

УДК 658.155(045)

АРКАДІЙ ЗАРОСИЛО

м. Київ

e-mail: oef_2017@i.ua

ОСОБЛИВОСТІ ВЕДЕННЯ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ В ДЕРЖАВНОМУ СЕКТОРІ

У статті досліджено революційні зміни розвитку управлінського обліку, які пов'язані з переорієнтацією управлінського обліку з оперативного на стратегічне управління. Узагальнено, етапи формування підсистеми управлінського обліку в установах державного сектору, які передбачають: обґрунтування управлінського обліку; ідентифікація джерел, об'єктів та суб'єктів; розробка системи документообігу; формування моделі управлінського обліку. Визначені базові позиції управлінського обліку, такі як: центри відповідальності та класифікація витрат. Згідно оновленої нормативної бази, витрати класифікуються за операціями обміну і поділяються на обмінні та необмінні операції. Запропоновано розробити управлінські звітні форми за статтями бюджету, за результатами діяльності підрозділів і установи в цілому.

Ключові слова: управлінський облік, державний сектор, витрати, видатки, центри відповідальності, управлінська звітність.

Одним із основних завдань управління суб'єктами державного сектору є підвищення ефективності та раціональності використання їх ресурсного потенціалу. У свою чергу, діяльність суб'єктів бюджетної сфери здійснюється згідно з рішеннями, прийнятими на основі інформаційних даних, підготовлених обліковими службами. У цьому контексті слід визнати, що саме обліково-аналітичне забезпечення системи управління є ключовим важелем у досягненні поліпшення результативності функціонування суб'єктів, що фінансуються з бюджетів різних рівнів. Практика успішних проектів у цій сфері вказує на те, що в основі їхньої реалізації лежить належне економічне обґрунтування.

На сьогоднішній день слід констатувати, що майже всі закріплені Постановою Кабінету міністрів України від 16.01.07 № 34 «Про затвердження Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі України на 2007–201 рр.» напрями і завдання реалізовані відповідно до наміченого плану заходів [7]. В процесі реформування фінансового обліку в державному секторі відбулося оновлення нормативно-правової бази, зокрема з 1 січня 2017 року набрали чинності Національні положення (стандари) бухгалтерського обліку в державному секторі, План рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі від 31.12.2013 № 1203 [5], Порядок

його застосування від 29.12.2015 № 1219 [6], розроблено Типову кореспонденцією субрахунків бухгалтерського обліку для відображення операцій з активами, капіталом та зобов'язаннями розпорядниками бюджетних коштів та державними цільовими фондами від 29.12.2015 № 1219 та інші нормативно-правові документи, які регулюють бюджетний облік.

Втім, відповідні зміни нормативно-правової бази не вплинули на вирішення нагальної проблеми бюджетного обліку – формування підсистеми управлінського обліку в бюджетних установах, яка в умовах застосування оновленої та недосконалої методики фінансового обліку набуває більшої актуальності.

Розгляду питань управлінського обліку в державному секторі присвячено незначну кількість публікацій вітчизняних учених, а саме: С. В. Свірко, С. О. Левицької, О. М. Клименко, Т. М. Кондрашової, О. В. Кравченко, І. О. Кондратюк, К. О. Полозюк, М. П. Сінгаєвської, О. М. Петрик, Н. М. Акімової. Утім, зазначені праці не є результатом комплексного дослідження в сфері управлінського обліку державного сектору, оскільки презентують поодинокі декларативні пропозиції.

Дослідити революційні зміни розвитку управлінського обліку, визначити етапи та базові принципи формування підсистеми

управлінського обліку в установах державного сектору, окреслити особливості ведення управлінського обліку з урахування оновлених нормативно-правових документів бюджетного обліку, які набули чинності з 1 січня 2017 року.

Організаційні положення управлінського обліку в державному секторі полягають у формуванні та передачі інформаційних даних управлінському персоналу внутрішнього поля управління бюджетних установ задля обґрунтування вибору, підготовки та забезпечення прийняття управлінських рішень в сфері контролю, планування, прогнозування економічної ефективності діяльності вказа-

них суб'єктів господарювання, в частині ціноутворення продуктів діяльності (послуг, робіт, продукції) бюджетних установ та оцінки ефективності прийняття рішень [10, 167].

