
УПРАВЛІННЯ ПІДПРИЄМСТВОМ

УДК 657.47:658.115

О. М. Клименко, к.е.н., доцент,
О. В. Полякова, к.е.н., доцент**УДОСКОНАЛЕННЯ УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ В БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВАХ
ШЛЯХОМ ВПРОВАДЖЕННЯ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ**

Анотація. У статті розглядається питання оптимізації процесу управління витратами бюджетних установ шляхом впровадження управлінського обліку. Акцентується увага на дослідженні впливу витрат за окремими видами діяльності та способу їх включення до собівартості на вибір методу калькулювання, формування структури рахунків для обліку бюджетних видатків та визначення основних етапів організації управлінського обліку.

Ключові слова: управлінський облік, бюджетні установи, державні цільові програми, операційна діяльність, видатки бюджету, елементи витрат.

Е. М. Клименко, к.э.н., доцент,
О. В. Полякова, к.э.н., доцент**УСОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ УПРАВЛЕНИЯ ЗАТРАТАМИ В БЮДЖЕТНЫХ УЧРЕЖДЕНИЯХ
ПУТЕМ ВНЕДРЕНИЯ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА**

Аннотация. В статье рассмотрен вопрос оптимизации процесса управления затратами бюджетных учреждений путем внедрения управленческого учета. Акцентируется внимание на исследовании влияния затрат по отдельным видам деятельности и способа их включения в себестоимость на выбор метода калькулирования, формирование структуры счетов для учета бюджетных затрат и определение основных этапов организации управленческого учета.

Ключевые слова: управленческий учет, бюджетные учреждения, государственные целевые программы, операционная деятельность, расходы бюджета, элементы расходов.

О. М. Klymenko, candidate of economic sciences, associate professor,
О. V. Poliakova, candidate of economic sciences, associate professor**IMPROVEMENT OF MANAGEMENT EXPENSES IN BUDGETARY INSTITUTIONS
BY INTRODUCTION MANAGEMENT ACCOUNTING**

Abstract. The question of optimizing the process of cost management of public institutions through the implementation of management accounting is considered in the article. The attention accented on the investigation of influence of the cost of individual aspect activities and the way they are included in the first cost of the choice of calculation method, formation of the structure accounts for the calculation budgetary expenses and definition of the main stages of the organization of management accounting.

Keywords: management accounting, government agencies, state targeted programs operating activities, budget expenditures, budget expenditures, cost elements.

Актуальність теми дослідження. Організація ефективної системи управління витратами є актуальною проблемою для багатьох бюджетних установ. Необхідна якісна перебудова обліку витрат з метою контролю за характером їхнього виникнення та структурою.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Питанням організації та методики управлінського обліку витрат приділялася значна увага в працях вітчизняних та зарубіжних вчених і фахівців, таких як: П. Й. Атамас, Ф. Ф. Бутинець, С. Ф. Голов, М. А. Вахрушина, О. В. Лишиленко, В. С. Лень, Л. В. Нападівська, В. Є Труш., Т. М. Чебан, Н. Я. Степанович, Ч. Г. Хорнгрен, Дж. Фостер.

УПРАВЛІННЯ ПІДПРИЄМСТВОМ

Однак слід зазначити, що питання організації управлінського обліку в бюджетних установах, на жаль, багатьма авторами не порушується або розглядається частково.

Постановка завдання. Аналіз практики роботи установ бюджетної сфери показує, що останнім часом стає очевидним: стандартний бухгалтерський облік для цілей управління підприємством стає недостатнім, зокрема для управління витратами. Бюджетні установи стикаються в практичній діяльності з низкою невирішених методологічних питань через застарілу нормативну базу з постановки управлінського обліку. У таких установах постає проблема вдосконалення процесу управління витратами шляхом впровадження управлінського обліку.

Правильна побудова управлінського обліку витрат дозволить виявити і мобілізувати резерви їхнього скорочення з метою зниження собівартості послуг.

