

**Яна Коваленко**

аспірант кафедри управління національним господарством  
та економічної політики НАДУ при Президентіві України

## УПРАВЛІНСЬКИЙ ОБЛІК, ВИДАТКИ ТА КОНТРОЛІНГ РЕСУРСНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ЦЕНТРАЛЬНИХ ОРГАНІВ ВИКОНАВЧОЇ ВЛАДИ

У статті представлено аналіз розвитку управлінського обліку, визначено принципи, основні завдання та етапи його проектування. Встановлено взаємозв'язок між стратегічними/оперативними цілями, завданнями, заходами, видатками державного бюджету, управлінським обліком та контролінгом центральних органів виконавчої влади. З метою впровадження сучасного управлінського обліку пропонується підвищити кваліфікацію державних службовців із зазначених питань, забезпечити впровадження спеціалізованого фахового видання з питань контролінгу, в якому будуть висвітлюватися практика та досвід фахівців та науковців у тому числі з питань управлінського обліку.

**Ключові слова:** управлінський облік, стратегічні/тактичні цілі, управлінські рішення, видатки, контролінг.

**Yana Kovalenko**

## MANAGEMENT ACCOUNTING, COSTS AND CONTROLLING OF RESOURCE PROVISION OF CENTRAL EXECUTIVE BODIES

**Problem setting.** In modern conditions of the growing influence of globalization processes, aggravation of existing economic and political crises, growing distrust to the government and corruption there is an urgent need for the implementation of quality skilled public management in all areas of public administration. One of ways realization of this - is the implementation of management accounting in the activity of central executive bodies (hereinafter - CEB), which is based on all types of account in Ukraine, aimed at improving resource support CEB. Management accounting is part of controlling, capable in conditions of limited resources and of time solve many tasks on resource management by objectives and results, execute analysis of deviations from planned indicators / ratios, shell identify violations of the principles of legality and effectiveness targeted use of resources. The above marked actualizes further research scientists from the specified subjects.

**Recent research and publications analysis.** On the research on topical issues of managerial accounting and its application to business entities to pay attention the domestic and foreign scholars and practices such as: F.-V. Taylor, R. Cooper, R. Kaplan, P.Yu. Atamas, R. Vichkis, S.H. Falko, R.T. Dzhoha, T.V. Kanyeva, S.V. Svirko, N.I. Sushko, O.O. Chechulina, V.G. Bodrov, L.M. Pismachenko, L.P. Radetzky, L.V. Ovod, M.T. Shchyryba, L.I. Horuzhy, L.A. Pavlenko and others.

**The paper objective** is management accounting and its role in improving resource support of CEB.

**The subject of the study** is theoretical, methodological and applied scientific principles of management accounting, its relationship with strategic / operational goals, objectives, activities, public expenditure and management decisions in the process of the resource support of the CEB.

**The main of the article** is the study of management accounting, its concepts, the essence of management accounting, the role of the costs of the state budget in the managerial accounting and activity of CEB, possibilities of managerial accounting in the process of improving resource support of CEB as one of the stages of controlling.

**Conclusions of the research.** 1. The formation of management accounting took place on the basis of calculation accounting, because it is a part of content of accounting of costs in various aspects of classification. 2. The management accounting is an integrated information base for decision-making. For CEB obtain relevant information about any moment of time for make effective management decisions is complicated because of methodological and legislative not resolved this issue.

The information, which to receive in CEB, is not in the mode of "real-time", as in terms defined by law, therefore is present some periodic information asymmetry. The marked above made difficulty quality of use of management accounting and actualizes further study of the indicated problems. 3. The managerial accounting provides an opportunity to consider within subject of manage the system of operational planning, accounting and control of each activity. The main criterion of this system is effective management of financial and human resources. 4. At this stage of the modernization of public management of finance the most part of public servants not have information of the managerial accounting, there is an urgent need for improved training of public servants on the questions of forms and methods of management accounting, to conduct training and seminars. Given that management accounting is the main part of controlling, need the introduction of specialized professional edition about of controlling in Ukraine, to share the experience of experts in the field and research on this issue, as is the case in Germany, the US and Russia.

