

УДК 657

Свірко Світлана Володимирівна,
д.е.н., проф., професор кафедри
обліку в кредитних і бюджетних установах
та економічного аналізу
ДВНЗ «КНЕУ імені Вадима Гетьмана»
(03680, Україна, Київ, проспект Перемоги, 54/1)
E-mail: sv3@ukr.net

ОРГАНІЗАЦІЯ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ В БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВАХ: ЕТАП ПОСТАНОВКИ ТА ЙОГО СКЛАДОВІ

АНОТАЦІЯ. Гармонізації бюджетного обліку України до світової облікової практики, зміни умов господарювання бюджетних установ вимагають постановки питання про виокремлення в їх обліковій системі підсистеми управлінського обліку. Вирішення цього завдання не можливе без формування загальних положень організації управлінського обліку в бюджетних установах, зокрема в частині постановки управлінського обліку. На підставі застосування в процесі дослідження загально-наукових методів пізнання в роботі сформовано складові постановки управлінського обліку в бюджетних установах, в межах яких визначено та розкрито сутність основних векторів організації його впровадження, а також опрацьовано базові традиційні позиції власне управлінського обліку (центри відповідальності, методи калькулювання, класифікації витрат бюджетних установ). Отримані результати сприятимуть розвитку практичних та наукових позицій управлінського обліку в бюджетних установах, а отже їх застосування забезпечить підвищення ефективності управління вказаними суб'єктами господарювання.

КЛЮЧОВІ СЛОВА: бюджетні установи, управлінський облік, організація, постановка

Постановка проблеми та її зв'язок із важливими науковими чи практичними завданнями. Розпочата у 2007 році модернізація усієї системи бюджетного обліку підходить до завершального етапу. 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 2007–2015 рр.» напрями і завдання реалізовані відповідно до наміченого плану заходів [1]. Так, з метою розбудови сучасної підсистеми фінансового обліку суб'єктів бухгалтерського обліку в секторі загального державного управління в цілому та бюджетних установ зокрема: сформовано 19 Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі (які з 1.01.2015 регулюватимуть по-

рядок обліку та вкладання фінансової звітності суб'єктами сектору загального державного управління), визначено повноваження з обліку активів, зобов'язань, доходів і витрат між суб'єктами сектору загального державного управління, розроблено план рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі, опрацьовано єдині підходи та вимоги до формування мережі розпорядників бюджетних коштів, внесено необхідні зміни до Бюджетного кодексу України та Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», а також іншого бюджетного законодавства, сформовано порядок організації роботи бухгалтерських служб та головних бухгалтерів бюджетних установ, опрацьовано загальні підходи до процесу уніфікації програмного забезпечення, що використовується суб'єктами державного сектору, з метою забезпечення обміну інформацією між Мінфіном, органами Державного казначейства і іншими суб'єктами сектору загального державного управління з використанням баз даних та інформаційних систем. Втім, означені результати не вплинули на вирішення нагальної проблеми бюджетного обліку — формування підсистеми управлінського обліку в бюджетних установах, — яка в умовах застосування програмно-цільового методу виконання бюджетів і кошторисів (за яким передбачено визначення результативних показників діяльності), набуває з кожним роком все гострішого звучання. Запорукою науково-обґрунтованої розбудови управлінського обліку в бюджетних установах та згодом ефективного його функціонування виступає його організація.

Аналіз останніх джерел і публікацій. Розгляду питань управлінського обліку в бюджетних установах присвячено незначну кількість публікацій вітчизняних учених, а саме: Левицької С.О. [3], Клименко О.М. [4], Кондрашової Т.М. [5], Кравченко О.В. [6], Полозюк К.О. [7], Сінгаєвської М.П., Петрик О.М. Акімової Н.М. [8]. Утім, зазначені праці не є результатом комплексного дослідження в сфері управлінського обліку бюджетних установ, а тому презентують поодинокі декларативні пропозиції.

Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми, котрим присвячується стаття. Вивчення публікацій з питань управлінського обліку в бюджетних установах свідчать про практичну досліджень у сфері організації управлінського обліку в бюджетних установах (відповідні аспекти організації управлінського обліку розглянула лише О.О. Григорів у своїй публікації «Організаційні аспекти бюджетування в системі управлінського обліку» [9]).