Виклад основного матеріалу. Згідно з національним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку в державному секторі 101 "Подання фінансової звітності": «витрати - 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)».

Етапи руху бюджетних коштів можуть змінюватися: етап фактичних видатків може передувати етапу касових. У цих випадках визнання витрат розпорядників передуватиме визнанню витрат бюджетів. Переводячи ці твердження в площину бюджетного обліку, та з огляду на поділ використання бюджетних коштів на етапи, витратами, що відображаються в бухгалтерському обліку одночасно зі зменшенням активів, слід вважати фактичні видатки, одночасно зі зменшенням зобов'язань касові видатки.

Втім, використання лише цих категорій обмежує повноцінну реалізацію принципу «ефективності» побудови бюджетної системи. Так, базисом програмно-цільового методу складання бюджету є врахування альтернативних варіантів використання бюджетних коштів, ґрунтовний аналіз та співставлення результатів діяльності та використаних ресурсів при здійсненні діяльності.

Окрім того, стосовно бюджетного сектору за МСБОДС витрати сегмента не включають «загальні адміністративні витрати, витрати центрального апарату та інші витрати, які виникають на рівні суб'єкта господарювання і пов'язані з цим суб'єктом господарювання в цілому [4]».

Чинні методики обліку видатків не дають можливості аналізувати структуру понесених видатків в залежності від видів діяльності, оскільки вони забезпечують лише виокремлення в загальній сумі понесених видатків видатки за економічними елементами на рівні аналітичного обліку. Для вирішення цього питання слід визначити класифікацію витрат бюджетного сектору, скориставшись загальновідомою класифікацією витрат (таблиця 1).

Таким чином, для розв'язання поставленого завдання слід виокремити види діяльності, притаманні розпорядникам бюджетних коштів.

Слід зазначити, що при здійсненні звичайної діяльності фінансова діяльність може мати місце лише у випадках, передбачених законодавством, або за умови здійснення діяльності, не зазначеної в статутних документах бюджетної установи, яка спрямована на отримання прибутку та не має відношення до бюджетних коштів.

Таблиця 1

Загальна класифікація витрат

Ознаки	Витрати
1	2
1. За центрами відповідальності	Витрати виробництва, цеху, дільниці, технологічного періоду, служби
2. За видами продукції	Витрати на виробу, типові представники виробів, групи однорідних виробів, одноразові замовлення, напівфабрикати, валову, товарну, реалізовану продукцію
3. За єдністю складу (однорідністю) витрат	Одноелементні, комплексні
4. За видами витрат	Витрати за економічними елементами, витрати за статтями калькуляції
5. За способом перенесення вартості на продукцію	Витрати прямі, непрямі

УПРАВЛІННЯ ПІДПРИЄМСТВОМ

Продовження табл. 1

1	2
6. За ступенем впливу обсягу виробництва на рівень витрат	Витрати змінні, постійні
7. За календарними періодами	Витрати поточні, одноразові
8. За доцільністю витрачання	Витрати продуктивні, непродуктивні
9. За визначенням відношення до собівартості продукції	Витрати на продукцію, витрати періоду

Джерело: [6, с. 59].

Інвестиційна діяльність в частині капітальних інвестицій прямим чином пов'язана з діяльністю, для якої створена конкретна бюджетна установа. В межах цього дослідження детальному розгляду підлягатиме саме операційна діяльність, її види та витрати операційної діяльності. Види діяльності та витрати за операційною діяльністю установ бюджетного сектору відображає рисунок 1.

