

DOI: <https://doi.org/10.32838/2523-4803/69-4-24>

УДК 657

Кравченко О.В.

кандидат економічних наук, доцент,
Черкаський державний технологічний університет

Пастернак Я.П.

кандидат економічних наук, доцент,
Черкаський державний технологічний університет

Kravchenko Oksana, Pasternak Yaroslava
Cherkasy State Technological University

ОСОБЛИВОСТІ ОРГАНІЗАЦІЇ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ В БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВАХ

У статті досліджено сутність та особливості управлінського обліку в бюджетних установах, його значення для їхнього ефективного функціонування в умовах активізації євроінтеграційних процесів та модернізації бюджетного обліку відповідно до міжнародних стандартів. Обґрунтовано необхідність застосування бюджетування як елемента системи управління фінансово-господарською діяльністю бюджетної установи на базі функціонування центрів відповідальності. Визначено мету та завдання бюджетування, елементи системи бюджетування, а також сформульовано базові позиції бюджетування, такі як центри відповідальності. Узагальнено етапи процесу бюджетування в бюджетних установах. Розглянуто основні ризики, що можуть перешкоджати ефективному функціонуванню системи управлінського обліку в державному секторі.

Ключові слова: управлінський облік, бюджетна установа, витрати, центри відповідальності, бюджетування.

Постановка проблеми. Адаптація української економіки до європейської економічної спільноти зумовила модернізацію усієї системи бюджетного обліку. Зокрема, сформовано й введено в дію 19 НПСБОДС, План рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі, внесені зміни до Бюджетного кодексу України та

іншого бюджетного законодавства тощо. Зазначені зміни не вирішили однієї із нагальних проблем бюджетного обліку, що полягає у формуванні підсистеми управлінського обліку в державному секторі. Для забезпечення ефективного функціонування суб'єктів державного сектору у сучасних умовах важливе значення має орієнта-

ція системи обліку на задоволення внутрішніх потреб управління, що зумовлює необхідність посилення інформаційної функції обліку. Тому створення в бюджетних установах системи управлінського обліку є об'єктивною необхідністю. Організація ефективної системи обліково-аналітичного забезпечення управління є визначальним фактором ефективності витрачання ресурсів, зростання результативності діяльності суб'єктів державного сектору та набуває все більшої актуальності.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Дослідженню проблематики управлінського обліку в бюджетних установах присвячено праці вітчизняних учених, таких як: І.А. Герасимович, А.П. Заросило, С.О. Левицька, С.В. Свірко, Н.Д. Чала, Т.В. Черкашина. Незважаючи на розроблення окремих теоретичних і практичних положень щодо організації і методики управлінського обліку бюджетних установ, слід констатувати, що нині питання управлінського обліку в державному секторі потребують подальших наукових досліджень його складників, враховуючи модернізацію бюджетного обліку відповідно до міжнародних стандартів.

Формування цілей статті. Визначення особливостей управлінського обліку в бюджетних установах, обґрунтування запровадження бюджетування як елемента системи управління бюджетною установою.

Виклад основного матеріалу. Ефективне функціонування системи управлінського обліку у державному секторі здійснюється відповідно до Бюджетного кодексу України, яким визначено, що головні розпорядники коштів державного бюджету, виходячи з індикативних прогнозних показників обсягів видатків і надання кредитів з бюджету на наступні за плановим два бюджетні періоди, складають плани своєї діяльності на плановий і наступні за плановим два бюджетні періоди відповідно до прогнозних та програмних документів економічного та соціального розвитку, державних цільових програм із визначенням очікуваних результатів діяльності.

Основною метою управлінського обліку є процес, спрямований на допомогу установі у досягненні виробленої бізнес-стратегії насамперед шляхом мінімізації (оптимізації) витрат [1].