Організація управлінського обліку включає такі аспекти: організацію технології процесу управлінського обліку, організацію праці виконавців відповідних функцій у межах підсистеми управлінського обліку, організацію забезпечення та розвитку управлінського обліку [8, 157].

Загальне керівництво за ведення управлінського обліку здійснює керівник установи та головний бухгалтер, який розробляє методичні та організаційні положення в установі.

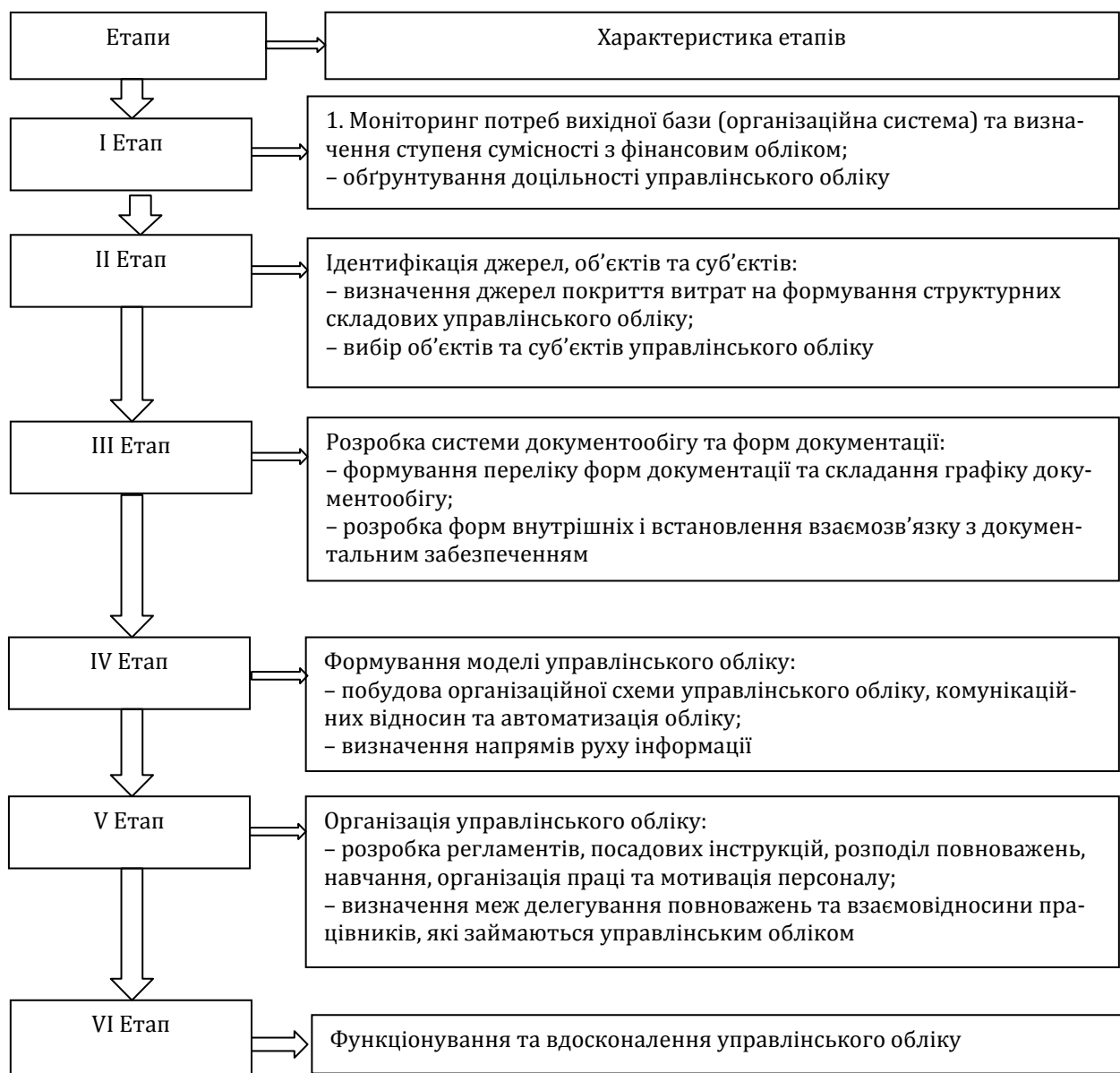


Рис. 1. Етапи формування системи управлінського обліку в державному секторі економіки

Державний рівень регламентації управлінського обліку відсутній. Утім, світова практика управлінського обліку має приклади розробок міжнародного рівня, які носять рекомендаційний характер.

