ВПРОВАДЖЕННЯ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ В БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВАХ ЯК ФАКТОР ПІДВИЩЕННЯ ЕФЕКТИВНОСТІ ВИКОРИСТАННЯ ДЕРЖАВНИХ КОШТІВ

INTRODUCTION OF MANAGEMENT ACCOUNTING I N BUDGETARY INSTITUTIONS AS A FACTOR OF INCREASED STATE FUNDS EFFICIENCY

УДК 657.1:330.534

Куракіна Ю.О.
асистент кафедри обліку,
оподаткування, публічного управління
та адміністрування
Криворізький національний університет

У статті проаналізовано вплив впровадження управлінського обліку у бюджетних установах на підвищення ефективності їх діяльності. Досліджено сутність та значення управлінського обліку. Визначено основні проблеми сучасного етапу модернізації обліку у державному секторі. Встановлені недоліки існуючої системи класифікації витрат з позиції управління їх величиною.
Ключові слова: *бюджетні установи, управління бюджетними коштами, управлінський облік, ефективність, контроль, витрати.*

В статье проанализировано влияние внедрения управленческого учета в бюджетных учреждениях на повышение эффективности их деятельности. Исследована сущность и значение управленческого учета. Определены основные проблемы современного этапа модернизации учета в государственном секторе. Установлены недостатки существующей системы классификации затрат с позиции управления их величиной.
Ключевые слова: *бюджетные учреждения, управление бюджетными средствами, управленческий учет, эффективность, контроль, затраты.*

The article analyzed the influence introduction management accounting in budgetary institutions on the increase efficiency of their activity. The essence and importance of management accounting are investigated. The basic problems of the modern stage of accounting modernization in public sector are defined. The lacks of the existent system of cost classification are set from position of management their size.
Key words: *budgetary institutions, management budgetary funds, management accounting, efficiency, control, costs.*

Постановка проблеми. Основною метою реформування системи управління державними коштами на сучасному етапі є підвищення її ефективності та досягнення стратегічних цілей і результатів, які ставить перед державою суспільство (зростання якості державних послуг, оптимальний розподіл бюджетних коштів з урахуванням пріоритетності реалізації програм розвитку тощо). Прийняття рішень та розробка заходів з підвищення рівня ефективності використання бюджетних коштів має ґрунтуватись на даних середньота довгострокового бюджетного планування та вимагає своєчасного і точного інформування про результати виконання бюджетів всіма суб'єктами державного сектору, якими є Міністерство фінансів України, що забезпечує проведення державної політики у сфері бухгалтерського обліку, розпорядники бюджетних коштів, Державна казначейська служба України та державні цільові фонди.

Від якості управління коштами на рівні бюджетних установ залежить якість виконання державою своїх функцій, оскільки вони є первинними ланками бюджетного процесу, вповноваженими на здійснення витрат бюджету [1, с. 79]. Основними проблемами на даному рівні бюджетної системи є неефективне планування головними розпорядниками бюджетних коштів своїх витрат, пріоритет контролю та дотримання нормативів над раціональністю використання, відсутність системи калькулювання послуг, що надаються установою.

З огляду на брак бюджетних коштів для покриття всіх витрат учасників бюджетної системи, постановою Кабінету міністрів України затверджено заходи щодо ефективного та раціонального використання державних коштів, передбачених для утримання в тому числі й установ та організацій, які використовують кошти державного бюджету [2]. Але дані заходи спрямовані не на розробку управління витратами, а на встановлення першочергових платежів, заборону ряду витрат, штучну економію, яка не завжди є виправданою. В той же час, впровадження в діяльність суб'єктів державного сектору системи управлінського обліку дозволить досягти більш вагомого підвищення ефективності використання коштів.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Дослідженню питань можливості впровадження управлінського обліку в діяльність бюджетних установ, розробці теоретичних та методичних положень управлінського обліку присвячені роботи таких вітчизняних науковців як П.Й. Атамас, Р.Т. Джога, О.М. Клименко, С.В. Свірко, О.О. Дорошенко, І.О. Кондратюк, А.П. Заросило та інші. Але багато питань з організації управлінського обліку залишаються невирішеними через відсутність практичного його впровадження в діяльність бюджетних установ.

