

С. А. КЛИМЕНКО, Л. В. МИКРЮКОВА
г. Николаев

ИСТОРИЧЕСКИЕ ПРЕДПОСЫЛКИ РАЗВИТИЯ УЧЁТНО-АНАЛИТИЧЕСКОГО ОБЕСПЕЧЕНИЯ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ БЮДЖЕТНОГО СЕКТОРА

Статья рассматривает исторические аспекты процесса реформирования бухгалтерского учёта и аналитического обеспечения бюджетных учреждений. Вопросы экономического определения такой категории как основные средства, становятся достаточно весомыми и актуальными для экономических наук. Требуют решения вопросы осуществления переоценки как отдельных объектов основных средств, так и группы аналогичных объектов: вопросы, связанные с полной или частичной ликвидацией объектов основных средств, такие, как определение финансовых результатов от ликвидации, определение остаточной стоимости части объекта основных средств, что остаётся после его частичной ликвидации и другие вопросы.

Ключевые слова: модернизация, учётно-аналитическое обеспечение, основные средства, бюджетное учреждение.

Стаття надійшла до редколегії 10.10.2015

УДК 657.1:330.534

І. О. КОНДРАТЮК, О. О. ЛОНДАРЕНКО
irina.kondratiuk77@gmail.com, londarenko@i.ua
м. Київ

КОНЦЕПЦІЯ ЦЕНТРІВ ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ В УПРАВЛІНСЬКОМУ ОБЛІКУ БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВ

Дане дослідження присвячене пошуку шляхів становлення управлінського обліку в бюджетних установах, оскільки ця підсистема бухгалтерського обліку зазначених суб'єктів господарювання перебуває на початковому етапі впровадження і потребує теоретичного базису, як фундаменту для її практичного застосування. Виокремлення центрів відповідальності в бюджетних установах є проблематичним з огляду на їх неприбутковий статус, специфіку діяльності, та систему управління, які є жорстко регламентованими та централізованими. Запропоновані у статті принципи, критерії та правила формування центрів відповідальності є внеском до формування концептуальних засад управлінського обліку бюджетних установ. На їх основі уможливорюється виокремлення центрів відповідальності у бюджетних установах будь-якого профілю та сфери діяльності.

Ключові слова: центри відповідальності, принципи, відповідальність, повноваження, контроль.

Зміщення акцентів управління бюджетними коштами з дотримання нормативів їх використання до визначення суспільно значимих цілей і завдань, що мають бути досягнені внаслідок проведення бюджетних видатків, спричинило потребу впровадження у діяльність бюджетних установ стратегій управління, традиційно бюджетним установам не властивих. Оскільки бюджетні установи є первинними ланками бюджетного процесу, вповноваженими на здійснення витрат бюджету, від якості їхнього управління бюджетними коштами залежить якість виконання державою своїх функцій. Отже, впровадження

у діяльність бюджетних установ управлінського обліку, який підтвердив свою значимість та ефективність в діяльності суб'єктів комерційного сектору господарювання та на сьогодні розглядається ширше ніж власне облік, оскільки являє собою управлінську стратегію, є конче потрібним.

Така переорієнтація управління потребує якісно нових підходів до системи бухгалтерського обліку, що формує інформаційну базу для прийняття управлінських рішень. Ключову роль у процесі модернізації бухгалтерського обліку бюджетних установ відіграє впровадження підсистеми управлінського обліку в їх

облікову та контрольно-аналітичну систему. У налагодженні підсистеми управлінського обліку вирішальну роль відіграє його належна організація, центральним аспектом якої є виокремлення центрів відповідальності.

Втім, вбачаючи специфіку діяльності зазначених суб'єктів господарювання, типи центрів відповідальності бюджетних установ та правила і критерії їх виокремлення і досі залишаються дискусійним питанням.