Формулювання мети і завдань дослідження. Метою авторського дослідження, результати якого і представлені в даній статті, є формування загальних положень організації управлінського обліку в бюджетних установах.

Виклад основного матеріалу дослідження з повним обґрунтуванням отриманих наукових результатів. Організація управлінського обліку в бюджетних установах має на меті забезпечити ефективне та функціонування власне підсистеми управлінського обліку, мета якої (відповідно до специфіки діяльності вказаних суб'єктів господарювання) полягає у формуванні та передачі інформаційних даних управлінському персоналу внутрішнього поля управління бюджетних установ за для обґрунтування вибору, підготовки та забезпечення прийняття управлінських рішень в 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]. Вона передбачає розвиток традиційних для організації бухгалтерського обліку напрямів: організація технології процесу управлінського обліку, організація праці виконавців відповідних функцій у межах підсистеми управлінського обліку, організація забезпечення та розвитку управлінського обліку [11].

Загальне керівництво управлінським обліком здійснює керівник установи та головний бухгалтер, який розробляє методичні та організаційні його позиції в межах установи. 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. дотепер [12, 13]. 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 [14].

Базовим кроком у формуванні підсистеми управлінського обліку є власне постановка управлінського обліку, яка має бути ініційована вищим керівництвом установи через усвідомлення своїх потреб в отриманні інформації для потреб управління. Для по-

становки управлінського обліку створюється робоча група, керівнику якої надаються широкі повноваження в частині отримання необхідної інформації від підрозділів; за необхідністю до складу робочої групи включаються зовнішні консультанти, які мають досвід такої роботи. Процес постановки управлінського обліку в установі потребує вирішення таких питань [15, 16]:

— вивчення потреб установи в потенційній інформації управлінського обліку з боку різних користувачів — керівників структурних підрозділів;

— визначення функціональних напрямів, за якими передбачена побудова або реструктуризація управлінського обліку;

— виявлення елементів існуючого в установі внутрішнього обліку в межах виокремлених функціональних напрямів і оцінка їх адекватності реальним господарським процесам, а також інформаційним потребам управлінського персоналу;

— розробка концепції управлінського обліку в установі та плану заходів з його побудови;

— розробка структури зон відповідальності управлінського персоналу;

— визначення основних елементів управлінського обліку в установі та консультативний супровід процесу впровадження.

Важливим питання постановки управлінського обліку саме в бюджетних установах є визначення таких базових традиційних позицій власне управлінського обліку, як то: центрів відповідальності, класифікації витрат, методів калькулювання. Розглянемо ці питання докладніше.

Згідно теоретичних і практичних надбань світової підсистеми управління-ого обліку, з урахуванням особливостей діяльності власне бюджетних установ у їх межах можуть бути виділені такі види центрів відповідальності [16]:

- центри витрат;
- центри доходів;
- центри фінансових результатів;
- центри фінансової відповідальності.

Центри витрат являють собою структурні підрозділи бюджетних установ, керівники яких 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. Останні не займаються наданням послуг, виконання робіт, виробництвом продукції, тому їх керівники не можуть відповідати за витрати пов'язані з цими структурними підрозділами; втім, керівники таких підрозділів відповідають за витрати власне структурного підрозділу, а тому такі центри слід вважати центрами доходів та обмежених витрат; до їх складу відносяться економічний відділ бюджетних установ.

Структурний підрозділ, керівник якого може забезпечувати контроль як за реалізацією продукту діяльності, а отже і доходами, так і витратами, пов'язаними з його виробництвом, виступає 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. Центром фінансових результатів варто вважати кожен бюджетну установу, а також структурні підрозділи, які безпосередньо здійснюють виробництво продуктів основної діяльності бюджетних установ (навчальні факультети, медичні відділення, наукові відділи) та мають певну фінансово-господарську автономність. Центри фінансових результатів у бюджетних установах подібні до центрів прибутку суб'єктів підприємницької сфери; втім, наявність законодавчо закріпленої ознаки «неприбутковість» не дозволяє апелювати до категорії «прибуток».

У бюджетних установах керівники особисто несуть відповідальність за операції вказаних суб'єктів господарювання в частині загальних капітальних і фінансових вкладень, що в деякій мірі подібні до капітальних і фінансових інвестицій; такі керівники наділені правом ухвали рішення про здійснення вищевказаних операцій і визначати граничний розмір використання фінансових ресурсів за останніми, які знаходиться в компетенції керівника центру, а також правом їх самостійного залучення. З урахуванням повноважень бюджетних установ, як суб'єкті господарювання та розпорядників бюджетних коштів, центром фінансової від-

повідальності слід вважати бюджетні установи в цілому, а також за умов достатньої фінансово-господарської самостійності структурні підрозділи основної діяльності (навчальні факультети, медичні відділення, наукові відділи).