Постановка завдання. Метою дослідження є узагальнення та оцінка теоретичних та методичних положень з організації управлінського обліку в бюджетних установах та аналіз доцільності їх практичного застосування.

Виклад основного матеріалу дослідження. На сьогодні в Україні триває процес реформу-

вання системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності в державному секторі з урахуванням вимог міжнародних стандартів бухгалтерського обліку для державного сектору (МСБОДС) шляхом запровадження національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі (НП(С)БОДС), розроблених на основі МСБОДС [3]. За результатами виконання Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007–2015 роки [4] затверджено НП(С) БОДС, план рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі та інші розпорядчі документи.

Однак в процесі модернізації системи бухгалтерського обліку не вирішено основне завдання – перехід від простої фіксації даних про виконання бюджетів всіх рівнів до інформаційної основи прийняття управлінських рішень щодо ефективного використання бюджетних коштів. Так, процес формування інформації про виконання бюджетів не є раціональним з позиції витрат ресурсів, оскільки не забезпечено перехід всіх суб'єктів державного сектору на застосування єдиного плану рахунків, має місце дублювання функцій у головних розпорядників та органів Державного казначейства України стосовно складання консолідованої звітності. Крім цього, органи Казначейства при підготовці інформації не враховують усіх зобов'язань суб'єктів державного сектору, оскільки використовують касовий метод, що лише дає змогу аналізувати грошові потоки, а не прогнозувати витрати. Таким чином, «вартість» бюджетного планування є занадто високою, оскільки збір та обробка інформації потребують великої кількості ресурсів та значно відтерміновані у часі від прийняття рішення, що підвищує ймовірність похибки через зміну економічного, політичного, соціального середовища тощо.

Тому в процесі модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі більше уваги слід приділити саме управлінським аспектам, що підвищить роль її інформаційних потоків в процесі прийняття рішень.

Управлінський облік в вітчизняних бюджетних установах перебуває на стадії формування, оскільки не дивлячись на досить значний обсяг теоретичних напрацювань, майже відсутнє його практичне застосування. Більшою мірою це пояснюється відсутністю нормативного регулювання, мети ведення даного виду обліку та специфікою діяльності даних установ (неприбутковість, жорстка регламентація діяльності).

У роботі О.М. Клименко виділено дві основні причини необхідності активного пошуку ефективних методів ведення й організації управлінського обліку бюджетних установ [5, с. 11]:

– потреба в накопиченні інформації не тільки в розрізі кодів бюджетної класифікації, але й за структурними підрозділами, видами послуг. Оскільки у великих бюджетних установах ускладняються системи управління, які без надійного інформаційного забезпечення стають некерованими. Бюджет таких установ вимірюється десятками мільйонів гривень, а доходи і видатки за спеціальним фондом досягають двох третин;

– необхідність адаптації категорій методів обліку і калькулювання, об'єктів калькулювання, калькуляційних одиниць та похідних від них до методики калькулювання нематеріальних послуг. Так, управлінський облік орієнтовано на детальний облік витрат і калькулювання собівартості нематеріальних послуг. В даний час методика калькулювання таких послуг (освітніх, медичних, культурних, юридичних) потребує наукового обґрунтування.

Розглянемо більш детально теоретичні основи управлінського обліку.

Управління відноситься до мультидисциплінарних категорій, яка у найбільш загальному випадку означає цілеспрямований вплив керуючої системи та керовану для досягнення бажаних результатів. Деякі науковці конкретизують сам процес управління, визначаючи його як «планування, організацію, мотивацію й контроль, необхідні для формулювання та досягнення цілей організації» [6, с. 194].

Саме керована система конкретизує сутність управління. Так, в Бюджетному кодексі України [7] визначено управління бюджетними коштами як сукупність дій учасника бюджетного процесу відповідно до його повноважень, пов'язаних з формуванням та використанням бюджетних коштів, здійсненням контролю за дотриманням бюджетного законодавства, які спрямовані на досягнення цілей, завдань і конкретних результатів своєї діяльності та забезпечення ефективного, результативного і цільового використання бюджетних коштів. При цьому управлінський облік бюджетних коштів в даному нормативному документі не розглядається.