Виділяють дві основні причини необхідності активного пошуку ефективних методів ведення й організації управлінського обліку на нинішньому етапі функціонування бюджетних установ:

– у великих бюджетних установах система управління ними ускладнюється, тож без надійного інформаційного забезпечення ця система стає некерованою;

– бюджет таких установ вимірюється десятками мільйонів гривень, зокрема доходи і видатки за спеціальним фондом досягають двох третин. Виникає необхідність отримання інформації не лише в розрізі кодів бюджетної класифікації, а й за структурними підрозділами (факультетами, відділеннями, науковими відділами, гуртожитками, лабораторіями тощо).

Вирішити ці проблеми можна різними способами:

– шляхом створення двох бухгалтерій (бюджетної та госпрозрахункової);

– введенням двох планів рахунків (один для обліку використання бюджетних коштів, а другий для обліку підприємницької діяльності);

– складанням окремих облікових регістрів тощо [2, с. 25].

Для цілей управлінського обліку є необхідним формування облікової політики, метою якої є досягнення ефективності управління обліковими та аналітичними процесами, вибір оптимальної системи управління процесами діяльності для досягнення оперативних і стратегічних цілей, а також контроль за цільовим використанням бюджетних коштів та власних надходжень, що забезпечить якісне кошторисне планування та складання звітності [3].

Управлінський вектор облікової політики бюджетних установ дозволить отримати інформацію про доходи і видатки за центрами їх виникнення та відповідальності, а також калькулювати належним чином собівартість нематеріальних послуг, що надаються бюджетними установами.

Бюджетні установи відносяться до неприбуткових організацій та не визначають рентабельність виробництва та надання послуг. Ефективність їхньої діяльності можна довести за допомогою деталізації обліку витрат. Визначальним в оптимізації витрат є структура витрат, калькулювання собівартості послуг, налагодження первинного обліку для забезпечення подальшого аналізу планових показників, тощо.

Відмінністю системи управлінського обліку від фінансового є те, що вона, окрім стандартних об'єктів, поглиблених причинно-наслідковими чинниками, включає ще й об'єкти, які генеруються власне самою системою. Одним з ефективних інструментів управлінського обліку є бюджетування. Головними причинами, що зумовлюють використовувати бюджетування у системі управлінського обліку є необхідність якісного планування, прогнозування, контролю та мотивації. Бюджетування є специфічним прийомом системи управлінського обліку та водночас виступає його об'єктом (процес бюджетування) [4, с. 10].

Впровадження ефективної підсистеми управлінського обліку в бюджетній установі створює можливість забезпечити оперативною інформацією всі рівні керівництва, що дозволяє виявити можливості і проблеми на більш ранніх етапах. У сучасних умовах очевидно, що досягнення максимальної ефективності діяльності установи неможливо без ведення внутрішнього управлінського обліку. У число навичок керівників бюджетної установи всіх рівнів має входити використання управлінських звітів як механізму управління діяльністю установи, спрямованого на скорочення витрат за підвищення якості послуг, що надаються.

Однією з найважливіших функцій управлінського обліку в бюджетних установах є планування бюджетних витрат. Завдання планування полягають у тому, щоб передбачити проблеми в діяльності установи ще до того, як вони виникнуть, виключити ймовірність поспішних рішень. Основна мета планування – визна-

чення необхідних ресурсів і джерел фінансування, що забезпечують реалізацію поставлених цілей.

Бюджетування – це не просто інструмент фінансового менеджменту, а найважливіший елемент системи управління установою, організацією. За змістом бюджетування являє собою технологію планування, обліку, контролю й аналізу фінансових, інформаційних і матеріальних потоків, а також отриманих результатів. Ця технологія охоплює всі функціональні сфери діяльності бюджетної установи: маркетинг, адміністрування, управління персоналом, контроль якості, дослідження, отримання достовірної інформації про результати фінансової діяльності, управління доходами, витратами та фінансовими результатами.

Сутність бюджетування полягає в тому, що, зважаючи на стратегічні й тактичні цілі, планується діяльність організації, яка реалізовується у конкретних показниках бюджетів, націлених на виконання певних корпоративних завдань, дані яких ідентифікуються засобами бухгалтерського обліку. У загальному вигляді можна представити бюджетування як інформаційну систему внутрішнього управління фінансово-господарською діяльністю установи на базі функціонування центрів відповідальності за допомогою визначених фінансових інструментів, що називаються бюджетами – індивідуальним кошторисом для бюджетних установ [5].