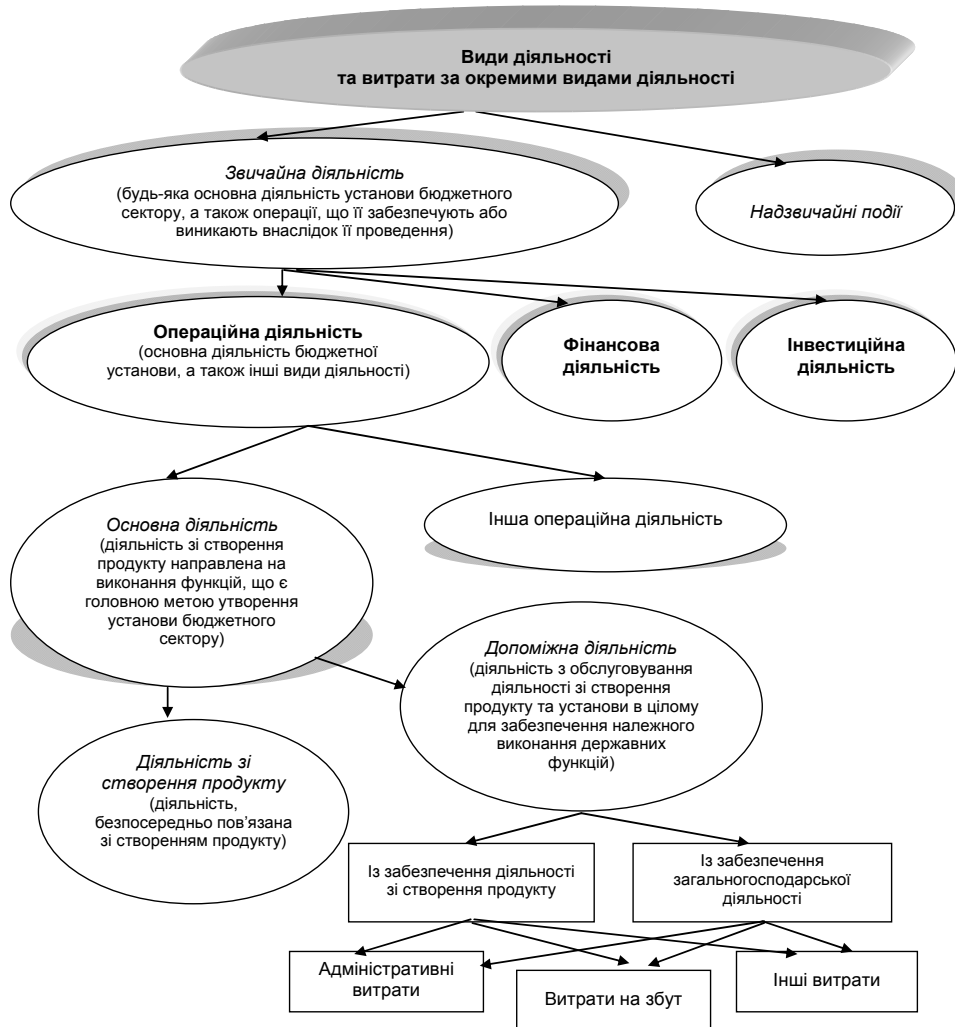


Рис. 1. Класифікація видів діяльності та витрат за операційною діяльністю установ бюджетного сектору

Отже, звичайна діяльність – будь-яка основна діяльність установи бюджетного сектору, а також операції, що її забезпечують, або виникають внаслідок її проведення.

УПРАВЛІННЯ ПІДПРИЄМСТВОМ

Таким чином, операційна діяльність - це: основна діяльність установи бюджетного сектору, а також інші види діяльності, які не є інвестиційною чи фінансовою діяльністю.

Основну діяльність, у свою чергу, слід розподілити на діяльність зі створення продукту та допоміжну діяльність.

Діяльність зі створення продукту направлена на виконання функцій, що є головною метою утворення установи бюджетного сектору, а допоміжна діяльність – діяльність з обслуговування діяльності зі створення продукту та установи в цілому для забезпечення належного виконання державних функцій. Оскільки формування собівартості соціально-орієнтованого продукту відбувається на рівні розпорядника бюджетних коштів, постає потреба у розробці наступного етапу з визначення складових структури витрат і за ознаками видів діяльності.