Витрати бюджетних установ являють собою зменшення грошових коштів чи збільшення зобов'язань для отримання та поповнення продуктивних сил суб'єкта господарювання [16]. Витрати бюджетних установ, як і видатки, за своєю природою є досить різноплановим об'єктом обліку. Існує багато різних класифікаційних угруповань, які створено відповідно до конкретної мети та завдань обліку. Ураховуючи потреб управлінського обліку бюджетних установ, яка ґрунтується на засадах аналітичності, чіткості, високого рівня контрольованості, можливими класифікаційними ознаками групування пропонується вважати такі (рис. 1).



Рис. 1. Класифікація витрат бюджетних установ

Опрацювання сучасних підходів до калькулювання в контексті особливостей діяльності бюджетних установ, свідчить на користь висновку, що основними методами калькулювання продукту діяльності бюджетних установ слід визнати традиційні для сфери матеріального виробництва позамовний та попроцесний методи калькулювання. При цьому сутність позамовного методу в межах обліку бюджетних установ визначається у веденні обліку витрат за кожним замовленням, роботою чи окремим випадком надання послуг; відповідно попроцесний метод визначає таку процедуру, за якою всі витрати збираються за окремими структурними підрозділами та процесами, етапами діяльності бюджетних установ. Досить відомим у минулій вітчизняній практиці є нормативний метод обліку витрат і калькулювання собівартості, який щодо обліку бюджетних установ, у разі його застосування, характеризується тим, що за кожним продуктом діяльності на підставі діючих розроблених норм і кошторисів видатків повинна складатися попередня калькуляція нормативної собівартості. Слід зазначити, що нормативний метод калькулювання дає можливість досягти більшої достовірності в економічному обґрунтуванні ціни продукту, але він є найтрудомісткішим серед усіх методів калькулювання; саме останній фактор спричиняє досить обмежене його використання не зважаючи на сучасні можливості з автоматизації бухгалтерського обліку. Продовженням нормативного методу обліку витрат і калькулювання продукції виступає метод «стандарт-костинг», являє собою систему вимірювання витрат, які повинні бути понесені за певних умов при створенні продукту діяльності. Відносно новим для вітчизняної практики є метод «директ-костинг», сутність якого полягає в акумуляції щодо собівартості обсягу прямих витрат, а непрямі витрати відносяться безпосередньо на рахунок реалізації. При обчисленні собівартості для визначення ціни продажу і прогнозування подальшого виробництва продукту непрямі витрати додаються до неповної собівартості в межах існуючого ліміту за встановленими нормами. Даний метод калькулювання є досить ефективним, оскільки його використання забезпечує прийняття оперативних рішень щодо формування змінних та постійних витрат, а також для проведення економічного аналізу собівартості та рентабельності продукту. Незважаючи на це, досвід показує, що практичні спроби створення системи обліку витрат і калькулювання

в бюджетних установах не враховують механізму даного методу. Аналіз вказаних методів, ступеня їх застосування у вітчизняній практиці вкрає на те, що в межах управлінського обліку вищих навчальних закладів і закладів охорони здоров'я найбільш прийнятними та зрозумілими у застосуванні витупить попрецесний метод калькулювання, а науково-дослідних установа — позамовний.

Повертаючись власне до постановки управлінського обліку відмітимо, що етап впровадження передбачає також: навчання персоналу, апробацію процедур управлінського обліку на фактичних даних одного облікового циклу з участю розробників, коригування регламентів за результатами їх випробовування, затвердження регламентів, адаптація існуючих або впровадження нових систем автоматизації обліку.

Первинна організація управлінського обліку в бюджетних установах полягає у визначенні організаційної форми управлінського обліку, встановленні основних позицій управлінського обліку, що мають бути закріплені у Положенні про управлінський облік та виборі підходів до побудови підсистеми рахунків управлінського обліку.