Процес упровадження бюджетування в бюджетній установі може бути побудований аналогічно такому процесу в комерційних організаціях, з урахуванням деяких особливостей їхньої діяльності.

Метою системи бюджетування в бюджетних установах є підвищення ефективності використання наявних у розпорядженні установи ресурсів, підвищення

фінансової стійкості, забезпечення оптимальних взаємозв'язків між інтересами окремих центрів відповідальності й інтересами установи загалом та створення необхідної інформаційної основи для прийняття управлінських рішень.

Завдання системи бюджетування можна навести у вигляді рис. 1.

Бюджетування діяльності бюджетної установи забезпечує взаємозв'язок цілей, видів діяльності, заходів, фінансових і операційних показників.

Основними елементами системи бюджетування є:

- суб'єкти бюджетування (керівники центрів відповідальності (функціональних напрямів), керівник установи);
- об'єкти бюджетування (види діяльності, функціональні напрями, центри відповідальності, фінансові показники, проекти (програми));
- модель бюджетування (кошторисне фінансування, концепція фінансування програм, програмно-цільова модель, управління за центрами відповідальності);
- плани і їх взаємозв'язок у процесі бюджетування;
- локальні нормативні акти, що регламентують процес планування і бюджетування.

Залежно від завдань, цілей діяльності, економічної ролі в бюджетній установі виділяють чотири основні типи центрів відповідальності:

Центри доходів – структурні підрозділи бюджетної установи, керівники яких відповідають за реалізацію послуг (робіт) за основною (іншою) діяльністю в запланованих обсягах і отримання запланованого доходу, що знаходяться в зоні їх відповідальності. При цьому вони не контролюють витрати на виробництво продукції (робіт, послуг), що реалізуються, та інвестиції в активи центру.