Так, залежно від способу включення до собівартості продукту, слід розрізняти:

- витрати діяльності зі створення продукту – витрати, що безпосередньо пов'язані з виконанням основних функцій установи бюджетного сектору;
- витрати з забезпечення діяльності зі створення продукту – витрати, що пов'язані з обслуговуванням діяльності зі створення продукту.

Науковці підкреслюють, що управлінням необхідні не просто дані про витрати, а інформація про об'єкт витрат – продукцію, роботи, послуги, або вид діяльності підприємства, які потребують визначення пов'язаних з їхнім виробництвом (виконанням) витрат. Таку інформацію має надати ефективно налагоджена система управлінського обліку витрат в бюджетних установах.

Першим кроком у впровадженні управлінського обліку витрат має стати визначення обсягу витрат, з яким нерозривно пов'язані об'єкти обліку витрат та калькуляційні одиниці.

Отже, під об'єктом обліку витрат розуміють місця їхнього виникнення, види однорідних послуг, зокрема установа, основні виробництва, структурні підрозділи (факультети, кафедри, відділення установ охорони здоров'я, наукові відділи й лабораторії тощо). Об'єктом калькулювання є окремий вид послуги, певної споживчої вартості (підготовка студента конкретної спеціальності, надання відповідного виду медичної послуги). З об'єктами калькулювання тісно пов'язане поняття калькуляційної одиниці, яка є вимірником продукту, взятого для розрахунку собівартості відповідного об'єкта калькуляції.

Калькуляційна одиниця – собівартість усієї продукції, яку випустила установа, його структурний підрозділ, собівартість окремого виду продукції.

Основні підходи до управлінського обліку та калькулювання витрат на продукцію згруповані в таблиці 2.

Таблиця 2

Класифікація підходів до управлінського обліку та калькулювання витрат на продукцію

Системи калькулювання	<ul style="list-style-type: none"> • за процесами (зокрема середньозважений метод); • за замовленнями; • операційне калькулювання.
Методи калькулювання	<ul style="list-style-type: none"> • повних витрат; • змінних витрат; • на основі діяльності (ABC); • стандартних витрат; • інші.
Способи калькулювання	<ul style="list-style-type: none"> • прямого розрахунку; • сумування витрат; • виключення витрат; • розподілу витрат.
Методи (бази) обліку витрат	<ul style="list-style-type: none"> • фактичні; • нормативні; • стандартні.

Джерело: [7, с. 85].

УПРАВЛІННЯ ПІДПРИЄМСТВОМ

Наступним кроком в організації управлінського обліку має стати розробка структури кодування рахунків для обліку видатків та витрат сегменту. Так, управлінський облік може бути організовано:

- а) без спеціального відображення операцій управлінського обліку на рахунках бухгалтерського обліку з використанням подвійного запису (тобто синтетичний облік не зачіпається);
- б) з окремим відображенням операцій управлінського обліку на рахунках синтетичного бухгалтерського обліку (в тому числі з використанням різних варіантів кореспонденції рахунків).

Відомі російські науковці В. Ф. Палій та В. В. Палій наводять приклади із зарубіжного досвіду організації управлінського обліку: він є позабалансовим обліком, його показники не зводяться в єдину балансову систему. На практиці в управлінському обліку застосовують просту та подвійну систему обліку.

Окрім того, цими ж науковцями зазначається, що рахунки управлінського обліку методично та організаційно мають бути відокремлені від інших рахунків бухгалтерського обліку, оскільки на них відображається не тільки фактична, а й планово-бюджетна інформація в розрізі центрів відповідальності, калькуляційних об'єктів тощо. Також вони відмічають, що відображення планових та фактичних даних на рахунках дозволяє в реальному режимі часу отримувати відхилення від планово-бюджетних показників у вигляді сальдо на рахунках.