Прикладом виступають положення та дослідження в галузі управлінського обліку, сформовані Міжнародною федерацією бухгалтерів у період з 1989 р. і дотепер [11].

Потужною професійною організацією бухгалтерів з управлінського обліку виступає Інститут бухгалтерів з управлінського обліку (утворений у 1972 р. на базі Національної асоціації бухгалтерів США (1919 р.), який об'єднує більш ніж 60 тис. фахівців по всьому світі, здійснює їх сертифікацію та опрацьовує загальні підходи до методики та організації управлінського обліку [12].

Револьюційні зміни розвитку управлінського обліку почали відбуватися наприкінці ХХ ст, і пов'язані вони з переорієнтацією управлінського обліку з оперативного на стратегічне управління. Доказом цього є те, що з початку 80-х років ХХ ст. на сторінках періодичних та наукових видань світу почали з'являтися резонансні публікації відомих вчених, найбільш принциповими їх критичними зауваженнями були такі: класичний управлінський облік не

відповідає вимогам сучасного рівня розвитку високих технологій, конкуренції та інформатизації; управлінський облік поступово втрачає самостійність та індивідуальність, перетворюючись на допоміжний інструмент фінансового обліку; управлінський облік практично повністю фокусується на внутрішніх аспектах діяльності, не звертаючи уваги на зовнішнє середовище; управлінський облік досяг такого рівня розвитку, що дозволяє вирішувати проблеми на основі як внутрішньої, так і зовнішньої інформації; система управлінського обліку формує різноманітні як фінансові, так і нефінансові показники діяльності установ; інформаційна база управлінського обліку використовується для прийняття оперативних, тактичних і стратегічних управлінських рішень [12].

На сучасному етапі в Україні відбувається становлення системи управлінського обліку. На нашу думку, доцільно запроваджувати інтегрований підхід до організації управлінського обліку, хоча на етапі становлення більш доступним для користувача паралельний підхід. Етапи формування системи управлінського обліку в установах державного сектору економіки відображено на рис. 1.

Система управлінського обліку включає широкий спектр прийомів, методів та інстру-

