

СПЕЦИФІКА ТА ПРОБЛЕМИ ЗАСТОСУВАННЯ МЕТОДУ ОБЛІКУ ВИТРАТ ЗА ЦЕНТРАМИ ВИНИКНЕННЯ В БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВАХ

Анотація. Стаття присвячена питанням застосування методу обліку витрат за центрами відповідальності в бюджетних установах. Дається характеристика проблем і особливостей, які мають вплив на метод обліку витрат. Запропоновано авторське бачення засад встановлення центрів витрат і побудовано схеми взаємозв'язків між ними для галузі охорони здоров'я та вищої освіти.

Ключові слова: бюджетні установи, метод обліку витрат, центр витрат, комплексний центр витрат, статті витрат

Khorunzhak N.

SPECIFICITY AND PROBLEMS OF USE THE METHOD OF COSTS ACCOUNTING FOR CENTRES OF EMERGENCE IN BUDGET INSTITUTIONS

Summary. The article is devoted to the question of the method of cost accounting for responsibility centers in budget institutions. It describes the issues and features that affect the accounting for expenses. It is proposed the author's vision of establishing cost centers and there were constructed the schemes for the relationships between branches of health and higher education.

Keywords: public institutions, the method of cost accounting, cost center, a comprehensive cost center, cost items

1. Вступ

В умовах хронічного дефіциту фінансового забезпечення бюджетних установ актуальною задачею, яка стоїть перед системою обліку, є забезпечення оптимізації витрат та раціональне використання ресурсного потенціалу. Відповідно до цього, в умовах функціонування ринкових принципів ведення господарської діяльності в економіці України (в тому числі бюджетними установами) облік набуває нових характеристик, ринкове середовище ставить перед ним нові завдання [2, с. 5]. При цьому важливо, щоб заходи та інструментарій, які можуть бути застосовані для вирішення цієї задачі не мали негативного впливу на рівень якості послуг, які надаються. Характерною рисою сучасного розвитку системи обліку бюджетних установ є всебічна комп'ютеризація не лише облікових, але й інших процесів. Це сприяє тому, що досягається висока оперативність передачі інформації, відповідна швидка управлінська реакція та взаємна контрольованість (в тому числі перехресна та різнорівнева). Загалом варто підкреслити, що проблематика оптимізації (витрат, діяльності тощо) була й продовжує залишатися актуальною в усі історичні періоди, не говорячи про кризові.

Зміни, що відбуваються в сучасній економіці, її нестабільність, специфічність проявів причинно-наслідкових зв'язків та особливості галузей бюджетної сфери вимагають вирішення ключового завдання – формування інформаційної системи обліку, яка б відповідала критерію ефективності та яку можна використати в якості обґрунтування прийняття того чи іншого управлінського рішення щодо

об'єктів обліку. У цьому контексті витрати на надання послуг слід розглядати основним з таких об'єктів і здійснювати наукові пошуки за цим напрямом з урахуванням його стратегічного значення та впливу на загальні результати діяльності бюджетних установ. З цієї точки зору найбільш перспективним напрямом удосконалення системи обліку є впровадження інструментарію та методології управлінського обліку.

В останні роки питання, щодо розвитку й удосконалення обліку в бюджетних установах активно досліджувалися багатьма науковцями, а саме: П. Й. Атамасом [1], Л. Л. Беззубець, Н. В. Борисовою, Л. В. Гізатуліною, Р. Т. Джогою [3], О. В. Заячківською, Т. М. Кондрашовою, О. В. Кравченко, С. О. Левицькою, Л. Г. Ловінською, В. М. Метелицею, Р. О. Пеліпадченком, В. А. Пігошем, Т. В. Рижою, С. В. Свірко [6], С. В. Сисюк [7], Н. І. Сушко, К. О. Утенковою, О. І. Шарою [10] та рядом інших. Різносторонній розгляд напрямів удосконалення системи обліку в бюджетних установах свідчить про наявність об'єктивних умов забезпечення зростання його дієвості у питаннях досягнення підвищення ефективності використання ресурсів і організації діяльності.