Сутність центрів фінансової відповідальності та їх види доволі детально висвітлювалися в публікаціях А. Апчерч, Дж. Фостер, С. Ф. Голова, В. М. Добровського, О. О. Дорошенка, К. Друрі, Т. Каменської, Л. М. Кіндрацької, Т. М. Кондрашової, Т. Крисенко, Л. П. Нападовської, Н. А. Наумової, В. Ф. Палія, В. Пігош, М. З. Пізенгольца, Н. О. Руденко, С. В. Свірко, Ю. Ю. Харчук, Ч. Хорнгрена. Більшість наукових праць присвячені виокремленню центрів відповідальності суб'єктів підприємницької діяльності. Дослідження центрів відповідальності в бюджетних установах останніми роками також перебувають у сфері наукових інтересів вітчизняних науковців, про що свідчить низка публікацій з цієї тематики.

Втім, незважаючи на наявність наукових робіт, з визначення типів центрів відповідальності, що можуть мати місце у діяльності бюджетних установ, відсутні комплексні наукові дослідження щодо керівних принципів та критеріїв, яких варто дотримуватися при формуванні центрів відповідальності.

Все вищевикладене обумовило актуальність даного дослідження, метою якого є обґрунтування концепції центрів відповідальності бюджетних установ з визначенням основоположних принципів, критеріїв та правил їх формування.

Для досягнення мети дослідження поставлено та вирішено такі завдання:

- дослідити типи центрів відповідальності суб'єктів комерційного сектору господарювання та підходи до їх виокремлення;
- проаналізувати науковий доробок вітчизняних науковців з визначення центрів відповідальності бюджетних установ;
- сформулювати основоположні принципи, критерії та правила формування центрів відповідальності бюджетних установ з урахуванням специфіки бюджетного процесу.

Виділення центрів фінансової відповідальності є важливою ланкою організації управлінського обліку. В фахових працях присвячених управлінському обліку виділяються центри відповідальності за конкретними ознаками. Виключенням не є і бюджетні установи, в управлінському обліку яких виділення центрів відповідальності, які наділяються повноваженнями залежно від делегованих їм завдань та від їх організаційної підпорядкованості також є основоположним. Оскільки в розбудові управлінського обліку в обліковій системі бюджетних установ чільне місце посідає організація управлінського обліку з виокремленням центрів відповідальності, цей аспект організації управлінського обліку перебуває в полі зору фахівців з бухгалтерського обліку, контролю і аналізу діяльності бюджетних установ.

Незважаючи на відсутність єдиних критеріїв виділення центрів відповідальності, науковці та практики одностайні щодо однієї визначальної риси, що характеризує центр відповідальності: відповідальність конкретної посадової особи за контроль та виконання певних показників. При цьому, центри відповідальності наділяються повноваженнями залежно від делегованих їм завдань та від їх організаційної підпорядкованості.

У вітчизняній науковій літературі виокремлюють чотири типи центрів фінансової відповідальності: центр прибутку; центр доходу; центр витрат; центр інвестицій. Окремі зарубіжні джерела обмежуються центрами витрат, прибутку та інвестицій. Дипломований інститут бухгалтерів управлінського обліку додатково до перелічених чотирьох центрів виокремлює також центр маржинального доходу та центр допоміжних витрат [8, 35–38] (рис. 1).

Слід окремо відмітити, що у працях, з організації та методики управління, центри відповідальності поділяють на сім типів: виробнича система («виробництво»); фінансова система («фінанси»); система маркетингу («маркетинг»); система «зовнішньоекономічна діяльність»; система «персонал»; система «корпоративна культура»; система управління («керування»). Також в основу типології центрів відповідальності покладається функціональний підхід за яким виділяють