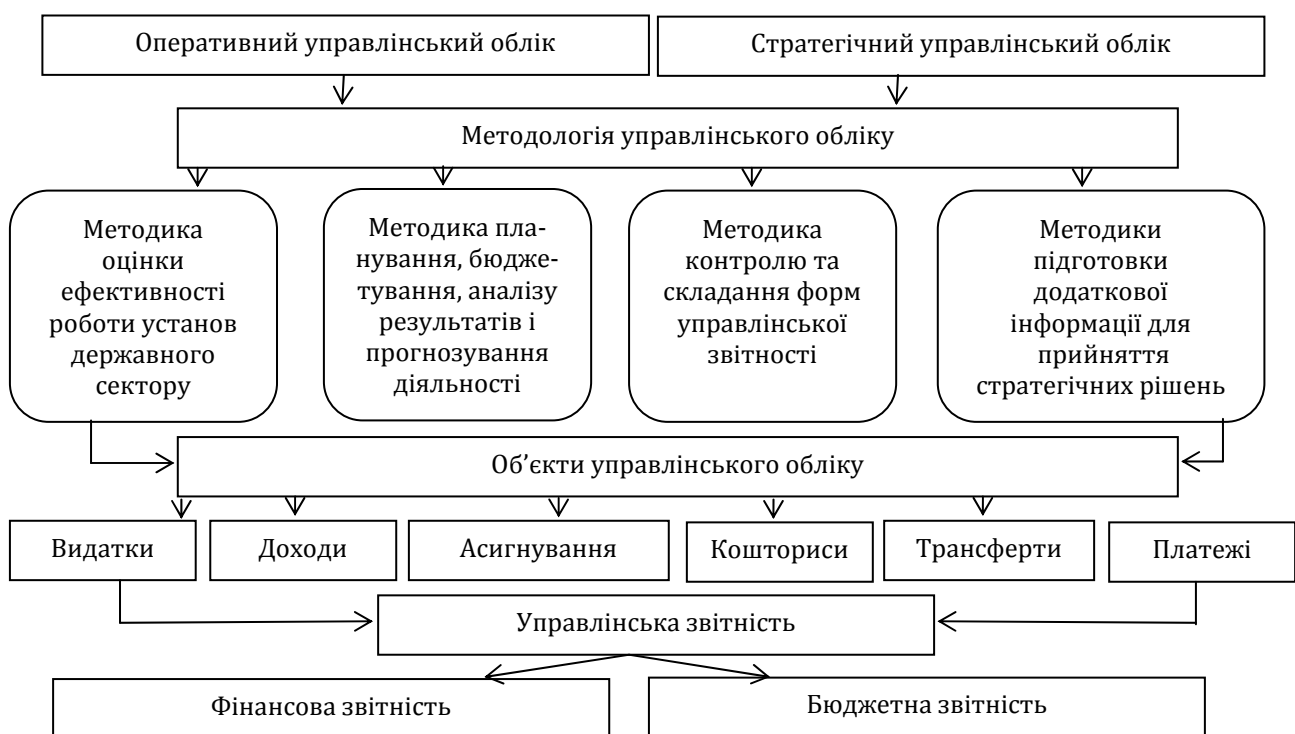


Рис. 2. Види, методики та об'єкти управлінського обліку в установах державного сектору

ментів ключової інформації для прийняття оперативних ефективних і стратегічних рішень. Управлінський облік може здійснюватись за допомогою подвійного запису або з використанням статистичних методів (накопичення, вибірки). Внутрішня звітність управлінського обліку складається у формі, зручній для користувача у тому числі у вигляді графіків, діаграм і таблиць. Управлінський облік поділяється на оперативний і стратегічний в залежності від мети використання інформації та комплексу методик її формування (рис. 2).

Важливими питаннями постановки управлінського обліку саме в бюджетних установах є визначення таких базових позицій управлінського обліку, як: центрів відповідальності та класифікації витрат.

Згідно теоретичних і практичних надбань світової підсистеми управлінського обліку, з урахуванням особливостей діяльності власне бюджетних установ у їх межах можуть бути виділені такі види центрів відповідальності: центри витрат; центри доходів; центри фінансових результатів.

Центрами витрат є структурні підрозділи бюджетних установ, керівники які несуть відповідальність виключно за витрати. Характерною особливістю їх діяльності є складність визначення обсягу виконуваних ними робіт у межах процесу виробництва різних продуктів бюджетних установ, а отже неможливість встановлення чіткого взаємозв'язку між витратами та результатами діяльності центру; до їх складу можуть бути віднесені обслуговуючі підрозділи основної та допоміжної діяльності та управлінські підрозділи, а за умов централізації управління – більшість структурних підрозділів бюджетної установи. За такими підрозділами здійснюється планувати витрат і контроль перевищення окремих статей кошторису витрат.

Діяльність певних підрозділів пов'язана із забезпеченням реалізації продуктів діяльності бюджетних установ, які не займаються наданням послуг, виконанням робіт, їх керівники відповідають за отримані доходи та витрати, які пов'язані тільки з цими структурним підрозділом, такі підрозділи називаються центрами доходів та обмежених витрат.

Структурний підрозділ, керівник якого забезпечує контроль за реалізацію послуг (продуктів) діяльності, відповідно отримує дохід і несе витрати є центром фінансових результатів. На відміну від центрів витрат і доходів, такі підрозділи володіють більшою самостійністю, важливим аспектом їх роботи виступає облік витрат і ціноутворення продукту діяльності бюджетних установ.

Важливим аспектом у підсистемі управлінського обліку є чітке визначення та класифікація витрат. Аналізуючи відповідність нормативно-правового забезпечення бухгалтерського обліку в бюджетному законодавстві, стає очевидною розбіжність між визначенням та класифікацією витрат. Так, згідно НП(С)БОДС 101 «Подання фінансової звітності» визначення витрат за змістом відповідає міжнародним стандартам, зокрема: витрати – це зменшення економічних вигід у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілення власником) [3].

