

РОЗДІЛ 7. БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК, АНАЛІЗ ТА АУДИТ

УПРАВЛІНСЬКИЙ ОБЛІК ЯК СУЧАСНА ОБЛІКОВА ПАРАДИГМА БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВ

MANAGEMENT ACCOUNTING AS A MODERN ACCOUNTING PARADIGM OF BUDGET INSTITUTIONS

У статті досліджено тенденції трансформації облікової системи в установах бюджетної сфери в напрямі впровадження управлінського обліку як джерела даних для забезпечення процесів середньо- та довгострокового планування й оцінки ефективності бюджетних програм. Визначено особливості здійснення фінансово-господарської діяльності бюджетних установ, які відіграють важливу роль у процесі формування обліково-аналітичного забезпечення та повинні бути враховані під час впровадження управлінського обліку. Сформульовано завдання, які повинні вирішуватися в рамках управлінського обліку в бюджетних установах. Розглянуто доцільність запровадження методу бюджетування на основі результатів у бюджетних установах через його відмінність від постатейного методу формування бюджету. Сформульовано перелік питань, які повинні бути вирішені в процесі впровадження в установах бюджетної сфери технології бюджетування на основі результатів у рамках застосування програмно-цільового методу управління державними фінансовими ресурсами.

Ключові слова: управлінський облік, програмно-цільовий метод, бюджетування на основі результатів, результативність державних програм, перспективне бюджетування, розподіл бюджетних коштів.

The article examines the trends of transformation of the accounting system in public institutions in the direction of implementing management accounting as a source of data to ensure the processes of medium and long-term planning, assessing the effectiveness of budget programs and determining the degree of public policy goals. The peculiarities of financial and economic activities of budgetary institutions, which play an important role in the process of formation of accounting and analytical support and should be taken into account in the implementation of management accounting. The tasks to be solved within the framework of management accounting in budgetary institutions are formulated. The specifics of the impact on the process of preparation of accounting and analytical information produced by management accounting, the level of managers of budget funds within the unified system of management of public financial resources. The role of key performance indicators (KPIs) based on a balanced system of indicators in the implementation of management accounting in budgetary institutions as a means of providing accounting and analytical data of the process of risk-oriented management. The content and basic normative regulation of application of program-targeted budgeting in institutions of the budget sphere are analyzed. The expediency of introducing the method of budgeting on the basis of results in budgetary institutions due to its difference from the article-by-article method of budget formation is considered. The advantages of using the results-based budgeting method in Ukraine are shown. The necessity of further introduction of the results-based budgeting method in Ukraine as a measure to improve the public financial management system is substantiated. The list of issues that should be resolved in the process of implementation of budgeting technology in the institutions of the budget sphere on the basis of results in the application of the program-target method of management of public financial resources. The reasons for the unpreparedness of the domestic public finance management system to implement a results-oriented budgeting methodology, as well as the prerequisites for overcoming such negative phenomena that may be the key to the introduction of such accounting and analytical technology.

Key words: management accounting, program-target method, results-based budgeting, effectiveness of state programs, long-term budgeting, budget manager.

УДК 657.22:336.13

DOI: <https://doi.org/10.32843/infrastruct63-28>

Власова О.Є.

к.е.н., доцент,
доцент кафедри фінансово-економічної
безпеки, обліку і аудиту
Харківський національний університет
міського господарства
імені О.М. Бекетова

Vlasova Olena

O.M. Beketov National University
of Urban Economy in Kharkiv

Постановка проблеми. Сьогодні бюджетні установи України функціонують у складних економічних умовах. З одного боку, спостерігається зниження темпів зростання фінансування їхньої діяльності державою, а з іншого – розширюється перелік завдань та державних соціальних програм, які покладаються на них.