**Keywords:** management accounting, strategic / operational goals, management decisions, costs, controlling.

**Яна Коваленко**

## УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ УЧЕТ, РАСХОДЫ И КОНТРОЛИНГ РЕСУРСНОГО ОБЕСПЕЧЕНИЯ ЦЕНТРАЛЬНЫХ ОРГАНОВ ИСПОЛНИТЕЛЬНОЙ ВЛАСТИ

В статье представлен анализ развития управленческого учета, определены принципы, основные задачи и этапы его проектирования. Установлена взаимосвязь между стратегическими/оперативными целями, задачами, мероприятиями, расходами государственного бюджета, управленческим учетом и контролингом центральных органов

исполнительной власти. С целью внедрения современного управленческого учета предлагается повысить квалификацию государственных служащих по обозначенным вопросам, обеспечить внедрение специализированного профессионального издания по вопросам контролинга, в котором будут освещаться практика и опыт специалистов и ученых в том числе по вопросам управленческого учета.

**Ключевые слова:** управленческий учет, стратегические/тактические цели, управленческие решения, расходы, контролинг.

Постановка проблеми

☞ За сучасних умов посилення впливу глобалізаційних процесів, загострення наявних економічної та політичної криз, зростання недовіри до влади та рівня корупції постає нагальна потреба у здійсненні якісного кваліфікованого державного менеджменту в усіх сферах державного управління. Одним із шляхів реалізації зазначеного – впровадження управлінського обліку в діяльність центральних органів виконавчої влади (далі – ЦОВВ), який спирається на всі види обліків в Україні, спрямований на вдосконалення ресурсного забезпечення ЦОВВ. Управлінський облік є складовою частиною контролінгу, спроможного в умовах обмежених ресурсів та часу розв'язати велику кількість завдань, базується на управлінні ресурсами за цілями і результатами, аналізу відхилень показників від планових/нормативів, здійснює виявлення порушень принципів законності та ефективності цільового використання ресурсів. Зазначене актуалізує подальші дослідження науковців із вказаної тематики.

☞ Дослідженню актуальних питань управлінського обліку та його використання у діяльності суб'єктів господарювання приділяють увагу вітчизняні та закордонні вчені та практики такі як: Ф.-В. Тейлор, Р. Купер, Р. Каплан, П.Й. Атамас, Р. Вічкіс, С. Г. Фалько, Р. Т. Джога, Т. В. Канєва, С. В. Свірко, Н. І. Сушко, О. О. Чечуліна, В. Г. Бодров, Л. М. Письмаченко, Л. П. Радецька, Л. В. Овод, М.Т. Щирба, Л. І Хоружій, Л. А. Павленко та інші.

Об'єктом дослідження є управлінський облік та його роль в процесі вдосконалення ресурсного забезпечення діяльності ЦОВВ.

Предметом дослідження є теоретико-методологічні та науково-прикладні засади управлінського обліку, його зв'язку зі стратегічними/оперативними цілями, завданнями, заходами, видатками державного бюджету та управлінськими рішеннями в процесі ресурсного забезпечення діяльності ЦОВВ.

Мета

☞ Мета статті полягає у проведенні дослідження розвитку управлінського обліку, його концепцій, сутності управлінського обліку, ролі видатків державного бюджету в управлінському обліку та діяльності ЦОВВ, можливостей управлінського обліку в процесі вдосконалення ресурсного забезпечення діяльності ЦОВВ як одного з етапів контролінгу.

☞ Перші розробки управлінського обліку як науки належать Фредеріку-Вінслоу Тейлору (1856—1915), який на основі методів нормування праці підсилює контрольну функцію обліку шляхом встановлення системи калькулювання стандартних витрат та оперативного аналізу відхилень [1]. Отже, перша концепція управлінського обліку базувалася на калькуляційній бухгалтерії, яка пов'язана із розвитком виробничих відносин, на калькулюванні стандартних витрат та оперативному аналізі відхилень (до середини 1930-х років).

Впровадження калькуляції змінних витрат («директ-костінг»), організація обліку за сферами відповідальності збагатили систему калькуляційного обліку, змінивши її орієнтацію зі складання офіційної звітності на прийняття управлінських рішень. Таким чином, у середині 1950-х років, яку вважають періодом формування управлінського обліку як самостійної науки, було сформовано другу концепцію управлінського обліку.