Як відомо, під організаційною формою бухгалтерського обліку слід розуміти сукупність різновидів функціонування системи збору, реєстрації та обробки облікової інформації згідно з адміністративним і методологічним підпорядкуванням; залежно від співвідношення обох факторів — адміністративного і методологічного — виокремлюють взагалі три організаційні форми: централізацію, часткову централізацію і децентралізацію [11]. Під централізацією розуміють таку організаційну форму бухгалтерського обліку, згідно з якою обліковий процес у методологічному і адміністративному аспектах внутрішньо регулює головний бухгалтер. Форма часткової централізації передбачає утворення як центральної бухгалтерії, так і облікових груп у структурних підрозділах. Децентралізація характеризується методологічним підпорядкуванням облікового процесу головному бухгалтерові кожного зі структурних підрозділів та головному бухгалтерові центральної бухгалтерії, а в адміністративному розумінні — повною регламентацією з боку керівника структурного підрозділу. Сучасна поодинокі практика ведення управлінського обліку в бюджетних установах передбачає повну відповідність організаційної форми бухгалтерського обліку організаційній фо-

рмі управлінського обліку. Підходи до внутрішньої побудови служби управлінського обліку передбачають такі варіанти: створення служби управлінського обліку (для крупних бюджетних установ та централізованих бухгалтерій при органах виконавчої влади) та введення у штат бухгалтерської служби установи посади спеціаліста з управлінського обліку (для середніх бюджетних установах).

У разі створення служби управлінського обліку необхідним є визначення її структури, в межах якої слід виокремлювати групи: планування, матеріальну, обліку витрат праці та її оплати, виробничо-калькуляційну, обліку реалізації та аналітичну [16]. Група планування складає загальний кошторис за бюджетними програмами, кошторис основної діяльності установи, кошториси та бюджети структурних підрозділів і центрів відповідальності; інші фінансово-планові документи; встановлює систему нормативних показників за кожним видом центру відповідальності (разом з виробничо-калькуляційною та аналітичною групами). Матеріальна група здійснює обліковий супровід взаємовідносин з постачальниками, контроль за надходженням, зберіганням і використанням матеріальних ресурсів; розробляє норми витрачання запасів на створення продукту діяльності установ, норми запасів на складі; приймає участь у виборі типових і розробці нових форм первинних документів та облікових реєстрів для обліку надходження, наявності та відпуску усіх видів запасів; розробляє форми звітів про витрачання запасів; здійснює вибір методів обліку запасів. Група витрат праці та її оплати здійснює нормування праці, визначає підходи до оплати праці, контролює використання фонду заробітної плати, приймає участь у розробці первинних документів, облікових реєстрів і звітів з праці та заробітної плати. Виробничо-калькуляційна група визначає перелік центрів відповідальності, здійснює калькулювання продуктів діяльності за центрами відповідальності та установі в цілому, контроль за ефективним використанням ресурсів установи. Група обліку реалізації визначає порядок обліку випуску та реалізації продуктів діяльності, склад покупців, обраховує фактичні витрати з реалізації продуктів діяльності установ, розробляє форми звітності з реалізації продуктів діяльності установи, виявляє фінансовий результат від реалізації продуктів діяльності за видами продукції, структурним підрозділам та по установі в цілому. Аналітична група здійснює аналіз ефективності діяль-

ності за кожним центром відповідальності, структурним підрозділом та установою в цілому, виявляє резерви підвищення ефективності використання усіх видів ресурсів за всіма підрозділами установи та установою в цілому, приймає участь у розробці кошторисів установи (разом з групою панування)

Важливою вимогою ефективного функціонування підсистеми управлінського обліку в установах є її регламентне забезпечення, яке формалізується у вигляді Положення про управлінський облік в установі. Положення про управлінський облік передбачає закріплення на рівня бюджетної установи, як організаційних, так і методичних позицій управлінського обліку, як то: мета, завдання, принципи побудови та основні поняття управлінського обліку, опис структури центрів відповідальності, організаційна форма управлінського обліку, структура підрозділу управлінської бухгалтерії, права і обов'язки бухгалтерів з управлінського обліку, система взаємозв'язків служби управлінського обліку з керівниками центрів відповідальності; система мотивації керівників центрів відповідальності; план рахунків управлінського обліку, робоча класифікація видатків і витрат (передусім за економічними елементами та статтями калькулювання), 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, а також управлінського аналізу.