Мета статті – дослідження засад виділення центрів витрат у бюджетних установах галузі охорони здоров'я та вищої освіти, встановлення взаємозв'язку між ними, в тому числі з позиції складу витрат.

2. Облік витрат у бюджетних установах за центрами витрат

Справедливо буде вказати на те, що попри свою актуальність, розвиток наукових пошуків, спрямованих на вирішення проблем обліку витрат в бюджетних установах за методами, які були б дійсно ефективні, є недостатнім. Попри це, саме комплексне вирішення проблеми вибору найбільш прийняттого методу обліку витрат і калькулювання послуг бюджетних установ дасть змогу разом із застосуванням аналітичного інструментарію досягти якісно нового та більш ефективного рівня їхнього функціонування. Задля розробки стратегії оптимізації витрат в кожній конкретній бюджетній установі важливо встановити та науково обґрунтувати переваги того чи іншого підходу до обліку витрат (методу обліку витрат).

З цією метою варто спочатку на суто теоретичному рівні сформулювати загальну оцінку хоча б основних методів. В науковій думці з цих питань існують різні позиції, кожна з яких має право на існування, зважаючи на факт наявності тих чи інших переваг. Одним з перспективних методів обліку витрат, який може бути ефективно застосований бюджетними установами, є облік за центрами витрат.

Не заглиблюючись у детальні дослідження наявних позицій щодо означення центру витрат, зазначимо, що сутність цього терміну найбільш лако-

нічно та чітко визначив М. Г. Чумаченко. Він стверджував, що центр витрат є первинним осередком аналітичного обліку, що встановлюється для контролю за ними [9, с. 120]. Дотримуючись цієї позиції спробуємо узагальнити основні аспекти розмежування центрів витрат та подати коротку характеристику взаємозв'язків між ними у таких галузях, як охорона здоров'я та вища освіта.

Безумовно, особливості діяльності бюджетних установ вимагають застосування адекватного їм облікового інструментарію, оскільки мають суттєвий вплив на загальну методологію обліку, як в цілому, так і обліку витрат зокрема. Цей висновок абсолютно не претендує на наукову новизну, оскільки його було зроблено набагато раніше іншими науковцями [1; 2; 3; 7; 8; 11], проте акцент на ньому в контексті бюджетних установ пов'язаний із об'єктивністю потреби формування теоретико-методологічних засад обліку витрат і калькулюванням (визначення вартості) послуг, які надаються ними на платній основі.

Незаперечний вплив на виділення центрів витрат має специфіка бюджетної установи за галузевою ознакою, види й особливості надання послуг. Названі чинники визначають місця виникнення витрат і мають безпосередній вплив на склад витрат (рис. 1).

І. Надання медичної послуги (встановлення діагнозу)