Поняття управлінського обліку на нормативному рівні закріплене в Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» як система збору, обробки та підготовки інформації про діяльність підприємства для внутрішніх користувачів у процесі управління підприємством [8]. Дане визначення є дуже стислим та не враховує мети впровадження даного виду обліку саме в бюджетних установах. В той же час, Інститут управлінських бухгалтерів трактує управлінський облік як процес, що додає цінність, та полягає у безперервному вдосконаленні планування, проектування, оцінки й функціонування систем фінансової та нефінансової інформації, який направляє дії менеджменту, мотивує поведінку, підтримує та створює культурні цінності, необхідні для досягнення стратегічних, тактичних та оперативних цілей організації [9, с. 26].

Отже, метою впровадження управлінського обліку в бюджетних установах має бути зростання цінності результатів їх діяльності як для держави, так і для суспільства.

На думку С.В. Свірко, метою даного виду обліку має бути формування та передача інформаційних даних управлінському персоналу внутрішнього поля управління бюджетних установ з метою обґрунтування вибору, підготовки та забезпечення прийняття управлінських рішень у сфері контролю, планування, прогнозування економічної ефективності діяльності вказаних суб'єктів господарювання, в частині ціноутворення продуктів діяльності (послуг, робіт, продукції) бюджетних установ та оцінки ефективності прийняття рішень [10, с. 168].

Питання, рішення яких у бюджетних установах є можливим оптимізувати за використання інформації управлінського обліку є наступні [10]:

– визначення стратегії та прогностичного планування;

– контроль поточної діяльності;

– оптимізація використання ресурсів;

– оцінка ефективності діяльності;

– зниження рівня суб'єктивності в процесі прийняття рішень управлінським персоналом;

– подальший розвиток комунікативних зв'язків у межах бюджетних установ.

Історично склалось так, що управлінський облік концентрував свою увагу на показниках витрат як головних показниках функціонування організації. При цьому, аксіомою стало твердження «різні витрати – для різних цілей». У роботі [9, с. 131] це пояснюється тим, що витрати класифікуються й використовуються з певною метою, та напрямок використання інформації про витрати визначають спосіб їх розрахунку.

Таблиця 1

Класифікація витрат бюджетних установ

Ознака	Вид витрат	Статті (елементи) витрат
В залежності від виду операції	Витрати за обмінними операціями	оплата праці (заробітна плата, грошове забезпечення військовослужбовців); відрахування на соціальні заходи; матеріальні витрати (використання предметів, матеріалів, обладнання, інвентарю, медикаментів та перев'язувальних матеріалів, продуктів харчування тощо); амортизація; фінансові витрати (витрати суб'єкта державного сектору, пов'язані із запозиченнями згідно із законодавством: відсотки за користування кредитами, премія, дисконт за цінними паперами, витрати на обслуговування боргу тощо); інші витрати за обмінними операціями (курсові різниці, витрати, пов'язані з реалізацією активів, уцінка активів, втрати від зменшення корисності активів тощо).
	Витрати за необмінними операціями	трансферти (субсидії, гранти, соціальні виплати тощо); інші витрати за необмінними операціями (витрати, пов'язані з передачею активів, що передають суб'єкти державного сектору суб'єктам господарювання, фізичним особам та іншим суб'єктам державного сектору для виконання цільових заходів, неповернення депозитів тощо).
В залежності від виду діяльності	Витрати на виконання бюджетних програм	Витрати на оплату праці Відрахування на соціальні заходи Матеріальні витрати Амортизація
	Витрати на виготовлення продукції (надання послуг, виконання робіт)	Витрати на оплату праці Відрахування на соціальні заходи Матеріальні витрати Амортизація Інші витрати
	Витрати від продажу активів	
	Фінансові витрати	
За способом перенесення вартості на продукцію	Прямі витрати	Матеріальні витрати Витрати на оплату праці, інші витрати
	Непрямі витрати	Загальновиробничі витрати
За ступенем впливу обсягу звичайної діяльності	Змінні Постійні	Загальновиробничі витрати

Джерело: [12; 13]

Світовий досвід управлінського обліку у неприбуткових організаціях свідчить про те, що інформація про витрати необхідна для наступних дій [9]:

– бюджетування та контроль витрат;

– оцінка результатів діяльності;

– визначення компенсацій, гонорарів та цін;

– оцінка програм;

– прийняття рішень про економічний вибір.