Однак, відповідно до Бюджетного кодексу України витратами визначено видатки бюджету, надання кредитів з бюджету, погашення боргу та розміщення бюджетних коштів на депозитах, придбання цінних паперів [2]. Тобто поняття «витрати бюджету» ширше, ніж «видатки бюджету». Зокрема, видатками бюджету є кошти, спрямовані на здійснення програм та заходів, передбачених відповідним бюджетом. До видатків бюджету не належать: погашення боргу; надання кредитів з бюджету; розміщення бюджетних коштів на депозитах; придбання цінних паперів; повернення надміру сплачених до бюджету сум податків і зборів та інших доходів бюджету, проведення їх бюджетного відшкодування”.

За результатами реформування системи бухгалтерського обліку в державному секторі змінився склад, умови визнання та відображення витрат у фінансовій звітності. Згідно НП(С)БОДС 135 «Витрати» витрати суб'єктів державного сектора класифікуються за операціями обміну і поділяються на обмінні та необмінні операції [4].

Обмінною операцією визначено господарську операцію з продажу/придбання

активів в обмін на грошові кошти, послуги (роботи), інші активи або погашення зобов'язань». Тобто, витратами за обмінними операціями визнається придбання установою основних засобів, нематеріальних активів, запасів, оплати послуг та робіт, проведення платежів, у тому числі податкових (за виключенням ПДВ), пов'язаних із виконанням установою належних їй функцій, в обмін на грошові кошти у вигляді бюджетних асигнувань та надходжень від надання платних послуг або в обмін на погашення зобов'язань. На рис.3 наведено класифікацію витрат за обмінними та необмінними операціями.

Бухгалтерський облік витрат в бюджетних установах ведеться на активних рахунках 8 класу «Витрати». Витрати накопичувальним підсумком з початку бюджетного року фіксуються за дебетом активних синтетичних рахунків (субрахунків), таких як: 80 «Витрати на виконання бюджетних програм»; 81 «Витрати на виготовлення продукції (надання послуг, виконання робіт)»; 82 «Витрати з продажу активів»; 83 «Фінансові витрати»; 84 «Інші витрати за обмінними операціями»; 85 «Витрати за необмінними операціями» [5].

Вибір варіанту побудови рахунків управлінського обліку базується на двох сучасних альтернативних підходах до формування

Плану рахунків управлінського обліку, які полягають у створенні двох автономних підсистем рахунків фінансового та управлінського обліку, які не кореспондують між собою, або ж єдиної системи рахунків, в межах якої рахунки фінансового та управлінського обліку кореспондують між собою. Для бюджетних установ рекомендовано другий варіант, який повністю відповідає інтегрованій системі бухгалтерського обліку виконання кошторису та Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі від 31.12.2013 № 1203.

Відповідно, за рахунками 8 класу «Витрати» із необхідною деталізацією рекомендовано вести управлінський облік з метою формування управлінських звітів.

Відмітимо, що управлінська звітність може включати звітні форми за кожним з напрямків господарської діяльності. С. В. Булгакова вважає, що мінімальний обсяг звітних форм повинен містити: звітні відомості за центрами відповідальності, статтями бюджету; звіти у вигляді коротких відомостей про діяльність підрозділу на конкретну дату; звіти, які надають результати діяльності установи в цілому та її структурних підрозділів за певний період (по всій установі) [1].

Базою для складання таких форм управлінської звітності є кошторис, звіт про фінансові результати, звіти про надходження та