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 характерний є другий підхід, який повністю відповідає інтегрованій системі бухгалтерського обліку виконання кошторису та Плану рахунків бухгалтерського обліку в бюджетних установах [16].

Висновки і перспективи подальших досліджень у даному напрямку. Презентовані в даній публікації первинні положення організації управлінського обліку в бюджетних установах в частині постановки власне управлінського обліку є первинною спробою формування базових організаційних положень вказаної підсистеми бухгалтерського обліку виконання кошторису з урахуванням сучасних світових підходів та особливостей облікового процесу бюджетних установ. Їх розробка уможливить подальше опрацювання організаційних позицій усіх складових управлінського обліку бюджетних установ, а отже сприятиме його розвитку в цілому.

Бібліографічний список

1. Про затвердження Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007–2015 роки: Постанова Кабінету Міністрів України від 16.01.07 р. № 34. — Сайт у мережі Інтернет. [Електронний ресурс] // Режим доступу до матеріалів: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/34-2007-п>
2. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 № 996-XIV. — Сайт у мережі Інтернет. [Електронний ресурс] // Режим доступу до матеріалів: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/996-14>
3. *Левицька С.О.* Окремі питання реформування бюджетного обліку: стратегія модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі [Текст] / С. Левицька // Бухгалтерський облік і аудит. — 2008. — № 6. — С. 34–39.
4. *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. екон. наук: спец. 08.06.04 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит» / Клименко О.М.; Київ. нац. екон. ун-т ім. В. Гетьмана. — К., 2006. — 18 с.
5. *Кондрашова Т. М.* Управлінський облік в державних вищих навчальних закладах: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.06.04 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит» / Кондрашова Т.М.; Київ. нац. екон. ун-т ім. В. Гетьмана. — К., 2007. — 20 с.

6. *Кравченко О.В.* Напрями реформування бюджетного обліку. Сайт в мережі Інтернет. [Електронний ресурс] // Режим доступу до матеріалів: http://uabs.edu.ua/images/stories/docs/K_BOA/Kravchenko_006.pdf

7. *Полозюк К.О.* Організація управлінського обліку в бюджетних установах. Сайт в мережі Інтернет. [Електронний ресурс] // Режим доступу до матеріалів: http://www.rusnauka.com/14_NPRT_2010/Economics/66896.doc.htm

8. Особливості ведення бухгалтерського обліку у бюджетних установах. — Сайт у мережі Інтернет. / Сінгаєвська М.П., Петрик О.М., Акімова Н.М. // [Електронний ресурс] // Режим доступу до матеріалів: <http://2009.ekuzt.gov.ua/sekcziya-6-luchet-i-audit-na-zheleznodorozhnom-transporter/77-osoblivost-vedennya-buxgalterskogo-oblku-u-byudzhetnix-ustanovax.html>

9. *Григорів О. О.* Організаційні аспекти бюджетування в системі управлінського обліку / О. О. Григорів // Розвиток бухгалтерського обліку, контролю та аналізу у сучасних концепціях управління: матеріали II Міжнар. наук.-практ. конф., (м. Судак, 1–3 черв. 2012 р.). — Сімферополь : ДІАІПІ, 2012. — С. 135–136.

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. *Свірко С. В.* Організація бухгалтерського обліку в бюджетних установах: навч. посіб. для студ. ВНЗ / С.В.Свірко. — К.: КНЕУ, 2003. — 380 с.

12. Стандартизація 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>

13. Statements on Management Accounting // Encyclopedia of business and finance [Електронний ресурс] / M.J.Lush, V.Hinton. - Режим доступу до матеріалів: <http://www.beknowledge.com/wp-content/uploads/2010/09/238.pdf>

14. 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

15. *Лукін В.О.* Організація впровадження управлінського обліку // Фінансово-кредитна діяльність: проблеми теорії та практики. / [Електронний ресурс] // Режим доступу до матеріалів: http://fkd.org.ua/pdf/2012_2/25.pdf

16. *Свірко С. В., Заросило А. П.* 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_kredytnyh_i_bjudzh_ustanovah/ypr_ob_but_yst/