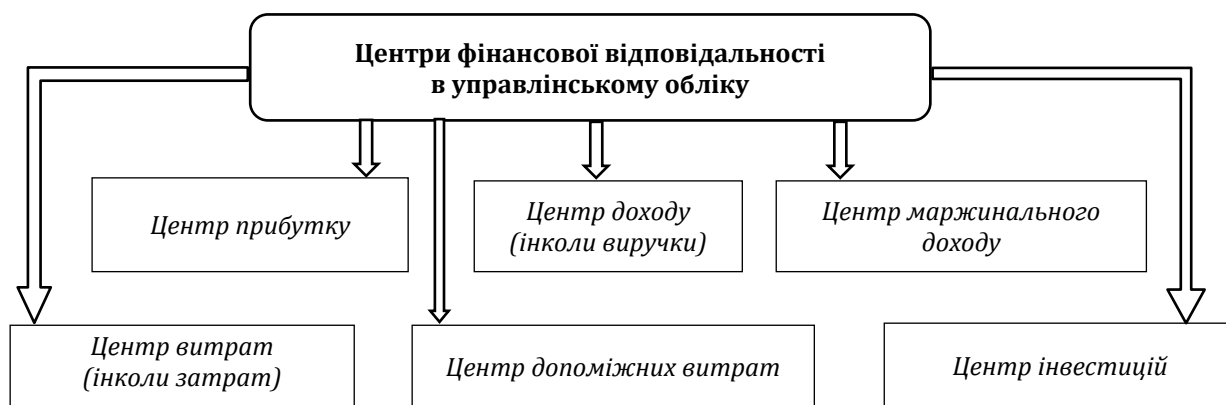


Рис. 1. Типи центрів фінансової відповідальності в управлінському обліку

обслуговуючі; матеріальні; виробничі; управлінські; збутові центри відповідальності. Територіальний підхід передбачає об'єднання кількох функцій у рамках одного центра відповідальності або поділ одного функціонального напрямку діяльності на декілька центрів відповідальності [2, 50–55].

Приділяючи увагу дослідженню типів центрів відповідальності бюджетних установ автори наукових публікацій цілком слушно наголошують на проблематичності їх виокремлення [4, 176].

Дослідження наукового доробку з організації управлінського обліку бюджетних установ свідчить про відсутність однастайності серед науковців у виборі критеріїв розмежування центрів відповідальності. При цьому, переважна більшість науковців, концентрує увагу на дослідженні управлінського обліку Державних вищих навчальних закладів. Виокремлення організації управлінського обліку та виокремлення центрів відповідальності установ іншої сфери діяльності залишилась поза увагою. Зазначене спричинює об'єктивну необхідність опрацювання загальних універсальних критеріїв та основоположних принципів, на основі яких установи виокремлюють центри відповідальності у своїй організаційно-управлінській структурі.

Зокрема, Н. О. Наумова виокремлює: центр інвестицій (ректорат ДВНЗ); центри витрат (структурні підрозділи, що забезпечують навчальний процес ДВНЗ); центри прибутку (структурні підрозділи, що здійснюють підприємницьку діяльність) [3, 10–12].

Ю. Ю. Харчук при визначенні центрів відповідальності пропонує вважати ними струк-

турні підрозділи ДВНЗ та класифікує центри відповідальності на: Фінансування (бухгалтерія, кафедри (які мають субрахунки)); Доходи від фандрайзингу (структурні підрозділи ДВНЗ, які залучають фінансові ресурси для покращення ФС навчальних закладів шляхом фандрайзингу); Затрати (кафедри та деканати); Результативність фінансування (фінансово-плановий відділ) [9, 397].

Слід зазначити, що надмірна централізація системи управління бюджетними установами та відсутність належних повноважень керівників окремих структурних підрозділів у контролі та прийнятті рішень фінансового характеру, зокрема структурних підрозділів, що забезпечують навчальний процес ДВНЗ, кафедр, тощо унеможлиблює їх визначення як центрів відповідальності. Також з огляду на зазначене, вбачається недоцільним позиціонування центрами відповідальності всіх структурних підрозділів ДВНЗ.