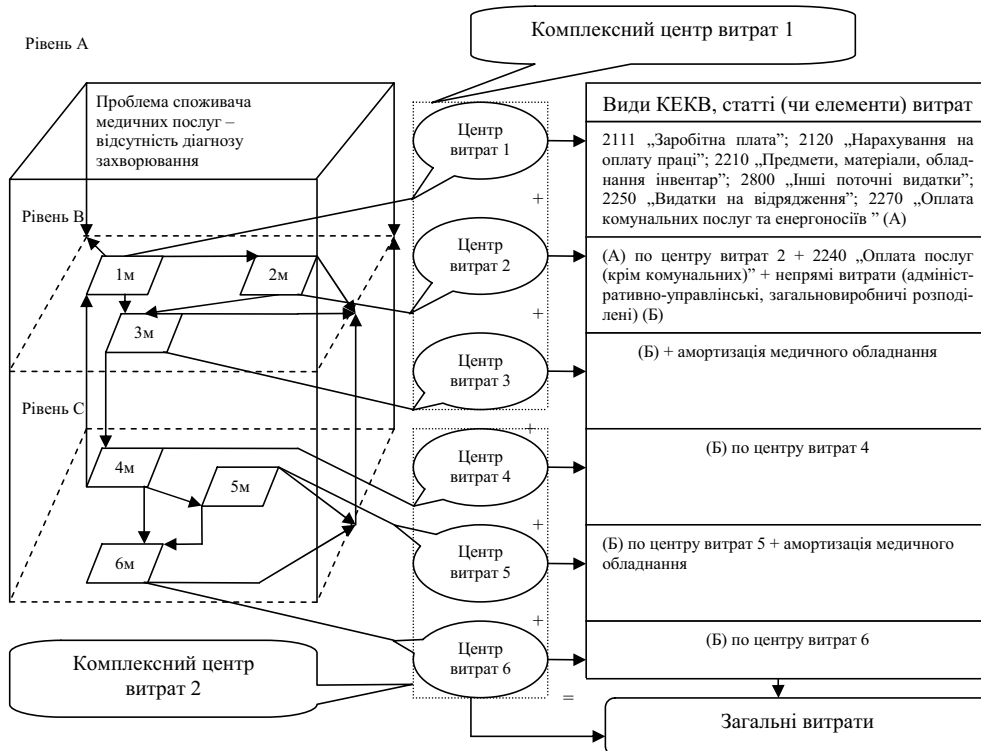


Рис. 1. Схема взаємозв'язків структурних підрозділів як центрів витрат в галузі охорони здоров'я (розроблено автором)

Умовні позначення: 1м – звернення до сімейного лікаря чи в поліклініку;
 2м – направлення сімейного лікаря до вузькоспеціалізованого спеціаліста за типовими ознаками захворювання;
 3м – обстеження хворого з допомогою медичного обладнання;
 4м – направлення пацієнта до профільного лікаря за виявленим захворюванням;
 5м – направлення на дообстеження;

Розмежування й позиціонування центрів виникнення витрат, як свідчить рис. 1, може здійснюватися як у розширеному (деталізованому) (ЦВ:1, 2, 3, 4, 5, 6), так і комплексному (КЦВ:1, 2) складі. Комплексні центри витрат у наведеному прикладі встановлені залежно від рівнів, на яких здійснюється надання послуги, а саме: рівень В – первинний, рівень С – в стаціонарному відділі медичного закладу (рівні можна встановлювати і за схемою: первинна допомога, вторинна допомога, третинна допомога).

Більш розширену схему взаємозв'язків можна побудувати з урахуванням схем надання конкретної медичної допомоги. Проте наразі надзвичайно проблемною є реалізація надання послуг на платній основі саме в цій галузі. Однією з найбільш вагомих причин цього є конституційні вимоги стосовно безоплатності надання медичної допомоги. З іншого боку, надзвичайно важко чітко розмежувати рівні медичної допомоги, що ускладнює розмежування центрів витрат. Адже сьогодні пацієнти можуть звернутися до будь-якої ланки системи охорони здоров'я, особисто відвідавши заклад та звернувшись до лікаря. Відповідно, значна частина робочого навантаження, скажімо районної чи міської лікарні, може позиціонуватися як медична послуга первинного рівня.

Натомість, запровадження системи направлень створює певні незручності для пацієнтів і призводить до відтермінування надання медичної допомоги. Виходом зі становища може стати система електронного запису на прийом і такого ж способу направлення лікарем після особистого прийому пацієнта на обстеження на інших рівнях. З точки зору економії бюджетних коштів це дасть змогу значно скоротити чисельність реєстраційного персоналу та досягти раціонального використання часу як пацієнтів, так і медичних працівників.

Суттєву роль в такому разі відграватимуть інформаційні комп'ютерні технології. Їхнє використання в якості важеля підвищення ефективності функціонування системи охорони здоров'я базуватиметься на досягненні таких результатів. По-перше, буде досягнуто зменшення затрат робочого часу для формування інформаційних даних про пацієнтів і внаслідок раціонального управління їхніми потоками. По-друге, буде забезпечена вища точність інформації та якість, завдяки скоординованості нозологічних обстежень і більш систематизованій послідовності діагностики й управління процесами надання медичних послуг.