Для третьої концепції управлінського обліку (1970-1980 роки) характерні тісний зв'язок між всіма підсистемами управлінського механізму, зростання ролі управління, якісні зміни у структурі і координація діяльності самої системи управління, перетворення облікових механізмів у оперативні методи управління, посилення ролі стратегічного управління [2].

У лютому 1989 року Міжнародна федерація бухгалтерів опублікувала документ «Принципи управлінського обліку», в якому було розглянуто вже чотири групи концепцій управлінського обліку:

- концепції, пов'язані з функцією (описує функцію управлінського обліку з точки зору її орієнтації на ефективність використання ресурсів, яка оцінюється за корисністю продукції/послуг при одночасному задоволенні потреб постачальників, персоналу, інвесторів, суспільства в цілому, здійснюються в межах та для забезпечення різних груп (команд) персоналу, які можуть мати стратегічні, тактичні (оперативні) цілі);
- концепції, пов'язані з корисністю результатів (використання результату здійснення функції управлінського обліку з точки зору підзвітності, результативності та порівняння з еталоном усередині суб'єкта господарювання);
- концепції, пов'язані з процесами і методами (відображає зв'язок управлінського обліку з іншими процесами управління та є основою для розробки технологій, що використовують в управлінському обліку: збалансованість використаних ресурсів і створеної вартості; взаємодія процесів управління; розроблення та оцінювання технологій; ресурси оцінюють, виходячи з варіантів витрат, а створену вартість – на підставі задоволення поточних і довгострокових інтересів конкретних учасників (клієнтів));
- концепції, пов'язані з потенціалом функції (розглядає потенціал, необхідний для ефективного використання функції управлінського обліку з позиції компетенції, безперервного вдосконалення, творчих можливостей та критичної свідомості) [3, с. 142–143].

Сучасна концепція управлінського обліку поєднує в собі ознаки усіх попередніх концепцій, які формувалися в процесі розвитку управлінського обліку.

У Законі України від 16.07.1999 № 996-XIV «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»

Аналіз останніх досліджень і публікацій

Виклад основного матеріалу

визначено, що управлінський облік (внутрішньогосподарський облік) – це система обробки та підготовки інформації про діяльність підприємства для

внутрішніх користувачів у процесі управління підприємством. У цьому законі також зазначено, що підприємство має право самостійно розробляти систему і форми управлінського обліку, звітності та контролю господарських операцій [4].

Отже, ЦОВВ самі розробляють, формують та впроваджують свій управлінський облік залежно від специфіки діяльності та напрямків реалізації державної політики у відповідній сфері, беручи до уваги при підготовці варіантів управлінських рішень не тільки регламентні кількісні, але і якісні показники. Разом з тим, слід зауважити, що управлінський облік ЦОВВ – це система обробки та підготовки інформації про діяльність ЦОВВ не тільки для внутрішніх користувачів у процесі управління ЦОВВ, а й зовнішніх користувачів, оскільки ЦОВВ – є елементами системи державного управління, то зовнішніми користувачами є вищі органи державної влади, контролюючі органи державної влади, інші суб'єкти господарювання та громадянське суспільство (див. вище: управлінський облік об'єднує в собі ознаки усіх концепцій), крім того, це передбачається на сьогодні Законом України від 11.02.2015 № 183-VIII «Про відкритість використання публічних коштів», впровадженням Електронного врядування та економічної реформи з управління державними фінансами.

Управлінський облік не обмежений у виборі методів і правил і тісно пов'язаний із встановленою законодавством стратегічною метою для ЦОВВ, завданнями і заходами, спрямованими на досягнення цієї мети (затверджуються у планах діяльності (стратегічних планах) та планах роботи (оперативних планах) ЦОВВ).

Як відомо, управлінський облік є одним з етапів контролінгу. Він надає важливу інформацію для: визначення стратегії та планування майбутньої діяльності, контролювання поточної діяльності, оптимізації використання ресурсів, оцінки ефективності діяльності, зниження рівня суб'єктивності в процесі прийняття рішень [6, с. 151-154].