Н. О. Руденко визначає типи центрів відповідальності, які надають або виробляють: 1) ліцензовані освітні та наукові послуги (господарські підрозділи (які виробляють та реалізують продукцію власного виробництва: випускові кафедри; невипускові кафедри; центри підготовки, перепідготовки та підвищення кваліфікації); 2) інші послуги та продукти (господарські підрозділи (які виробляють та реалізують продукцію власного виробництва): гуртожитки, квартирні будинки; видавничий підрозділ; харчовий комплекс; виробничі майстерні; підсобні господарства; спортивні комплекси); 3) обслуговують процес надання послуг, вироблення продуктів (адміністративні та інші підрозділи:

бібліотека; адміністративний сектор) [6, 8]. Автор наголошує, що процес виділення центрів відповідальності одночасно передбачає те, що кожен такий центр буде мати свій окремий бюджет і відповідати за його виконання [5, 103].

Однак, хоча такий варіант делегування повноважень є доволі слушним, в управлінні суспільними фінансами він наразі не розглядається, отже, є доволі сумнівним в плані найближчої перспективи його практичного застосування.

С. В. Свірко пропонує типи центрів відповідальності: центри витрат (структурні підрозділи бюджетних установ, керівники яких несуть відповідальність виключно за витрати); центри доходів (підрозділи, що не займаються наданням послуг, виконання робіт, виробництвом продукції (економічний відділ бюджетних установ)); центри фінансових результатів (структурний підрозділ, керівник якого може забезпечувати контроль як за реалізацією продукту діяльності, а отже і доходами, так і витратами, пов'язаними з його виробництвом); центри фінансової відповідальності (бюджетні установи в цілому, а також за умов достатньої фінансово-господарської самостійності структурні підрозділи основної діяльності (навчальні факультети, медичні відділення, наукові відділи) [7, 240].

У цьому контексті автор обґрунтовано акцентує увагу на ключових характеристиках виокремлення центрів відповідальності: відповідальності керівників та достатньої фінансово-господарської самостійності.

О. О. Дорошенко слушно виділяє такі центри відповідальності бюджетної установи, як бухгалтерія установи, планово-фінансовий відділ, підрозділи функціональної діяльності, матеріально-технічного забезпечення, відділ кадрів [1, 12].

Наведене вище свідчить про виокремлення центрів відповідальності без врахування повноважень керівників, що вказує на брак теоретичного фундаменту при визначенні типів центрів відповідальності бюджетних установ, та призводить до плутанини і підміни понять. Зокрема, хибним є ототожнення місць виникнення доходів та місць виникнення витрат з центрами відповідальності.

Слід відмітити, що типи центрів відповідальності бюджетних установ можуть бути аналогічні типам центрів відповідальності суб'єктів комерційного господарювання, втім, мають виокремлюватися з урахуванням певних правил, що слід враховувати та специфіки діяльності бюджетної установи (некомерційна діяльність (та її види) або комерційна (за її наявності)). При формуванні центрів відповідальності слід враховувати:

- організаційно-управлінську структуру установи для виділення центрів відповідальності відповідно до неї;
- організаційну підпорядкованість структурних підрозділів та взаємозв'язки між ними, закріплені за структурними підрозділами види діяльності;
- необхідність закріплення у посадових інструкціях керівників центрів відповідальності сфери повноважень та відповідальності для прийняття відповідних рішень з контролю та виконання показників;
- можливість розроблення кошторисів (бюджетів) для кожного центру відповідальності та його структурних підрозділів (за потреби).

Центри відповідальності доцільно формувати за критеріями, наведеними на рис. 2.

При виокремленні центрів відповідальності бюджетних установ слід дотримуватися основоположних принципів, що наведені на рис. 3.

За результатами дослідження встановлено, що формування центрів відповідальності бюджетної установи має відбуватися з дотриманням низки основоположних принципів, критеріїв та правил, сукупність яких являє собою теоретичний фундамент концепції центрів відповідальності бюджетних установ. Найважливішими перспективами подальшого дослідження у даному напрямку є розробка на основі основоположних принципів виокремлення центрів відповідальності похідних принципів для окремих типів центрів відповідальності, функцій. Важливими є також обґрунтування доцільності та розробка методики формування кошторисів (бюджетів) для відповідних центрів відповідальності, уточнення посадових інструкцій керівників центрів відповідальності.