Отже, вимоги до інформації про витрати ідентичні тим, які висуваються в організаціях, орієнтованих на отримання прибутку.

Відповідно до НП(С)БОДС 101 «Подання фінансової звітності» [11], витратами є 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). У НП(С)БОДС 135 «Витрати» наведено класифікацію витрат бюджетних установ, умови їх визнання та оцінки, окремо розглянуто порядок визначення собівартості продукції, робіт та послуг [12]. Класифікація витрат бюджетних установ, наведена в нормативних документах з бухгалтерського обліку, наведена в табл. 1.

Порядок розподілу витрат на прямі та непрямі, змінні та постійні у відповідному стандарті [12] не прописаний. Відсутня класифікація витрат за місцем виникнення, що унеможливлює визначення величини витрат, необхідної для утримання ряду структурних підрозділів. Також не визначено порядок вибору методу калькулювання продукції, робіт, послуг.

На додаток до наведеного поділу витрат за групами при проведенні аналізу та контролю виконання бюджетів всіх рівнів використовується бюджетна класифікація видатків за економічними характеристиками операцій, які здійснюються відповідно до функцій держави та місцевого самоврядування. При цьому видатки поділяються на поточні та капітальні (спрямовуються на придбання основного капіталу, необоротних активів, на капітальні інвестиції, капітальний ремонт; на створення державних запасів і резервів; на придбання капітальних активів). У зв’язку із цим, величини витрат за окремими рахунками бухгалтерського обліку необхідно співставляти з відповідними кодами бюджетної класифікації видатків, що значно ускладнює аналітичну роботу при аналізі зведених бюджетів.

З огляду на недосконалість існуючої системи класифікації, в науковій літературі пропонується її удосконалення. Так, у роботах [14, 15] пропонується запровадити класифікацію витрат за напрямками їх обліку: для калькулювання та визначення фінансових результатів, для прийняття управлінських рішень і планування, для контролю та регулювання.

Класифікація витрат з метою калькулювання та визначення фінансових результатів частково розглянута у НП(С)БОДС 135 «Витрати». Так, визначено, що собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг) складається з виробничої собівартості продукції (робіт, послуг), яка була реалізована протягом звітного періоду, нерозподілених постійних загальновиробничих витрат та наднормативних виробничих витрат.

До виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) включаються: прямі матеріальні витрати; прямі витрати на оплату праці; інші прямі витрати; змінні загальновиробничі та постійні розподілені загальновиробничі витрати.

Витрати, використовувані системою контролю та регулювання в роботі [14] запропоновано поділити на наступні групи: відповідно до ступеню самостійності установи (регульовані та нерегульовані), відповідно до ступеню доцільності використання коштів (ефективні та неефективні); відповідно до обґрунтованості проведення (у межах кошторису та відхилень від планових показників); відповідно до ступнею контрольованості (контрольовані та неконтрольовані).

Збір інформації про витрати в розрізі вищеперерахованих груп має сприяти проведенню більш ґрунтовного аналізу діяльності бюджетної установи та виявленню фактів нецільового використання коштів.

Щодо способу ведення управлінського обліку в бюджетних установах, то думки науковців розділились. Одні автори вважають, що для бюджетних установ характерний інтегрований підхід, за якого діє єдина система рахунків, в межах якої рахунки фінансового та управлінського обліку кореспондують між собою [15]. Інші – пропонують для рахунків обліку витрат у собівартості продукту бюджетної установи доповнити економічну класифікацію видатків сукупністю елементів «Витрати в управлінському обліку», облік на яких вести за простою системою без застосування методу подвійного запису [16].

Вважаємо, що обидва варіанти є прийнятними до застосування у бюджетних установах при наявності достатнього обґрунтування.

Організація впровадження управлінського обліку в діяльність бюджетних установ є найбільш трудомістким процесом, оскільки нормативне регулювання з цього питання відсутнє, а теоретичні наукові напрацювання містять скоріше ряд рекомендацій. В ряді робіт впровадження управлінського обліку в бюджетній установі поділено на певні етапи [15, 17].