Таким чином, для рахунків обліку витрат у собівартості продукту бюджетної установи доцільно доповнити економічну класифікацію видатків сукупністю елементів «Витрати в управлінському обліку», облік на яких вести за простою системою без застосування методу подвійного запису.

Структуру кодування класифікації витрат в управлінському обліку бюджетної установи слід викласти в наступному вигляді (таблиця 3):

Таблиця 3

Витрати в управлінському обліку бюджетної установи

Код елемента				Назва елемента
Рівень елемента				
I	II	III	IV	
4	0	0	0	витрати основної діяльності
4	1	0	0	витрати діяльності зі створення основного продукту
4	1	1	0	витрати на оплату праці
4	1	2	0	матеріальні витрати
4	1	3	0	інші витрати
4	2	0	0	витрати допоміжної діяльності
4	2	1	0	витрати із забезпечення діяльності зі створення основного продукту
4	2	1	1	адміністративні витрати
4	2	1	2	інші витрати
4	2	2	0	витрати із забезпечення загальногосподарської діяльності
4	2	2	1	адміністративні витрати
4	2	2	2	інші витрати
4	3	0	0	знос
4	3	1	0	знос необоротних активів основної діяльності
4	3	2	0	знос необоротних активів допоміжної діяльності
4	3	2	1	знос необоротних активів, призначених для забезпечення діяльності зі створення основного продукту
4	3	2	2	знос необоротних активів, призначених для забезпечення загальногосподарської діяльності

Визначення кодів економічної класифікації видатків для кожного елемента витрат в управлінському обліку дозволяє отримувати інформацію стосовно витрат в розрізі їхньої економічної сутності для видів діяльності при виконанні державної цільової програми. Завдяки даній методиці, уможлиблюється визначення не тільки структури витрат в залежності від видів діяльності,

УПРАВЛІННЯ ПІДПРИЄМСТВОМ

але і структури витрат в залежності від економічних елементів за кожним видом діяльності (таблиця 4).

За даною методикою уможлиблюється визначення вартості державної цільової програми протягом різних бюджетних періодів шляхом включення зносу необоротних активів.

Таблиця 4

Витрати в управлінському обліку за видами діяльності та економічними елементами

4000 основна діяльність			
4100 діяльність зі створення основного продукту			
4110	витрати на оплату праці	2110	Оплата праці
4120	матеріальні витрати	2200	Використання товарів і послуг
4130	інші витрати	2120	Нарахування на оплату праці
		2250	Видатки на відрядження
		2270	Оплата комунальних послуг та енергоносіїв
		2700	Соціальне забезпечення
		3130	Капітальний ремонт
		3140	Реконструкція та реставрація
4200 допоміжна діяльність			
4210	із забезпечення діяльності зі створення основного продукту	2110	Оплата праці
		2200	Використання товарів і послуг
4211	адміністративні витрати	2250	Видатки на відрядження
4212	інші витрати	2120	Нарахування на заробітну плату
		3130	Капітальний ремонт
		3140	Реконструкція та реставрація
4220	із забезпечення загальногосподарської діяльності	2110	Оплата праці
		2200	Використання товарів і послуг
		2250	Видатки на відрядження
		2120	Нарахування на заробітну плату
		3130	Капітальний ремонт
		3140	Реконструкція та реставрація
4221	адміністративні витрати	2120	Нарахування на заробітну плату
		2250	Видатки на відрядження
		2270	Оплата комунальних послуг та енергоносіїв
		3130	Капітальний ремонт
		3140	Реконструкція та реставрація
4222	інші витрати	2800	Інші поточні видатки
4300 знос			
4310	знос необоротних активів основної діяльності	3110 3120	<i>Придбання обладнання і предметів довгострокового користування Капітальне будівництво (придбання)</i>
4320	знос необоротних активів допоміжної діяльності		
4321	знос необоротних активів, призначених для забезпечення основної діяльності		
4322	знос необоротних активів, призначених для забезпечення загальногосподарської діяльності		

У системі управлінського обліку формується насамперед інформація про витрати. Їх групують і обліковують за місцями виникнення. Місця виникнення витрат - структурні одиниці та підрозділи, робочі місця. У системі управлінського обліку обов'язково слід вказувати «центр відповідальності».

