошторисів бюджетних установ: постановою Кабінету Міністрів України від 28 лютого 2002 р. № 228 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/228-2002-%D0%BF>

References

1. Butynecz' F.F. ta in. Buxgalterskyj upravlinskyj oblik [Management accounting] / za red. prof. F.F. Butynca. — 3-tye vy'd., dop. i pererob. — Zhytomyr: PP «Ruta», 2005. — 480 s. [In Ukrainian].

2. Vaxrushyna M.A. Buxgalterskyj upravlencheskyj uchet [Management accounting] / Vaxrushyna M.A. — M.: ZAO «Fynstatynform», 2000. — 533 s. [In Ukrainian].

3. Golov S.F. Upravlinskyj oblik [Management accounting] / Golov S.F. — K.: Libra, 2003. — 704 s. [In Ukrainian].

4. Drury K. Vvedenye v upravlencheskyj y proyzvodstvennij uchet [Introduction to management and production] / K. Drury. — M.: Y'NFRA-M, 1997. — 560 s.

5. Napadovska L.V. Upravlinskyj oblik [Management accounting]: [monografiya] / L.V. Napadovska. — Dnipropetrovsk: Nauka i osvita, 2000. — 450 s. [In Ukrainian].

6. Predko I.Yu. Upravlinskyj oblik v umovax dyversyfikaciyi [Management accounting in the conditions of diversification] / I.Yu. Predko // Visnyk ZhDTU. Ekonomichni nauky. — Zhytomyr, 2009. — № 3 (32). [Electronic resource]. — Available at : http://www.nbu.gov.ua/portal/Natural/Vzhdtu/econ/2009_3/32.pdf. [In Ukrainian]

7. Svirko S.V., Zarosylo A.P. Upravlinskyj oblik i analiz u byudzhetyx ustanovax [Management accounting and analysis in budgetary institutions]: navch. posib. / S.V. Svirko, A.P. Zarosylo. — K.: KNEU, 2012. — 538 s. [In Ukrainian]

8. Sopko V.V. Organizaciya buxgalterskogo obliku, ekonomichnogo kontrolyu ta analizu [Organization of accounting, economic control and analysis] / V.V. Sopko, V.P. Zavgorodnij — K.: KNEU, 2004. — 411 s. [In Ukrainian]

9. Khachonova Y.N. Pryncypi organizacyy upravlencheskogo ucheta denezhnyh potokov po centrarn otvetstvennosti [Principles of organization of management accounting of cash flows at the centers of responsibility] / Y.N.

Khachonova // *Sovremennye naukoemkiye technology*. — 2006. — № 1 — S. 53–56. [In Ukrainian]

10. Khornhren Charl'z T. Buxgalterskyj uchët: Upravlencheskyj aspekt [Accountancy: Management aspect] / Charlz T. Khornhren, Dzh. Foster; pod red. Ya. V. Sokolova; [per. s angl.]. — M.: Fynansi y' statystyka, 2003. — 416 s.

11. Pro zatverdzhennya Poryadku skladannya, rozglyadu, zatverdzhennya ta osnovnyx vymog do vykonannya koshtorysiv byudzhetnyx ustanov [On Approval of the Procedure for Preparation, Review, Approval and Main Requirements for the Execution of Budgetary Institutions' Plans]: postanova Kabinetu Ministriv Ukrainy vid 28.11.2002. № 228 [Electronic resource]. — Available at: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/228-2002-%D0%BF> [In Ukrainian].

Стаття надійшла до редакції 14 грудня 2018 р.

UDC 657.1:658.115

Arkadiy Zarosilo,

Senior Lecturer at the Department of Accounting in Credit and Budget Institutions, and Economic Analysis
Kyiv National Economic University named after Vadym Hetman
(54/1, Peremohy Ave., Kyiv, 03057, Ukraine)
E-mail: z_arosylo@ukr.net

Special aspects of management accounting costs in public institutions

Abstract

Research objective. The article objective is to study the methodology of management accounting costs by the centers of responsibility; determine the main tasks of management accounting costs; clarify the essence of responsibility centers and determine their types in public sector institutions.

Methodology. The author uses general scientific and special methods of research: comparison and theoretical generalization — to study economic essence and types of responsibility centers; abstract-logical and descriptive methods — to analyze the types of responsibility centers in public sector institutions; systematic and integrated approach — to summarize and substantiate conclusions on management accounting costs introduction by the centers of responsibility in public sector institutions.

Findings. The article examines methodological approaches to management accounting costs by the centers of responsibility, specifies the main tasks for management accounting costs, refines the essence of responsibility centers, and determines the types of responsibility centers in the public sector institutions.

Value Added. The results obtained can be used by public sector institutions at introduction of cost management and establishment of responsibility centers.

Key words: management accounting, expenses, centers of responsibility, public sector institutions.