Складовими частинами управлінського обліку є систематичний облік (дає змогу отримати поточну інформацію щодо господарських процесів) та проблемний облік (передбачає розроблення дієвих управлінських рішень). Функції управління та інформація, що забезпечує їх дієвість, визначають функції управлінського обліку:

- забезпечення керівників усіх рівнів інформацією, необхідною для поточного планування, контролю та прийняття оперативних управлінських рішень;
- формування інформації, що слугує засобом внутрішнього комунікаційного зв'язку між рівнями управління та різними структурними підрозділами одного рівня;
- оперативний контроль та оцінювання результатів діяльності структурних підрозділів та ЦОВВ в цілому у досягненні поставленої мети;
- перспективне планування та координування розвитку ЦОВВ у майбутньому на основі аналізу та оцінювання фактичних результатів діяльності.

Управлінський облік спирається на облік усіх ре-

сурсів, пов'язаних із реалізацією заходів та завдань, спрямованих на досягнення стратегічної/оперативної мети ЦОВВ, є інтегрованою інформаційною базою, на яку спирається керівництво підрозділу, ЦОВВ у процесі прийняття управлінських рішень. Слід зазначити, що інформація повинна бути релевантною – повною і достовірною на будь-який момент для прийняття важливих ефективних управлінських рішень, але для ЦОВВ отримати таку інформацію поки що складно, оскільки за законодавством чітко визначені терміни збору та зведення відповідної інформації, підтвердна інформація фіксується лише на визначений день та на певний час, а оперативна – не завжди відповідає вимогам поточного моменту, не завжди є повною і достовірною для прийняття управлінських рішень. Це проблема потребує вирішення, у тому числі шляхом внесення відповідних змін до законодавства.

Прийняття управлінських рішень спирається на доцільність такого рішення, вартісні показники діяльності, та обсяги, ресурсів, необхідних для реалізації прийнятого управлінського рішення. Як відомо, базовим ресурсом для діяльності ЦОВВ, придбання, підтримка та відновлення інших ресурсів (трудового, інформаційного та інших матеріальних/нематеріальних ресурсів), пов'язаних із реалізацією поставлених завдань є грошові бюджетні кошти – видатки державного бюджету, тому подальше дослідження пропонується проводити за фінансовим ресурсом ЦОВВ, які є розпорядниками цих бюджетних коштів. Отже, управлінський облік ЦОВВ має спиратися на облік видатків державного бюджету в межах затверджених планами діяльності/ планами роботи показників результату, що мають кількісний та вартісний вимір, розроблених заходів, затверджених завдань, спрямованих на досягнення запланованої стратегічної/оперативної мети.

Облік витрат в ЦОВВ організується відповідно до організаційної структури, що дає можливість поєднати витрати та відповідальність посадових осіб за результатами діяльності. Процес організації управлінського обліку проходить три етапи:

1. Методологічний етап: залежно від мети управлінського обліку обирається його модель, визначаються об'єкти та методи обліку витрат, підходи щодо формування інформації, необхідної для прийняття управлінських рішень (методи обліку витрат, перелік та склад статей калькуляції тощо).

2. Технічний етап: встановлюється склад аналітичного обліку, обираються форми внутрішньої звітності, визначаються напрямки руху інформації всередині [1] установи.

3. Організаційний етап: здійснюється розподіл обов'язків між працівниками в системі управлінського обліку.

Обмеженість ресурсів, необхідність досягнення запланованої мети вимагають постійного зіставлення витрат і отриманих результатів. Ця проблема підсилюється дією інфляційних процесів, оскільки деякі показники фактичних витрат необхідно повсякчасно звіряти з наявними нормативами, непередбачуваність розвитку економічної ситуації в країні ускладнює прогнозування майбутніх витрат, які, у свою чергу, значною мірою залежать від наявності фінансових ресурсів у державному бюджеті, впливу внутрішнього та зовнішнього середовищ функціонування ЦОВВ. За таких

умов ЦОВВ намагаються здійснити оптимізацію витрат шляхом визначення більш пріоритетних напрямків діяльності установи, встановлення жорсткого контролю за економним використанням бюджетних коштів, ефективністю роботи кожного структурного підрозділу, оцінки результатів діяльності державного службовця, підрозділу, установи в цілому.