Таким чином, останнім кроком впровадження управлінського обліку в діяльність установ бюджетного сектору має стати визначення центрів відповідальності та розробка й використання форм управлінської звітності. Це забезпечить отримання необхідної інформації щодо запасів для прийняття оптимальних управлінських рішень, а також для пошуку шляхів зниження собіва-

УПРАВЛІННЯ ПІДПРИЄМСТВОМ

рості продукції, здійснення суворого контролю за дотриманням норм витрат, виявлення можливих місць виникнення втрат, які можуть виникнути через збої в роботі, розкрадання, нераціональну організацію праці тощо.

Скориставшись елементами організації обліку витрат та методикою, сформованою в таблиці 6, уможлиблюється реалізація всіх етапів управлінського обліку:

- 1) нормування витрат зі встановленням галузевих нормативів залежно від видів діяльності;
- 2) планування витрат на державну цільову програму залежно від видів діяльності;
- 3) облік витрат залежно від видів діяльності;
- 4) визначення вартості виконання державної цільової програми в розрізі її виконавців та в цілому по програмі;
- 5) визначення структури та аналіз витрат на виконання державної цільової програми та в цілому по установі залежно від видів діяльності;

6) розробка управлінських рішень щодо подальшого виконання державної цільової програми. Таким чином, при виконанні однією бюджетною установою декількох бюджетних програм необхідно запровадити на рівні галузевих міністерств встановлення нормативів розподілу витрат, які безпосередньо пов'язані з виконанням державної цільової програми, відповідно до встановлених баз розподілу.

Висновки. В результаті проведеного дослідження щодо руху коштів у бюджетних установах визначена необхідність стандартизації витрат, визначення напрямів їхньої класифікації з метою управління ними. Також здійснено класифікацію видів діяльності та витрат за операційною діяльністю установ бюджетного сектору, що дозволить за допомогою складання управлінських звітів узагальнювати інформацію на рівні відповідальних виконавців бюджетних програм, тим самим уможливаючи зіставлення ресурсів, задіяних для виконання програми, з макроекономічним ефектом від її виконання, та визначати ефективність використання бюджетних коштів кожним виконавцем цієї програми.

Запропонована схема кодування рахунків управлінського обліку в частині виконання кошторисів. Це уможливує виокремлення витрат, що виникають при веденні певної діяльності, у розрізі напрямів її здійснення. Завдяки цьому формується інформація щодо ефективності виконання державних цільових програм та управління витратами.

Література

1. Атамас П. Й. Управлінський облік: навч. посіб. / П. Й. Атамас. – [2-е вид.]. – К. : Центр навчальної літератури, 2009. – 440 с.
2. Кондратюк І. О. Вплив програмно-цільового методу фінансування забезпечення бюджетних установ на побудову управлінського обліку / І. О. Кондратюк // *Фінанси, облік і аудит* : збірник наукових праць. – 2007. – Вип. 10.1. – С. 257–264.
3. Кондратюк І. О. Окремі категорії управлінського обліку в бюджетному процесі / І. О. Кондратюк // *Вісник Хмельницького національного університету*. – 2007. – № 3. – С. 227–229.
4. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку 2000 / [пер. з англ.; за ред. С. Ф. Голова]. – К. : Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів України, 2000. – 1272 с.
5. Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку в державному секторі 101 "Подання фінансової звітності" від 28.12.2009 р. № 1541 / Міністерство фінансів України. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0103-10>.
6. Нападовська Л. В. Управлінський облік: підручник для студ. вищ. навч. закл. / Л. В. Нападовська. – К. : Книга, 2008. – 544 с.
7. Партин Г. О. Управління витратами підприємства: концептуальні засади, методи та інструментарій: монографія / Г. О. Партин. – К. : УСБ НБУ, 2008. – 219 с.
8. Про затвердження Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007–2015 роки : Постанова від 16.01.2007 р. № 34 / Кабінет Міністрів України. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/34-2007-%D0%BF>.
9. Хорнгрен Ч. Г. Бухгалтерский учет: управленческий аспект / Ч. Г. Хорнгрен, Дж. Фостер; [пер. с англ.; под. ред. Я. В. Соколова]. – М. : Финансы и статистика, 2005. – 416 с.