З точки зору системи обліку, така організація повинна бути контрольованою на предмет встановлення факту переходу медичної послуги з розряду безоплатних у платну, а також відповідності встановленого рівня оплати чинному законодавству та існуючій методиці калькулювання. Окрім цього, завданням бухгалтерських служб має також бути пошук легальних шляхів обґрунтування надання платної послуги, адже в медичній галузі з цього приводу часто виникають парадоксальні ситуації.

Наприклад, до переліку медичних послуг, які можуть надаватися на платній основі, включено

здійснення судово-медичної експертизи щодо оцінки психічного стану людини. Проте, якщо людину визнано психічно хворою, то законом заборонено отримувати плату з таких хворих за надання послуги. Врегулювання таких та ряду інших неузгодженостей вимагає здійснення наукових досліджень, спрямованих на їхнє встановлення на основі оцінки законодавчих рекомендацій та внесення відповідних уточнень у чинне законодавство.

Щодо документального відображення наданих послуг, варто вводити у практику обліку засади ризиковості та розробляти відповідні принципи її врахування (за аналогією, як це здійснюється в банківській чи страховій сфері щодо ризиків, які виникають у процесі їхньої діяльності). Адже саме невизначеність стану зовнішнього середовища, в якому функціонує суб'єкт діяльності та внутрішньовиробничих ситуацій, що мають здебільшого напружений характер, змушує керівництво брати на себе значний за виміром ризик [5, с. 15]. Наразі використання такого підходу в практиці бюджетних установ здебільшого неможливе. Пояснюється це тим, що медичні заклади, що функціонують як бюджетні установи, отримують фінансове забезпечення на основі кошторисів за кодами економічної класифікації і переведення коштів з одного коду на інший вимагає спеціального погодження. Окрім цього, ймовірність та очікування збільшення дохідної частини за рахунок інших джерел, які можна було б використовувати як резервні кошти, є досить низькою. Немає також механізму формування резервного фонду, як це здійснюється у виробничих суб'єктах діяльності, оскільки невитрачені за цільовим призначенням кошти бюджетних установ відносяться до категорії нереалізованих витрат і підлягають поверненню до джерела фінансування. Окреслені аспекти лише частково висвітлюють проблеми, які виникають у медичній галузі та пов'язані з наданням платних послуг. Однак їхнє позиціонування дасть змогу знайти прийнятні варіанти виходу з проблемної ситуації та розвинути організаційні засади діяльності, з дещо вищим ступенем свободи суб'єкта щодо управління власними витратами.

Більш предметно можуть використовуватися можливості надання платних послуг у галузі вищої освіти, оскільки наразі в ній набагато менше діють обмежуючі чинники. Державні вищі навчальні заклади у цьому контексті мають більш широкий перелік і можливості надання послуг на платній основі, що супроводжується потребою у формуванні нових концепцій, однією з яких є організація обліку за центрами витрат. З метою формування підходів до виокремлення таких центрів в галузі вищої освіти за основу доцільно брати можливість обчислення витрат (рис. 2).

В галузі вищої освіти центрами виникнення витрат доцільно вважати кафедри (в основному це можливо завдяки тому, що за підписом завідувача кафедри до бухгалтерії навчального закладу подаються таблиці обліку робочого часу професорсько-викладацького складу) та корпуси. Щодо вибору останніх слід зазначити, що ряд навчальних закла-

дів виокремлює їх для факультетів чи інститутів. Відповідно заняття проводяться в основному для студентів конкретного напрямку та спеціальностей. Таким чином існують передумови позиціонування корпусів як центрів витрат.

Розробка підходів до матеріального стимулювання за економію ресурсів не належить до компетенції облікових служб. Ці питання вирішуються керівництвом. Проте в умовах бюджетних установ, діяльність яких є суворо регламентованою, формування засад стимулювання має відповідати умовам, дозволеним чинним законодавством.