Як відомо, видатки бюджету – це кошти, спрямовані на здійснення програм та заходів, передбачених відповідним бюджетом (державним, місцевим) [7]. За економічною класифікацією групуються в єдині блоки й поділяються на поточні і капітальні. Під поточними – розуміються видатки на утримання мережі розпорядників бюджетних коштів, яка діє на початок бюджетного року та набуває чинності в цьому році, а також на фінансування визначених заходів. Під капітальними видатками – платежі з метою придбання необоротних активів (у тому числі землі, нематеріальних активів тощо), стратегічних і надзвичайних запасів товарів, невідплатні платежі з метою придбання подібних активів, компенсації втрат, пов'язаних з руйнуванням/пошкодженням необоротних активів, виготовлення проектно-кошторисної документації на будівництво, реконструкцію, реставрацію та капітальний ремонт будівель, споруд і об'єктів, виконання супровідних робіт, які відповідно до державних будівельних норм є складовою частиною загальної вартості таких робіт.

Крім того, всі видатки класифікуються за: бюджетними програмами (програмна класифікація видатків (КПКВК), використовується у програмно-цільовому методі бюджетного процесу); ознакою головного розпорядника бюджетних коштів (відомча класифікація видатків бюджету); функціями, з виконанням яких пов'язані видатки (функціональна класифікація видатків).

Одночасно видатки класифікуються за економічною характеристикою операцій, що здійснюються при їх проведенні (економічна класифікація видатків бюджету) з детальним розподілом коштів за їх предметними ознаками (заробітна плата, нарахування, всі види господарської діяльності, трансферти населенню та ін). Такий розподіл дає можливість виділити захищені статті бюджету та забезпечити єдиний підхід до всіх отримувачів з точки зору виконання бюджету.

У складі витрат (видатків) бюджету також виділяються видатки споживання (частина видатків, що забезпечують поточне функціонування органів державної влади та місцевого самоврядування, поточні міжбюджетні трансферти, видатки на фінансове забезпечення заходів соціального захисту населення та соціально-культурної сфери, інші видатки, не віднесені до видатків розвитку та нерозподілених видатків) і видатки розвитку (видатки на фінансове забезпечення наукової, інвестиційної та інноваційної діяльності) [8].

З огляду на прогнозування, планування та контроль обраховують фактичні (витрати, які понесені внаслідок здійснення запланованих та затверджених заходів), планові (витрати, які включаються до обліку витрат за ресурсами, передбаченими у запланованих розмірах) та прогнозні (для прогнозування майбутньої діяльності на наступні за плановим періоди (стратегічне планування)).

Розмежування видатків за ознаками та кодами економічної класифікації дає можливість ефективного

управління фінансовими ресурсами з огляду їх чіткого розподілу за призначенням у процесі планування, бюджетування, аналізу, контролю за їх цільовим використанням у межах визначених завдань та заходів, спрямованих на досягнення встановлених стратегічних/оперативних цілей. При здійсненні аналізу витрат ЦОВВ визначається співвідношення видатків за статтями витрат та напрямками діяльності установи (обсяг видатків на утримання не повинен перевищувати обсягів видатків, передбачених на здійснення функцій держави та доведених державою завдань). Зобов'язання ЦОВВ повинні братися в межах затвердженого кошторису, щоб не утворювалася протягом бюджетного року кредиторська заборгованість та не виникала позабюджетна заборгованість, непершочергові витрати виключаються, обмежені ресурси розподіляються раціонально, щоб забезпечити виконання поставлених завдань.

Отже, управлінський облік ЦОВВ полягає у виборі об'єктів обліку, визначенні заходів з управління цими об'єктами, розрахунком та об'рунтуванням, пов'язаних з цим процесом витрат; системному використанні елементів та методів управлінського обліку для відображення та аналізу процесів діяльності ЦОВВ у нерозривному зв'язку з процесом управління витратами, класифікації витрат відповідно до цілей управління ними з метою визначення фінансових результатів та вартості виконуваних заходів за напрямками діяльності установи.