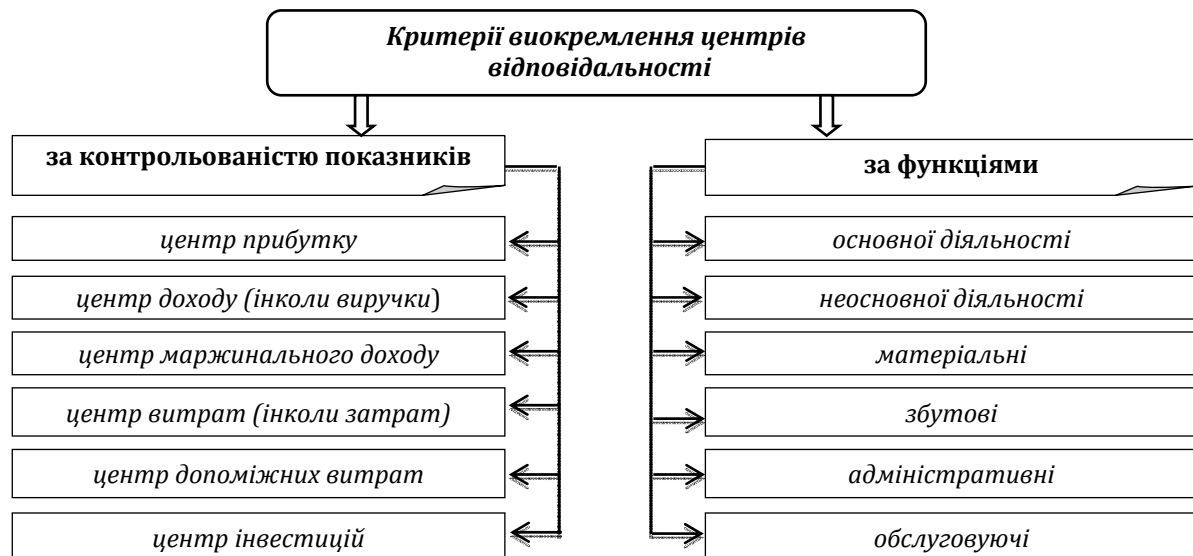


Рис. 2. Критерії виокремлення центрів відповідальності

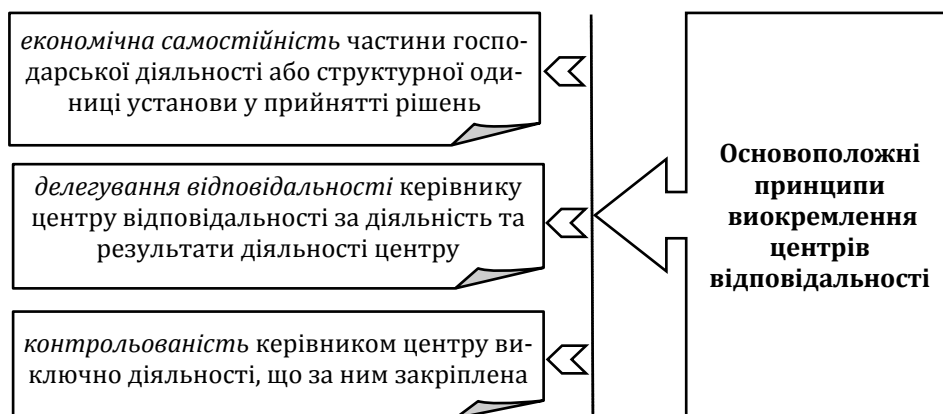


Рис. 3. Основоволожні принципи виокремлення центрів відповідальності

Список використаних джерел

1. Дорошенко О. О. Контроль господарської діяльності бюджетних установ : автореферат дис. ... канд. екон. наук : 08.00.09 / О. О. Дорошенко ; Держ. вищ. навч. закл. «Київ. нац. екон. ун-т ім. В. Гетьмана». — К. : [б. и.], 2011. — 20 с.
2. Маркіна І. А. Контролінг для менеджерів : навч. посіб. / І. А. Маркіна, О. М. Таран-Лала, М. В. Гунченко — К. : Центр учбової літератури, 2013. — 304 с.
3. Наумова Н. А. Собственные доходы ВУЗа как объект управленческого учета / Н. А. Наумова // Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету. Економічні науки. — 2005. — № 2. — С. 10—15.
4. Пігош В. Формування системи управлінського обліку в державних вищих навчальних закладах [Електронний ресурс] / В. Пігош // Соціально-економічні проблеми і держава. — 2012. — Вип. 2 (7). — С. 170—179. — Режим доступу до журн. : <http://sepd.tntu.edu.ua/images/stories/pdf/2012/12pvavnz.pdf>.
5. Руденко Н. О. Внутрішня звітність центрів фінансової відповідальності державних вищих навчальних закладів / Н. О. Руденко // Вісник Житомирського державного технологічного університету. Сер. : Економічні науки. — 2013. — № 4. — С. 101—108.
6. Руденко Н. О. Організація і методика обліку доходів та видатків спеціального фонду державних вищих навчальних закладів : автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.00.09 / Руденко Наталія Олександрівна ; Житомир. держ. технол. ун-т. — Житомир, 2014. — 20 с.
7. Свірко С. В. Організація управлінського обліку в бюджетних установах: етап постановки та його складові / С. В. Свірко // Фінанси, облік і аудит. — 2014. — Вип. 2. — С. 235—250.
8. Управленческий учет: официальная терминология СИМА / Дипломированный ин-т бухгалтеров по управленческому учету / О. Е. Николаева (пер.с англ.), Т. В. Шишкова (пер.с англ.). — М. : ФБК-ПРЕСС, 2004. — 198 с.
9. Харчук Ю. Ю. Управлінський облік фінансової стійкості державних вищих навчальних закладів в Україні / Ю. Ю. Харчук // Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету. Економічні науки. — 2012. — Вип. 22(2). — С. 395—401.