тальне й рахункове відображення операцій, пов'язаних із нарахуванням надбавок до заробітної плати.

3. Висновки

Загалом, описані засади обліку враховують специфіку діяльності суб'єктів, що отримують фінансове забезпечення за рахунок бюджетних коштів. Практичне значення обґрунтованих основних засад виділення центрів витрат у бюджетних установах галузі охорони здоров'я та вищої освіти полягає в тому, що вони базуються на врахуванні галузевих особливостей надання послуг. Однак процес надан-

II. Надання освітньої послуги (ОКР бакалавр напрям "Економіка підприємства")

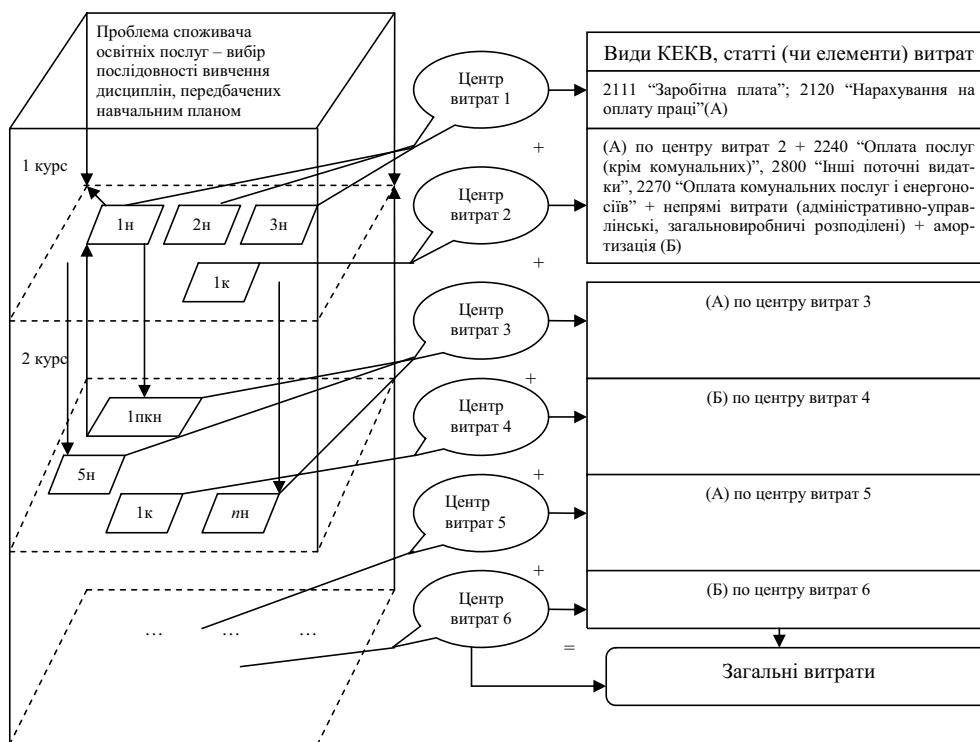


Рис. 2. Схема взаємозв'язків структурних підрозділів як центрів витрат в галузі вищої освіти (розроблено автором)

Умовні позначення: 1н, 2н ... пн – вибір дисципліни (курсу) по кафедрі;

1к – корпус, у якому проводяться заняття;

1пкн – повторний курс (за умови отримання негативної оцінки без права перездачі).

Варто підкреслити, що бюджетні установи мають досить обмежені можливості самостійно вирішувати питання матеріального стимулювання, навіть якщо вони досягли позитивних результатів внаслідок здійснення діяльності з надання послуг на платній основі. Не заглиблюючись у детальний розгляд цього проблемного питання слід зазначити, що у такому разі доцільно скористатися законодавчим дозволом встановлення надбавки в розмірі 30 відсотків за складність і напруженість праці, або іншими варіантами, передбаченими чинним законодавством, прив'язавши їх до показників зниження рівня витрат і підвищення ефективності надання послуг. З точки зору обліку жодних додаткових проблем це не створюватиме, оскільки чинні інструкції достатньо детально регламентують докумен-

ня послуги в бюджетній сфері, особливо такими різносторонніми суб'єктами, як вищі навчальні заклади та установи охорони здоров'я, часто характеризується як сукупність операцій, здійснених в різних місцях (центрах) чи структурних підрозділах. У зв'язку з цим проблемним виявляється створення центру/масиву витрат для кожної операції.