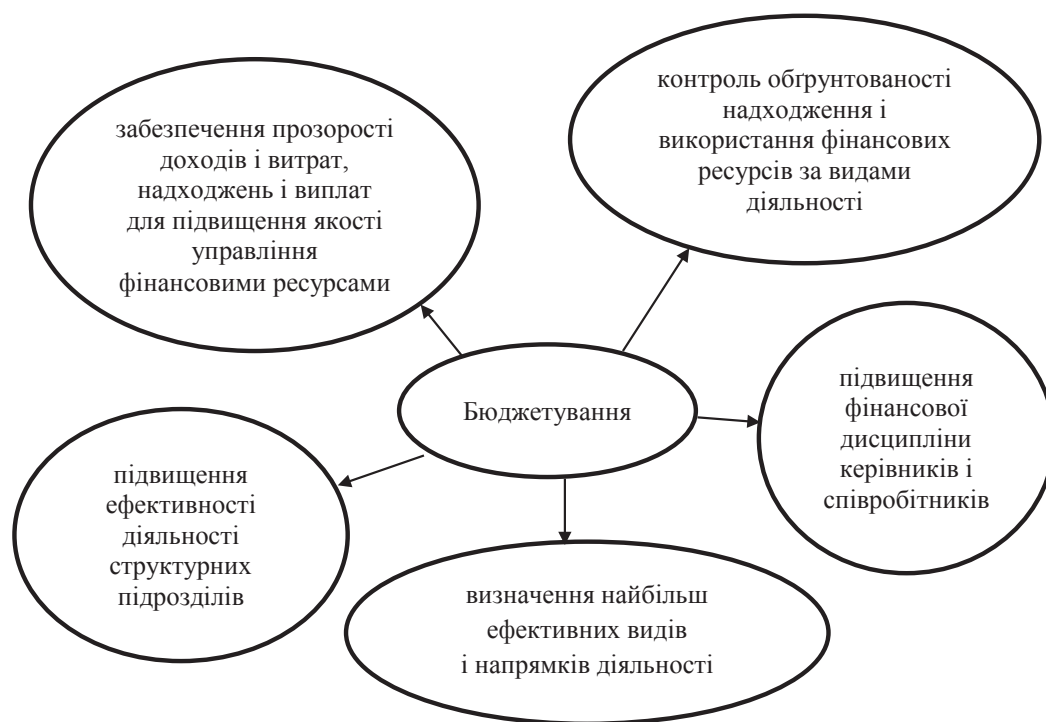


Рис. 1. Завдання бюджетування в бюджетних установах

Центри витрат – структурні підрозділи бюджетної установи, керівники яких відповідають виключно за забезпечення запланованих операційних показників за дотримання заданого рівня витрат, що знаходяться в зоні їхньої відповідальності. До їх складу можуть бути віднесені обслуговуючі підрозділи основної та допоміжної діяльності та управлінські підрозділи. За такими підрозділами здійснюється планування витрат та контроль перевищення за окремими статтями кошторису витрат.

Центри фінансових результатів – структурні підрозділи бюджетної установи, керівник яких відповідає за досягнення запланованого фінансового результату і здійснює керуючий вплив на різні чинники діяльності центру відповідальності (в тому числі на обсяги і вартість послуг (робіт), витрати), що знаходяться в зоні їхньої відповідальності. На відміну від центрів витрат і доходів, такі підрозділи володіють більшою самостійністю, важливим аспектом їхньої роботи є облік витрат і ціноутворення продукту діяльності бюджетних установ.

Центри розвитку (інвестування) – структурні підрозділи бюджетної установи, керівник якого відповідає за досягнення запланованого фінансового результату і приймає рішення про інвестування та вилучення коштів. Центр розвитку має право управляти основними засобами та надавати керуючий вплив на різні чинники діяльності, які перебувають у зоні його відповідальності. Як правило, центром розвитку (інвестування) є бюджетна установа загалом, якщо вона наділена повноваженнями щодо розпорядження майном, яке перебуває в її власності, і власними надходженнями.

Для кожного центру відповідальності визначається зона відповідальності, права й обов'язки, механізми їх реалізації, а також встановлюються:

– дохідні і (або) витратні статті в межах компетенції центру відповідальності;

– плани, що знаходяться в межах компетенції центру відповідальності;

– ключові показники, за які центри відповідальності несуть відповідальність (не допускається встановлення показників, які виходять за межі повноважень і компетенції центру відповідальності);

– перелік проектів (програм), у реалізації яких центр відповідальності бере участь.

Процес бюджетування в бюджетній установі складається з послідовних етапів (рис. 2).

Фактичні фінансові та операційні показники центрів відповідальності, на підставі яких проводиться аналіз підсумків діяльності періоду, що передують планованому, дозволяють оцінити результати діяльності центрів відповідальності, виявити недоліки, приховані резерви. Аналіз підсумків діяльності дає змогу зрозуміти, наскільки звітні дані можуть бути використані для складання планів на наступний період.

У межах формування цілей і завдань на плановий період забезпечується: взаємозв'язок і несуперечливість стратегічним цілям, завданням, ключовими показниками ефективності і можливостям центрів відповідальності і організації загалом із погляду обсягів, фінансування, трудових, матеріальних та інших ресурсів; визначення пріоритетних видів діяльності на майбутній період планування; обґрунтування планованих показників, необхідних для досягнення планового фінансового результату.

Визначення величини основних операційних показників, необхідних для планування і бюджетування, таких як план прийому, перелік освітніх програм, навчальне навантаження, контингент учнів та ін.



Рис. 2. Етапи процесу бюджетування в бюджетній установі

На етапі формування бюджету доходів і витрат та бюджету руху грошових коштів здійснюється коригування планів відповідно до заданих обмежень і цільових показників діяльності.

З метою більш повного виявлення можливостей зниження, а також більш глибокого й всебічного аналізу витрат і причин їхнього відхилення від запланованого рівня доцільно розробляти бюджети за кожним центром відповідальності (структурним підрозділом) бюджетної установи.