Відповідно до змін, внесених до Бюджетного кодексу України, ЦОВВ зобов'язані впровадити управлінський облік, який відповідає реаліям сьогодення, та затвердити форми управлінської звітності. На сучасному етапі модернізації управління державними фінансами спостерігається необізнаність у більшості державних службовців у сфері управлінського обліку. Це ускладнює впровадження якісного управлінського обліку в ЦОВВ та уповільнює реалізацію відповідної економічної реформи. Зважаючи на зазначене, є нагальна потреба у підвищенні кваліфікації державних службовців з питань форм і методів управлінського обліку, проведення відповідного навчання та семінарів. З огляду на те, що управлінський облік є складовою частиною контролінгу, у цьому контексті актуалізується питання доцільності забезпечення впровадження спеціалізованого фахового видання з питань контролінгу для висвітлення досвіду фахівців у цій сфері та наукових досліджень з цієї тематики, як відбувається у Німеччині, США та Росії.

✦ Узагальнюючи викладений вище матеріал, можна зробити наступні висновки.

1. Становлення управлінського обліку відбулось на основі калькуляційного обліку, тому складовою частиною його змісту є облік витрат в різних класифікаційних аспектах.

2. Управлінський облік є інтегрованою інформаційною базою для прийняття управлінських рішень. Для ЦОВВ отримання релевантної інформації на будь-який момент часу для прийняття виважених ефективних управлінських рішень ускладнено через методологічну та законодавчу неврегульованість питання. ЦОВВ отримання інформації відбувається не у режимі «real-time», а у визначені законодавством терміни, тому у діяльності присутня деяка періодична інформаційна

асиметричність. Зазначене ускладнює якісне використання управлінського обліку та актуалізує подальші дослідження із вказаної проблематики.

3. Управлінський облік дає можливість розглянути всередині суб'єкта господарювання систему оперативного планування, обліку та контролю кожного окремого виду діяльності. Основним критерієм цієї системи є ефективне управління фінансовими та людськими ресурсами.

На сучасному етапі модернізації управління державними фінансами спостерігається необізнаність у більшості державних службовців у сфері управлінського обліку, є нагальна потреба у підвищенні кваліфікації державних службовців з питань форм і методів управлінського обліку, проведення відповідного навчання та семінарів. Зважаючи на те, що управлінський облік є базовою частиною контролінгу, актуалізується питання доцільності забезпечення впровадження спеціалізованого фахового видання з питань контролінгу в Україні для висвітлення досвіду фахівців у цій сфері та наукових досліджень за цією тематикою, як це відбувається у Німеччині, США та Росії.

#### Література.

1. Радецька Л. П., Овод Л. В., навчальний посібник Управлінський облік («Академія»), ВЦ Академія, видавництво «Академвидав», Серія «Альма-матер», 2007 рік видання, С.352 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://academia-pc.com.ua/product/138>.

2. Хоружий Л.И. Проблемы теории, методологии, методики и организации управленческого учета в сельском хозяйстве / Л.И. Хоружий. – М. : Финансы и статистика. 2004. – 496 с.: ил. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.dissercat.com/content/stanovlenie-i-razvitie-upravlencheskogo-ucheta-v-selskom-khozyaistve>.

3. Щирба М.Т. Концепція управлінського обліку в Україні / М.Т. Щирба. – //Інноваційна економіка 3'2012 [29]. Всеукраїнський науково-виробничий журнал. – С. 140–146.

4. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні [Електронний ресурс]: Закон України від 16.07.1999 № 996-XIV. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua>.

5. Про відкритість використання публічних коштів [Електронний ресурс]: Закон України від 11.02.2015 № 183-VIII. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua>.

6. Павленко Л.А. Корпоративні інформаційні системи: Навчальний посібник. – Х.: ВД «ІНЖЕК», 2003. – С. 151 - 154 (260 с.) – ISBN 996-8327-75-6.

7. Бюджетний кодекс України. [Електронний ресурс]: Закон України від 08.07.2010 № 2456-VI. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua>.

8. Про затвердження змін до Роз'яснень щодо застосування економічної класифікації видатків бюджету. [Електронний ресурс]: Наказ Міністерства фінансів України, Державного казначейства України від 08.12.2006 № 330. – Режим доступу: <http://www.treasury.gov.ua/main/uk/doccatalog>.