Прикладом у сфері охорони здоров'я може служити потреба в застосуванні спеціальних методів діагностики захворювання, адже часто при лікуванні виявляються побічні симптоматичні ознаки інших хвороб. В галузі вищої освіти така ситуація пов'язана з повторним вивченням курсу за умови отримання негативної оцінки без права перездачі, або виконання науково-дослідної роботи, участь у якій беруть різні структурні підрозділи. Ці та інші специфічні галузеві ознаки вимагають більш дета-

лізованих досліджень, а тому перспективним напрямом наукових пошуків є їхнє позиціонування в контексті можливостей удосконалення обліку витрат на надання послуг на базі обґрунтування доцільності використання не лише відомих, а й нових методів обліку.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Атамас П. Й. Облік у бюджетних установах [Текст] : навч. посіб. / П. Й. Атамас. – К. : Центр уч. л-ри, 2009. – 288 с.

2. Гуцайлюк З. В. Облік і контроль у ринковій економіці : елементи концепції [Текст] : монографія / З. В. Гуцайлюк. – Тернопіль : Крок, 2013. – 173 с.

3. Джога Р. Т. Облік у бюджетних установах [Текст] : підруч. / Р. Т. Джога, Л. М. Сінельник, М. В. Дунаєва. – К. : КНЕУ, 2006. – 480 с.

4. Ластовецкий В. Е. Учет затрат по факторам производства и центрам ответственности [Текст] : науч. изд. / В. Е. Ластовецкий. – М. : Финансы и статистика, 1988. – 165 с.

5. Лучко М. Р. Невизначеність та ймовірність господарських операцій: до питання бухгалтерського обліку / М. Р. Лучко // Незалежний аудитор. – 2013. – № 5 (III). – С. 15-22.

6. Свірко С. В. Бухгалтерський облік у бюджетних установах: методологія та організація [Текст] : монографія / С. В. Свірко. – К. : КНЕУ, 2006. – 244 с.

7. Сисюк С. В. Облік і контроль витрат і калькулювання собівартості платних освітніх послуг : автореферат дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : 08.00.09 “Бухгалтерський облік, аналіз та аудит” / С. В. Сисюк ; Київ. нац. екон. ун-т ім. В. Гетьмана. – К., 2008. – 20 с.

8. Хомин П. Я. Парадигма й контроверзи бухгалтерського обліку та звітності (спроба консеквентного аналізу) [Текст] : монографія / П. Я. Хомин, Г. П. Журавель. – Тернопіль : Економічна думка, 2007. – 299 с.

9. Чумаченко Н. Г. Учет и анализ в промышленном производстве США [Текст] : науч. изд. / Н. Г. Чумаченко. – М. : Финансы, 1971. – 240 с.

10. Шара Є. Ю. Бухгалтерський облік у бюджетних установах і організаціях [Текст] : навч. посіб. / Є. Ю. Шара, О. М. Андрієнко, Л. І. Жидеєва. – К. : Центр учбової літератури, 2011. – 440 с.

11. Das Controllingkonzept. Der Weg zu einem wirkungsvollen Controllingssystem / Von Horvath und Partners. 5.Auflage, 2003. – München : Druckerei C. H. Beck. – 306 s.

12. Decker R. Das staatliche Haushalts-, Kassen- und Rechnungswesen : Ein Grundriss für die öffentliche Verwaltung in Bund und Ländern [Broschiert] / R. V. Decker. – München, Landsberg, Frechen, Hamburg : Belz Druckpartner GmbH&Cj.KG. – Hemsbach, 2012. – 520 p.