Основними ризиками, що можуть перешкодити ефективному функціонуванню системи управлінського обліку у державному секторі, можуть виступити:

– недостатній рівень фахової підготовки працівників структурних підрозділів, до компетенції яких віднесені питання стратегічного планування;

– неналежна взаємодія між структурними підрозділами з розроблення та координації виконання стратегічних планів і бухгалтерськими службами [1].

Отже, етап упровадження управлінського обліку в бюджетних установах передбачає навчання персоналу, апробацію процедур управлінського обліку на фактичних даних одного облікового циклу з участю розробників, коригування регламентів за результатами їх випробування, затвердження регламентів та адаптацію наявних або впровадження нових систем автоматизації обліку.

Висновки. На підставі проведеного дослідження можна дійти висновку, що функціонування системи управлінського обліку в бюджетних установах забезпечить ефективне використання коштів, а також сприятиме розвитку обліку в державному секторі.

Використання процесу бюджетування як методу фінансового планування підвищить рівень розвитку управління бюджетним процесом, дасть змогу поліпшити результати діяльності бюджетних установ на основі управління витратами, раціонально розподіляти і використовувати ресурси, оптимізувати витрати.

Список літератури:

1. Черкашина Т.В. Нові підходи щодо ефективного функціонування системи управлінського обліку у державному секторі. URL: <http://dSPACE.oneu.edu.ua/jspui/bitstream/123456789/5381/1/Нові%20підходи%20щодо%20ефективного%20функціонування%20системи%20управлінського%20обліку%20у%20державному%20секторі.pdf> (дата звернення: 30.07.2019).
2. Биба В.В., Матюшина Ю.І., Карпец Ю.І. Організація управлінського обліку в бюджетних установах як фактор посилення контролю за цільовим використанням бюджетних коштів. *Ефективна економіка*. 2014. № 5. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=2992> (дата звернення: 30.07.2019).
3. Левицька С. Окремі питання реформування бюджетного обліку: стратегія модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2008. № 6. С. 34–38.
4. Герасимович І.А., Морозова-Герасимович Н.А. Обґрунтування методики побудови управлінського обліку витрат в умовах бюджетування. *Технологический аудит и резервы производства*. 2013. № 5(3). С. 9–12. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Tatrv_2013_5-3 (дата звернення: 30.07.2019).
5. Дюкарева Х. Принципи бюджетування в системі управлінського обліку. *Вісник КНТЕУ*. 2007. № 2. С. 91.
6. Свірко С.В. Організація управлінського обліку в бюджетних установах: етап постановки та його складові. *Фінанси, облік і аудит*. 2014. Випуск 2(24). С. 235–246.
7. Заросило А. Особливості ведення управлінського обліку в державному секторі. *Науковий вісник МНУ ім. В.О. Сухомлинського. Економічні науки*. 2017. № 1(8). С. 26–32.

References:

1. Cherkashyna T.V. (2016). Novi pidkhody shchodo efektyvnoho funktsionuvannya systemy upravlinskoho obliku u derzhavnomu sektori. [New approaches to the effective functioning of the public accounting management system]. Available at: <http://dSPACE.oneu.edu.ua/jspui/bitstream/123456789/5381/1/Нові%20підходи%20щодо%20ефективного%20функціонування%20системи%20управлінського%20обліку%20у%20державному%20секторі.pdf> (accessed: 30.07.2019).
2. Byba V.V., Matiushyna Yu.I., Karpets Yu.I. (2014). Orhanizatsiia upravlinskoho obliku v biudzhetykh ustanovakh yak faktor posylennia kontroliu za tsilovym vykorystanniam biudzhetykh koshtiv [Organization of management accounting in budgetary institutions as a factor of increased control over the targeted use of budgetary funds]. *Efektivna ekonomika*, no 5. Available at: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=2992> (accessed: 30.07.2019).
3. Levytska S. (2008). Okremi pytannia reformuvannya biudzhethnoho obliku: stratehiia modernizatsii systemy bukhalterskoho obliku v derzhavnomu sektori [Selected issues of budget reform: a strategy for modernizing the public sector accounting system]. *Accounting and auditing*, no 6, pp. 34–38.
4. Herasymovych I.A., Morozova-Herasymovych N.A. (2013). Obgruntuvannya metodyky pobudovy upravlinskoho obliku vytrat v umovakh biudzhetuвання [Substantiation of the method of construction of management accounting of expenses in the conditions of budgeting]. *Technological audit and production reserves*, no 5(3), pp. 9–12. Available at: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Tatrv_2013_5-3 (accessed: 30.07.2019).
5. Diukarieva Kh. (2007). Pryntsypy biudzhetuвання v systemi upravlinskoho obliku [Principles of budgeting in the management accounting system]. *Bulletin KNUTE*, no. 2, p. 91.
6. Svirko S.V. (2014). Orhanizatsiia upravlinskoho obliku v biudzhetykh ustvova: etap postanovky ta yoho skladovi [Organization of management accounting in budgetary institutions: stage of production and its components]. *Finance, accounting and auditing*, vol. 2(24), pp. 235–246.