References

1. Pro zatverdzhennia strategii modernizatsii systemy bukhgalterskogo obliku v derzhavnomu sektori Ukrainy na 2007 — 2015 r.r. [Approval of the Strategy on the modernization of the accounting system in the public sector for 2007–2015]; Cabinet of Ministers of Ukraine of 16.01.07, № 34. [Elektronnyi resurs]. — Rezhym dostupu do materialiv: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/34-2007-p> [In Ukrainian]
2. Pro bukhgalterskyi oblik ta finansovu zvitnist v Ukraini [On Accounting and Financial Reporting in Ukraine]: Law of Ukraine of 16.07.1999 № 996-XIV. [Elektronnyi resurs]. — Rezhym dostupu do materialiv: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/996-14> [In Ukrainian]
3. Levytska, S. A. Okremi pytannia reformuvannia byudzhetnogo obliku: modernizatsii systemy buhgalterskogo obliku v derzhavnomu sektori [Separate the reform of budget accounting: a strategy for the modernization of the accounting system in the sector of state] / S. Levytska // Accounting and Auditing. — 2008. — № 6. — P. 34-39. [In Ukrainian]
4. Klymenko, O. M. Oblik ta analiz finansovoho zabezpechennia budgetnykh ustanov [Recording and analysis of the financial provision of budget institutions (for example, health care, Chernihiv oblast)]: Abstract. Thesis. for obtaining sciences. degree candidate. Econ. Sciences: specials. 08.06.04 «Accounting, Analysis and Audit « / A. Klimentko; Kyiv. nat. econ. univ. V. Hetman. — K. (2006). — 18 p. [In Ukrainian]
5. Kondrashov, T. N. Upravlinskyi oblik v DVNZ [Management accounting in public institutions of higher education]: Author. Thesis. for obtaining sciences. degree candidate. Econ. Sciences: specials. 08.06.04 «Accounting, Analysis and Audit « / Kondrashov T. N.; Kyiv. nat. econ. univ. V. Hetman. — K. (2007). — 20 p. [In Ukrainian]
6. Kravchenko, O. V. Napriamy reformuvannia byudzhetnogo obliku [Directions reforming budgetary accounting]. [Elektronnyi resurs]. — Rezhym dostupu do materialiv: http://uabs.edu.ua/images/stories/docs/K_BOA/Kravchenko_006.pdf [In Ukrainian]
7. Polozyuk, K. O. Organizatsiia upravlinskogo obliku v budgetnykh ustanovakh [Organization of management accounting in budgetary institutions]. [Elektronnyi resurs]. — Rezhym dostupu do materialiv: http://www.rusnauka.com/14_NPRT_2010/Economics/66896.doc.htm [In Ukrainian]

8. Osoblyvosti byudzhetnoho obliku v budgetnykh ustanov [Features of accounting in public institutions] / Sinhayevska, M.P., Petrik, A.M., Akimov, N.M.// [Elektronnyi resurs]. — Rezhym dostupu do materialiv: <http://2009.ekuzt.gov.ua/sekcziya-6-luchet-i-audit-na-zhelezno-dorozhnom-transporter/77-osoblivost-vedennya-buxgalterskogo-obliku-u-byudzhetnix-ustanovax.html> [In Ukrainian]

9. Hryhoriv, O. O. Organizatsiyni aspekty byudzhetuvannia v systemi upravlinskoho obliku [Organizational aspects of budgeting in management accounting system] / O. Hryhoriv // The development of accounting, control and analysis of modern concepts of management materials II Intern. scientific-practical. conf. (Sudak, Jun 1-3, 2012). — Simferopol: DIAYPI (2012). — P. 135–136. [In Ukrainian]

10. Svirko, S. V. Kontseptualizatsiia upravlinskoho obliku v budgetnykh ustanovakh [Conceptualizing management accounting in budgetary institutions Ukraine] / S.V. Svirko // Scientific notes . Scientific publication . — K.: Kyiv national economic university (2012). — V. 14., Part 2 . — P. 167–173. [In Ukrainian]

11. Svirko, S. V. Organizatsiia buhgalterskogo obliku v budgetnykh ustanovakh [Organization of accounting in budgetary institutions]: studies. guidances for students. Universities / S.V. Svirko. — K.: KNEU (2003). — 380 p. [In Ukrainian]

12. Standartizatsiia upravlencheskogo ucheta i upravleniia [Standardization of management accounting and management] // IV International electronic scientific konferentsiia /A.V. Bykonya, E.V. Galkina [Elektronnyi resurs]. — Rezhym dostupu do materialiv: <http://www.rae.ru/forum2012/21/991> [In Russian]