На першому з них вивчаються потреби установи в потенційній інформації управлінського обліку на основі вивчення діючої системи управління та запитів керівництва щодо отримання інформації, яка формується в системі управлінського обліку.

Тобто визначаються функціональні напрямки, за якими передбачена побудова або реструктуризація управлінського обліку в межах яких виявляються елементи існуючого в установі внутрішнього обліку і оцінюється їх адекватність реальним господарським процесам, а також інформаційним потребам управлінського персоналу [15].

На другому етапі розробляється концепція управлінського обліку в установі та план виконання робіт з його впровадження. Загальний план виконання робіт має містити перспективну та поточну частини, з їх розбивкою на лінійний та функціональний підрозділи. У лінійному підрозділі плану перелічуються задачі управлінського обліку в порядку їх розробки та впровадження. У функціональному підрозділі плану відображаються заходи з забезпечення впровадження управлінського обліку [17].

На третьому етапі виконується проведення робіт з впровадження системи управлінського обліку та корегування за їх результатами загального плану.

Висновки з проведеного дослідження. Наведені в статті аналітичні обґрунтування теоретичних та методичних положень з впровадження управлінського обліку в діяльність бюджетних установ свідчать про ряд невирішених проблем. Низька мотивація управлінського персоналу, жорстка регламентація діяльності, спрямованість на досягнення нормативів та виконання показників бюджету значно знижують управлінську цінність облікової інформації. В той же час вимоги часу та вектор реформ вимагають від бюджетних установ досягати поставлених цілей з максимальною ефективністю. Тому найбільшої уваги потребує розробка методичних положень з організації управлінського обліку з урахуванням специфіки діяльності бюджетних установ.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Кондратюк І.О. Концепція центрів відповідальності в управлінському обліку бюджетних установ / І.О. Кондратюк, О.О. Лондаренко // Науковий вісник Миколаївського національного університету імені В. О. Сухомлинського. Серія: Економічні науки. – 2015. – № 2. – С. 79-84.

2. Про ефективне використання державних коштів від 11.10.2016. р. №11/ Кабінет Міністрів України. – Режим доступу: http://www.rada.gov.ua

3. Проект модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2018–2025 роки. – Режим доступу: https://buhgalter.com.ua/news/.

4. 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.

5. Клименко О.М. Облік та аналіз фінансового забезпечення бюджетних установ (на прикладі закладів охорони здоров'я Чернігівської області): автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. ек. наук: спец. 08.06.04 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит» / Клименко Олена Михайлівна – Київ, 2006. – 21 с.

6. Економічний словник-довідник / за ред. С.В. Мочерного. – К.: Феміна, 1995. – 368 с.

7. Бюджетний Кодекс України від 12.06.2001 р. №2542-III 492 [Електронний ресурс] / Верховна рада України. – Режим доступу: http://www.rada.gov.ua.

8. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 № 996-XIV. – [Електронний ресурс] // Режим доступу: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/996-14.

9. Управленческий учет, 3-е издание: Пер. с англ. / Э. Аткинсон, Р. Банкер, Р. Каплан, М.Янг. – М: Издательский дом «Вильямс», 2005. – 879 с.

10. Свірко С.В. Концептуалізація управлінського обліку в бюджет них установах України / С.В. Свірко // Вчені записки. – К.: КНЕУ, 2012. – Вип. 14. – Ч. 2. – С. 167–173.

11. Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку в державному секторі 101 «Подання фінансової звітності» від 28.12.2009 р. № 1541 / Кабінет Міністрів України. – Режим доступу: http://zakon5.rada.gov.ua.

12. Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку в державному секторі 135 «Витрати» від 18.05.2012р. № 568 / Кабінет Міністрів України. – Режим доступу: http://zakon3.rada.gov.ua.

13. Про затвердження Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі від 31.12.2013р. № 1203 / Кабінет Міністрів України. – Режим доступу: http://zakon3.rada.gov.ua.

14. Пеліпадченко, Р. О. Класифікація видатків та витрат в системі обліку бюджетних установ та організацій / Р. О. Пеліпадченко // Науковий вісник Ужгородського університету: Серія: Економіка. – Ужгород: ПП «Повч Р.М.», 2010. – Спецвип. 29. Ч.1: Удосконалення обліку, аналізу, аудиту і звітності в сучасних умовах глобалізаційних процесів у світовій економіці. – С. 183–186.