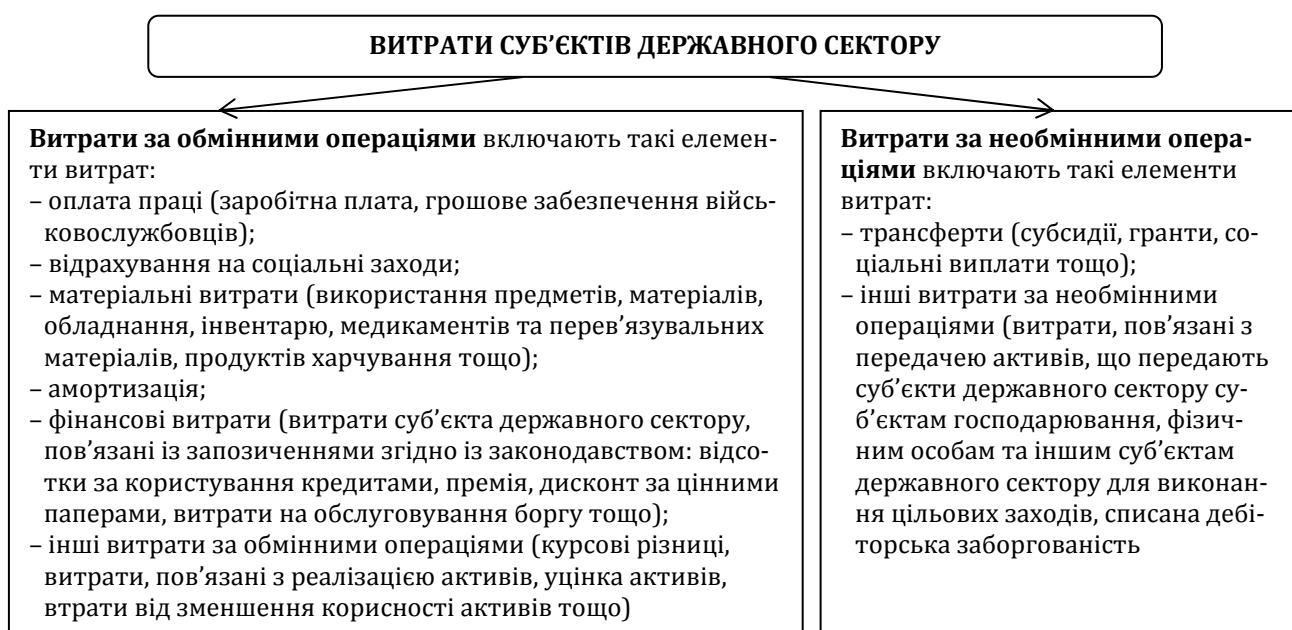


Рис. 3. Класифікація витрат за обмінними та необмінними операціями згідно НП(С)БОДС 135 «Витрати» [4]

витрачання коштів загального та спеціального фондів. Бюджетні установи повинні щорічно затверджувати кошториси та звітувати про їх виконання. Однак, процес прийняття оперативних рішень вимагає щомісячний контроль цільового використання бюджетних коштів. Тому, необхідною вимогою для оперативного управління є розробка щомісячних форм звітності за структурними підрозділами та установи в цілому.

За допомогою таких форм можливо дізнатися про щомісячне використання бюджетних коштів та обсяги відхилень від запланованих показників. Такі плани складаються керівниками підрозділів на підставі загального кошторису установи.

Важливою вимогою ефективного функціонування управлінського обліку в установах є її регламентне забезпечення, яке повинно формалізуватись у вигляді Положення про управлінський облік в бюджетній установі. Таке Положення повинно включати такі розділи: види та функціональні обов'язки керівників центрів відповідальності, організаційна форма управлінського обліку, структура підрозділу управлінської бухгалтерії, права і обов'язки бухгалтерів по управлінському обліку, система взаємозв'язків служби управлінського обліку з керівниками інших центрів відповідальності, система мотивації керівників центрів відповідальності; план рахунків управлінського обліку, робоча класифікація видатків і витрат, облікові номенклатури управлінського обліку, форми первинних документів, облікові реєстри з управлінського обліку, форми управлінської звітності та порядок їх заповнення, графіки руху носіїв облікової управлінської інформації, облікові, планові та аналітичні показники, методика кошторисного планування, порядок контролю за виконанням планів центрами відповідальності, методика обліку витрат і калькулювання продуктів бюджетної установи, методика управлінського аналізу.

Визначені організаційно-методичні положення управлінського обліку в державному секторі передбачають формування базових положень управлінського обліку на підставі даних фінансового обліку з урахуванням оновлених нормативно-правових документів, які

набрали чинності 1 січня 2017 року, сучасних світових підходів та особливостей облікового процесу бюджетних установ. Їх використання уможливить подальше опрацювання організаційних та методичних позицій управлінського обліку та сприятиме його розвитку в установах державного сектору.