13. Statements on Management Accounting // Encyclopedia of business and finance / M. J. Lush, V. Hinton [Elektronnyi resurs]. — Rezhym dostupu do materialiv: <http://www.beknowledge.com/wp-content/uploads/2010/09/238.pdf> [In English]

14. Institute of Management Accountants. [Elektronnyi resurs]. — Rezhym dostupu do materialiv: http://www.imanet.org/resources_and_publications/research_studies_resources/statements_on_management_accounting.aspx [In English]

15. Lukin, V. Organizatsiia vprovadzhennia upravlinskoho obliku [Organization of implementation of management accounting] // Finance and credit activity: problems of theory and practice. / [Elektronnyi resurs]. — Rezhym dostupu do materialiv: http://fkd.org.ua/pdf/2012_2/25.pdf [In Ukrainian]

16. Svirko, S. V., Zarosylo, A. P. Upravlinskyi oblik i analiz v budzhetnykh ustanovakh [Management Accounting and Analysis in budgetary institutions]: studies. guidances. for students. universities / S. V. Svirko, A. P. Zarosylo. — K: KNEU (2012). — 538 p. [Elektronnyi

resurs]. — Rezhyim dostupu do materialiv: http://oef.kneu.edu.ua/ua/depts8/k_obliku_v_kredytnyh_i_bjudzh_ustanovah/ypr_ob_but_yst/
[In Ukrainian]

Стаття надійшла до редакції 20 травня 2014 р.

УДК 657

Свирко Светлана Владимировна,
д-р экон. наук, проф., профессор кафедры
учета в кредитных и бюджетных учреждениях
и экономического анализа
ГВУЗ «КНЭУ имени Вадима Гетьмана»
(03680, Украина, Киев, проспект Победы, 54/1)
E-mail: sv3@ukr.net

ОРГАНИЗАЦИЯ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА В БЮДЖЕТНЫХ УЧРЕЖДЕНИЯХ: ЭТАП ПОСТАНОВКИ И ЕГО СОСТАВЛЯЮЩИЕ

АННОТАЦИЯ. Гармонизации бюджетного учета Украины с мировой учетной практикой, изменения условий хозяйствования бюджетных учреждений требуют постановки вопроса о выделении в их учетной системе подсистемы управленческого учета. Решение этой задачи невозможно без формирования общих положений организации управленческого учета в бюджетных учреждениях, в частности на этапе постановки управленческого учета. На основании применения в процессе исследования общенаучных методов познания в работе сформированы составляющие постановки управленческого учета в бюджетных учреждениях, в пределах которых определены и раскрыта сущность основных векторов организации его внедрения, а также проработаны базовые традиционные позиции собственно управленческого учета (центры ответственности, методы калькулирования, классификации затрат бюджетных учреждений). Полученные результаты будут способствовать развитию практических и научных позиций управленческого учета в бюджетных учреждениях, а значит их применение обеспечит повышение эффективности управления указанными субъектами хозяйствования.

КЛЮЧЕВЫЕ СЛОВА: бюджетные учреждения, управленческий учет, организация, постановка

UDC 657

Svirko Svitlana Vololdimirovna,
Doctor of Science (Economics), Professor,
Professor Department of Accounting in Credit
and Budgetary Institutions and Economic Analysis
Kyiv National Economic University named after Vadym Hetman
(54/1, Prospect Peremogy, Kyiv, 03680, Ukraine)
E-mail: svvs3@ukr.net

THE STAGE OF MANAGEMENT ACCOUNTING ORGANIZATION ESTABLISHMENT IN BUDGETARY INSTITUTIONS AND ITS COMPONENTS

ABSTRACT. Harmonization of budgetary accounting in Ukraine with the world accounting practice, changes in the conditions of accomplishing tasks by budgetary institutions require separating the subsystem of management accounting in their accounting system. Achieving this objective is impossible without composing general theses on organizing management accounting, in particular setting up management accounting. The components of setting up management accounting in budgetary institutions are determined on the basis of applying general scientific methods in the process of research. Essence of the main vectors of its organization is defined and explained, also basic traditional positions of management accounting (centers of responsibility, methods of calculation, classification of expenses of budgetary institutions) are examined. The received results will facilitate development of practical and scientific positions of management accounting in budgetary institutions, hence their application will enable increasing efficiency of managing the mentioned entities.

KEY WORDS: budgetary institutions, management accounting, organization, set-up.