15. 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.

16. Клименко О. М. Удосконалення управління витратами в бюджетних установах шляхом впровадження управлінського обліку / О. М. Клименко, О. В. Полякова // Науковий вісник Чернігівського державного інституту економіки і управління. Серія 1 : Економіка. – 2014. – Вип. 2. – С. 97-104.

17. Лукін В.О. Організація впровадження управлінського обліку // Фінансово-кредитна діяльність: проблеми теорії та практики. – 2012. – Вип. 2. – № 13. – С. 177-183.

REFERENCES:

1. Kondratiuk I.O. (2015) Kontseptsiia tsentriv vidpovidalnosti v upravlinskomu obliku biudzhetnykh ustanov [Conception of responsibility centers in man-

agement accounting of budget institutions]. Naukovyi visnyk Mykolaivskoho natsionalnoho universytetu imeni V. O. Sukhomlynskoho. no 2, pp. 79-84.

2. Pro efektyvne vykorystannia derzhavnykh koshtiv [About effective use of budgetary resources]: Cabinet of Ministers of Ukraine of 11.10.2016r. no. 11 – (electronic resourse). – Available at: http://www.rada.gov.ua (accessed (02.05.2018))

3. Proekt modernizatsii systemy bukhhalterskoho obliku v derzhavnomu sektori na 2018–2025 roky [Project of the modernization the accounting system in the public sector for 2018–2025]. (electronic resourse). – Available at: https://buhgalter.com.ua/news/ (accessed (30.04.2018))

4. Pro zatverdzhennia strategii modernizatsii systemy bukhgalterskogo obliku v derzhavnomu sektori Ukrainy na 2007-2015 r.r. [Approval of the Strategy of modernization the accounting system in the public sector for 2007–2015]: Cabinet of Ministers of Ukraine of 16.01.07, no. 34. (electronic resourse). – Available at: http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/34-2007-п (accessed (02.05.2018))

5. Klymenko O.M. (2006) Oblik ta analiz finansovoho zabezpechennia biudzhetnykh ustanov (na prykladi zakladiv okhorony zdorov'ia Chernihivskoi oblasti) [Account and analysis of the financial providing with budget establishments (on the examples of establishments Chernihiv region's health protection)] (PhD Thesis), Kyiv, Kyivskyi natsionalnyi ekonomichnyi universytet imeni Vadyma Hetmana.

6. Ekonomichnyi slovnyk-dovidnyk / za red. S.V. Mochernoho (1995) [Economic vocabulary handbook]. Kyiv: Femina (in Ukrainian).

7. Biudzhetnyi Kodeks Ukrainy [Budget Code of Ukraine]: Law of Ukraine of 12.06.2001. no. 2542-III 492(electronic resourse). – Available at: http://www.rada.gov.ua (accessed (28.04.2018))

8. Pro bukhgalterskyi oblik ta finansovu zvitnist v Ukraini [On Accounting and Financial Reporting in Ukraine]: Law of Ukraine of 16.07.1999 no. 996-XIV. (electronic resourse). – Available at: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/996-14 (accessed (02.05.2018))

9. E. Atkinson, R. Banker, R. Kaplan, M.Yang (2005) Upravlencheskiy uchet [Managerial accounting] – Moskow: Izdatel'skiy dom "Vil'yams" (in Russian).

10. Svirko, S. V. (2012) Kontseptualizatsiia upravlinskoho obliku v budgetnykh ustanovakh [Conceptualizing management accounting in budgetary institutions Ukraine]. Scientific notes. Scientific publication. vol. 14., part 2. 167–173 pp.