I. KONDRATIUK, O. LONDARENKO
Kyiv

CONCEPTION OF RESPONSIBILITY CENTERS IN MANAGEMENT ACCOUNTING OF BUDGET INSTITUTIONS

Launching of management accounting in public sector institutions is at the beginning nowadays, and theoretical basis of management accounting subsystem for them isn't still formed. It complicates the practical using of management accounting. That's why the research is important for improving accounting systems in public sector institutions. Public sector institutions are non-profit, conduct specific kinds of activity and have centralized strictly regulated management system. These features cause difficulties to create responsibility centers. Having been proposed the principles, criteria and rules, enable to create responsibility centers for public sector institutions, using unified approach. As the result, the possibility of using in public sector institutions which make any kind of activity is the main advantage of this approach.

Key words: responsibility centers, principles, responsibility, powers.

И. А. КОНДРАТЮК, Е. А. ЛОНДАРЕНКО
г. Киев

КОНЦЕПЦИЯ ЦЕНТРОВ ОТВЕТСТВЕННОСТИ В УПРАВЛЕНЧЕСКОМ УЧЕТЕ БЮДЖЕТНЫХ ОРГАНИЗАЦИЙ

Данное исследование посвящено поиску путей становления управленческого учета в бюджетных учреждениях, поскольку эта подсистема бухгалтерского учета указанных субъектов хозяйствования пребывает на начальном этапе внедрения и требует теоретического базиса, как фундамента для её практического применения. Выделение центров ответственности в бюджетных учреждениях проблематично ввиду их некоммерческого статуса, специфики деятельности, и системы управления, которые жестко регламентированы и централизованы. Предложенные в статье принципы, критерии и правила формирования центров ответственности являются вкладом в формирование концептуальных основ управленческого учета бюджетных учреждений. На их основе возможно выделение центров ответственности в бюджетных учреждениях любого профиля и сферы деятельности.

Ключевые слова: центры ответственности, принципы, ответственность, полномочия, контроль.

Стаття надійшла до редколегії 30.10.2015