Список використаних джерел

1. Булгакова С. В. Внутренняя управленческая отчетность: структура видов и форм / С. В. Булгакова, Н. В. Подобедова // Современная экономика. — № 6. — 2010. — С. 138—151. — [Електронний ресурс] — Режим доступу: <http://econ.vsu.ru/downloads/pub/seconomic/6/bulgakova.pdf>.
2. Бюджетний кодекс України : Закон України від 08.07.2010 № 2456-VI [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/2456-17>.
3. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 101 «Подання фінансової звітності» від 28.12.2009 № 1541 — [Електронний ресурс] // Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0103-10>.
4. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 135 «Витрати» від 18.05.2012 № 568 — [Електронний ресурс] // Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0903-12>.
5. План рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі: 31.12.2013 № 1203 — [Електронний ресурс] // Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0>.
6. Порядок застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі від 29.12.2015 № 1219 — [Електронний ресурс] // Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0085-16/para13#n13>.
7. Про затвердження Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007–2015 роки: Постанова Кабінету Міністрів України від 16.01.07 р. № 34. — [Електронний ресурс] // Режим доступу до матеріалів: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/34-2007-п>.
8. Свірко С. В. Організація бухгалтерського обліку в бюджетних установах: навч. посіб. для студ. ВНЗ / С. В. Свірко. — К. : КНЕУ, 2003. — 380 с.
9. Свірко С. В. Управлінський облік і аналіз у бюджетних установах [Електронний ресурс]: навч. посіб. для студ. ВНЗ / С. В. Свірко, А. П. Заросило. — К. : КНЕУ, 2012. — 538 с. — Режим доступу до матеріалів: http://oef.kneu.edu.ua/ua/depts8/k.obliku_v_kredytynyh_i_bjudzh_ustanovah/ypr_ob_but_yst.
10. Свірко С. В. Концептуалізація управлінського обліку в бюджетних установах України / С. В. Свірко // Вчені записки. Науковий збірник. — К. : КНЕУ, 2012. — Вип. 14. ч. 2. — С. 167—173.
11. Стандартизация управленческого учета и управление [Електронний ресурс]: IV Международная электронная научная конференция / А. В. Быконя, Е. В. Галкина. — Режим доступу до матеріалів: <http://www.rae.ru/forum2012/21/991>.
12. Institute of Management Accountants. Сайт в мережі Інтернет. / [Електронний ресурс] // Режим доступу до матеріалів: http://www.imanet.org/resources_and_publications/research_studies_resources/statements_on_management_accounting.aspx.

ARKADY ZAROSYLO
Kyiv

SPECIAL ASPECTS OF MANAGEMENT ACCOUNTING IN PUBLIC SECTOR

The article depicts the revolutionary changes of management accounting, which they are connected to the operational management accounting to strategic management reorientation.

To build the management accounting subsystem in public sector institution it is required to follow next stages: provision the rationale for management accounting; identification the sources, objects and subjects; development of management system documentation and documentation forms; formation of management accounting model; organization of management accounting; improvement of management accounting.

The basic positions of management accounting are defined: responsibility centers and classification of costs. According to the updated legislative base, public sector institutions costs are classified by exchange transactions and divided into exchange and non-exchange transactions. The possible management reporting forms in accordance to budget items, operational results and institutions in general are performed.

Key words: management accounting, public sector, costs, expenses, responsibility centers, management reporting.

АРКАДИЙ ЗАРОСИЛО
г. Киев

ОСОБЕННОСТИ ВЕДЕНИЯ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА В ГОСУДАРСТВЕННОМ СЕКТОРЕ

В статье исследованы революционные изменения развития управленческого учета, которые связаны с переориентацией управленческого учета с оперативного на стратегическое управление. Обобщены, этапы формирования подсистемы управленческого учета в учреждениях государственного сектора, которые предусматривают: обоснование управленческого учета, идентификация источников, объектов и субъектов, разработка системы документооборота, формирования модели управленческого учета. Определены базовые позиции управленческого учета, такие как: центры ответственности и классификация затрат. Согласно новым нормативным документам, определена классификация расходов по операциям обмена, которые делятся на обменные и необменные операции. Предложено сформировать управленческие отчетные формы по статьям бюджета, по результатам деятельности подразделений и учреждения в целом.

Ключевые слова: управленческий учет, государственный сектор, расходы, центры ответственности, управленческая отчетность.

Стаття надійшла до редколегії 31.05.2017