11. Pro zatverdzhennia Natsionalnoho polozhennia (standartu) bukhhalterskoho obliku v derzhavnomu sektori 101 «Podannia finansovoi zvitnosti» [Approval of the National Public Sector Accounting Standart 101 «Presentation of finansial statements»]: Cabinet of Ministers of Ukraine of 28.12.2009, no.1541. (electronic resourse). Available at: http://zakon5.rada.gov.ua. (accessed (02.05.2018))

12. Pro zatverdzhennia Natsionalnoho polozhennia (standartu) bukhhalterskoho obliku v derzhavnomu sektori 135 «Vutratu» [Approval of the National Public Sector Accounting Standart 135 "Costs"]: Cabinet of Ministers of Ukraine of 18.05.2012 no. 568. (electronic resourse). Available at: http://zakon3.rada.gov.ua. (accessed (02.05.2018))

13. Pro zatverdzhennia Planu rakhunkiv bukhhalterskoho obliku v derzhavnomu sektori [Approval of the Public Sector chart of accounts]: Cabinet of Ministers of Ukraine of 31.12.2013 no.1203 (electronic resourse). Available at: http://zakon3.rada.gov.ua. (accessed (02.05.2018))

14. Pelipadchenko, R. O. (2010) Klasyfikatsiia vydatkiv ta vytrat v systemi obliku biudzhetnykh ustanov ta orhanizatsii [Classification of expenses and expenditures in the system of the counting of budgetary establishments and the organizations] Naukovyi visnyk Uzhhorodskoho universytetu: Seriia: Ekonomika. vol. 29. 183–186 pp.

15. Svirko S.V. (2014) Orhanizatsiia upravlinskoho obliku v biudzhetnykh ustanovakh: etap postanovky ta yoho skladovi []. Finansy, oblik i audyt. vol. 2. 235-250 pp.

16. Klymenko O. M. (2014) Udoskonalennia upravlinnia vytratamy v biudzhetnykh ustanovakh shliakhom vprovadzhennia upravlinskoho obliku [Improvement of management expenses in budgetary institutions by introduction management accountin]. Naukovyi visnyk Chernihivskoho derzhavnoho instytutu ekonomiky i upravlinnia. vol. 2. 97-104 pp.

17. Lukin V. (2012) Organizatsiia vprovadzhennia upravlinskoho obliku [Organization of implementation of management accounting] // Finance and credit activity: problems of theory and practice. Vol. 2. no. 13. 177-183 pp.

Kurakina Yu.O.
Assistant Lecturer at Department of Accounting, Taxation,
Public Management and Administration
Kryvyi Rih National University

INTRODUCTION OF MANAGEMENT ACCOUNTING IN BUDGETARY INSTITUTIONS AS A FACTOR OF INCREASED STATE FUNDS EFFICIENCY

Creation of a modern system of budget institution management that is oriented to improve the quality of services provided and to increase the efficiency of the use of public funds determines the need for introduction in its activity of methods and techniques of managerial accounting. This will contribute to the formation of an effective system of information and analytical support for managing key performance indicators of the budget institution. However, at the current stage of modernization of accounting in the public sector, practical recommendations for the formation of the system of managerial accounting and reporting in budget institutions are not enshrined at the statutory level.

In the article, irrationality of the process of forming information on budget execution from the viewpoint of resources consumption is substantiated, over the absence of all public sector entities' switch to the common accounting scheme, duplication of functions in relation to the compilation of consolidated accounts, use by Treasury bodies of the cash method in the preparation of information, which only allows to analyse cash flows, not taking into account all obligations of public sector entities. The collection and processing of information requires a large amount of resources and are significantly delayed in time from making a decision, which increases the likelihood of error due to changes in the economic, political, social environment, etc.

It is determined that the development of theoretical and practical recommendations on introducing and improving managerial accounting in budget institutions is especially relevant.

The purpose of managerial accounting in budget institutions should be an increase in the value of results of their activities both for the state and for society through a more rational use of public funds.

The use of managerial accounting information allows making more reasonable decisions on the following issues: determination of the strategy and futuristic planning; current performance control; optimization of resource utilization; performance appraisal; lowering the level of subjectivity in the process of making decisions by managerial personnel; further development of communication relations within budget institutions.

The main object of managerial accounting in budget institutions is costs as the amount of revenue is more rigorously regulated by the budget system. The conducted research of the system of cost classification for budget institutions shows some disadvantages related to the lack of allocation of costs by the place of occurrence, which makes it impossible to determine the amount of costs needed to maintain a number of structural subdivisions; procedure for choosing a method of costing of products, works, services is not determined. The proposed improvements to the system of cost classification in budget institutions are presented and their assessment is provided.