7. Zarosylo A. (2017). Osoblyvosti vedennia upravlinskoho obliku v derzhavnomu sektori [Special aspects of management accounting in public sector special aspects of management accounting in public sector]. *Naukovyi visnyk Mykolaivskoho natsionalnoho universytetu imeni V.O. Sukhomlynskoho. Ekonomichni nauky*, no. 1(8), pp. 26–32.

ОСОБЕННОСТИ ОРГАНИЗАЦИИ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА В БЮДЖЕТНЫХ ОРГАНИЗАЦИЯХ

В статье исследована сущность и особенности управленческого учета в бюджетных учреждениях, его значение для их эффективного функционирования в условиях активизации интеграционных процессов и модернизации бюджетного учета в соответствии с международными стандартами. Обоснована необходимость применения бюджетирования как элемента системы управления финансово-хозяйственной деятельностью бюджетного учреждения на базе функционирования центров ответственности. Определены цели и задачи бюджетирования, элементы системы бюджетирования, а также сформулированы базовые позиции бюджетирования, такие как центры ответственности. Обобщены этапы процесса бюджетирования в бюджетных учреждениях. Рассмотрены основные риски, которые могут препятствовать эффективному функционированию системы управленческого учета в государственном секторе.

Ключевые слова: управленческий учет, бюджетное учреждение, расходы, центры ответственности, бюджетирование.

THE PECULIARITIES OF THE ORGANIZATION OF ACCOUNTING MANAGEMENT IN BUDGETARY INSTITUTIONS

The orientation of the accounting system for the internal needs of management becomes essential in the terms of intensification of the European integration processes and modernization of the budget accounting according to the international standards. It leads to an increase of the accounting information function and to the need of creation management accounting subsystem. The introduction of the management accounting subsystem into a budgetary institution creates the opportunity to provide all the levels of management with the latest information that allows to identify reserves and to prevent problems in the early stages and to increase the efficiency of using public funds. The article examines the essence and the features of accounting management in budgetary institutions, its importance for their effective functioning. The main reasons for the need of active search of the effective methods of performing and organizing accounting management at the current stage of the functioning of budgetary institutions are examined. The differences between the accounting management system and the financial accounting are determined. The necessity of using budgeting as an element of the management's system of financial and economic activity of the budgetary institution, technology of planning, accounting, control and analysis of financial, information and material flows, as well as the obtained results that based on the functioning of the responsibility centers are substantiated: the revenue centers, the expenses centers, the financial results centers, the development (investment) centers. The purpose and the object of budgeting in budgetary institutions are determined. The elements of the budgeting system are revealed. Depending on the tasks, goals of the activity, economic role in the budgetary institution, the basic positions of the budgeting are defined as the responsibility centers. Based on the performed research the stages of the budgeting process in budgetary institutions are generalized. The basic risks that may prevent the effective functioning of the accounting management system in public sector are considered.

Key words: accounting management, budgetary institution, expenses, responsibility centers, budgeting.