References

1. Atamas, P. Y. (2009). *Upravlinskyi oblik: navch. posib. [Managerial Accounting: Tutorial]*. Kyiv: TsUL [in Ukrainian].
2. Kondratiuk, I. O. (2007). Vplyv prohramno-tsilovoho metodu finansuvannia zabezpechennia biudzhetykh ustanov na pobudovu upravlinskoho obliku [Impact of program-purpose-oriented method of finance providing of budget institutions to build

УПРАВЛІННЯ ПІДПРИЄМСТВОМ

management accounting]. *Finansy, oblik i audyt : zbirnyk naukovykh prats - Finance, accounting and audit. Scientific work collection, 10(1)*, 257–264 [in Ukrainian].

3. Kondratiuk, I. O. (2007). Okremi katehorii upravlinskoho obliku v biudzhethnomu protsesi [Individual categories of management accounting in the budget process]. *Visnyk Khmelnytskoho natsionalnoho universytetu. Seriya "Ekonomichni nauky" - Bulletin of Khmelnytskyi National University. Series "Economics"*, 3, 227–229 [in Ukrainian].

4. Holov, S. F. (Ed.). (2000). *Mizhnarodni standarty bukhhalterskoho obliku 2000 [International Accounting Standards in 2000]*. (Trans.) Kyiv: IFAC [in Ukrainian].

5. Ministry of Finance of Ukraine. (2009). *Pro zatverdzhennia Polozhennia (standartu) bukhhalterskoho obliku v derzhavnomu sektori 101 "Podannia finansovoi zvitnosti" vid 28.12.2009 r. # 1541 [On Approval of Regulations (Standard) Public Sector Accounting 101 "Presentation of Financial Statements" dated 28.12.2009 was. № 1541]*. Retrieved from <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0103-10> [in Ukrainian].

6. Napadovska, L. V. (2008). *Upravlinskyi oblik: pidruchnyk dlia stud. vyshch. navch. zakladiv [Management accounting: a textbook for students of higher educational institution]*. Kyiv: Knyha [in Ukrainian].

7. Partyn, H. O. (2008). *Upravlinnia vytratamy pidpriemstva: kontseptualni zasady, metody ta instrumentarii: monohrafiia. [Cost management of company: conceptual principles, methods and tools: a monograph]*. Kyiv: USB NBU [in Ukrainian].

8. Cabinet of Ministers of Ukraine. (2007). *Pro zatverdzhennia Stratehii modernizatsii systemy bukhhalterskoho obliku v derzhavnomu sektori na 2007–2015 roky : Postanova vid 16.01.2007 r. # 34 [On Approval of the Strategy to modernize the accounting system in the public sector for 2007-2015: Decision of 16.01.2007 p. № 34]*. Retrieved from <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/34-2007-%D0%BF> [in Ukrainian].

9. Horngren, Ch., & Foster, J. (2005). *Bukhhalterskyi uchet: upravlencheskyi aspekt [Cost Accounting: a managerial emphasis]*. (Trans.). Moscow: Finansy i statistika [in Russian].

Надійшла 25.02.2014