Нові виклики, які постають перед бюджетними установами в процесі перебудови централізованої системи управління в ризикоорієнтовану систему, вимагають зміни парадигми облікового процесу щодо формування релевантної обліково-аналітичної інформації як джерела даних для забезпечення процесів середньо- та довгострокового планування, оцінки ефективності бюджетних програм

за напрямками використання бюджетних коштів та визначення ступеня досягнення цілей державної політики у відповідній сфері діяльності [1]. Тому створення в бюджетних установах системи управлінського обліку є об'єктивною необхідністю. Організація ефективної системи обліково-аналітичного забезпечення управління публічними фінансами є визначальним чинником ефективності витрачання бюджетних ресурсів, зростання результативності діяльності суб'єктів державного сектору та набуває все більшої актуальності.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Управлінський облік уже давно відіграє активну роль у забезпеченні ефективного функціонування систем управління комерційними підприємствами,

проте щодо необхідності його впровадження та особливостей функціонування в бюджетних установах як способу розбудови облікової парадигми для забезпечення реалізації засад державної політики з модернізації бюджетного процесу немає однозначної позиції серед обліковців-практиків та наукової спільноти.

Дослідження теоретичних основ і методичних положень побудови управлінського обліку в діяльності суб'єктів державного сектору висвітлюються у працях таких науковців, як Л.П. Коритник [1], Т. Кондрашова [2], І. Парасій-Вергуненко [3], В. Пігош [4], С.В. Свірко [5; 6], Тростенюк [6].

Слід зазначити, що питання управлінського обліку є популярною темою дослідження в працях багатьох закордонних науковців, зокрема П. Атріл, Е. Макларни (Peter Atrill & Eddie McLaney, 2011) [7], Ч. Хорнгрен, Дж. Фостер (С.Т. Horngren & G. Foster, 2012) [8]. Також упровадження управлінського обліку є сферою постійного моніторингу Інституту бухгалтерів з управлінського обліку, що об'єднує понад 60 тис фахівців по всьому світу, здійснює опрацювання накопиченого досвіду із цих питань та розробляє рекомендації для підвищення інформаційної якості обліково-аналітичного забезпечення процесу прийняття економічно обґрунтованих, тактично та стратегічно виважених управлінських рішень, особливо в умовах нагальної потреби в нових інноваційних підходах до побудови ефективної інформаційної системи формування даних та управління [9].

Не зменшуючи важливості проведених досліджень і цінності отриманих науковцями результатів, необхідно визнати, що обговорення ролі, змісту та особливостей упровадження управлінського обліку під час формування обліково-аналітичного забезпечення процесу управління суб'єктами державного сектору, особливо в умовах системної трансформації управління бюджетним процесом, не лише не завершено, а й є окремим перспективним напрямом досліджень.

Постановка завдання. Метою дослідження є визначення методологічного підґрунтя впровадження та функціонування управлінського обліку в установах державного сектору з урахуванням сучасних тенденцій державної політики щодо поліпшення інформаційної системи формування даних та управління економічними процесами в бюджетній сфері.

Виклад основного матеріалу дослідження. Сучасна трансформація системи управління бюджетними фінансами, яка передбачена Стратегією модернізації системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності в державному секторі на період до 2025 р. [10], передбачає підвищення якості, повноти та достовірності облікових та економічних даних, на основі яких приймаються управлінські рішення у сфері державних фінансів.

Це зумовлює необхідність суттєвого переосмислення та модернізації аналітичного рівня даних бухгалтерського обліку розпорядників бюджетних коштів та забезпечення їх відповідності інформаційним потребам управління та взаємозв'язку із середньо- та довгостроковими цілями розвитку. Вочевидь, облік повинен відображати не лише результати фінансово-господарської діяльності попередніх періодів, а й продукувати перспективну інформацію для потреб усіх рівнів розпорядників бюджетних коштів з урахуванням упровадження засад ризикоорієнтованого управління державними фінансами.

Реалізація зазначених завдань потребує впровадження управлінського обліку як універсальної обліково-аналітичної системи, яка забезпечить релевантну інтерпретацію даних діяльності для прийняття економічно обґрунтованих, тактично та стратегічно виважених управлінських рішень і забезпечить зв'язок облікового процесу з процесом управління.

В умовах ринкової конкуренції та перманентного дефіциту фінансових ресурсів особливе значення управлінського обліку в бюджетній сфері полягає у формуванні ефективної системи планування, обліку, контролю та аналізу, оптимізації бюджетних видатків і доходів, оцінці ефективності використання ресурсів та успішній реалізації управлінських рішень.

Фінансово-господарська діяльність бюджетних установ як суб'єктів господарювання характеризується низкою особливостей, які відіграють важливу роль у процесі формування обліково-аналітичного забезпечення:

- бюджетні установи функціонують на правах державної чи комунальної форми власності, що визначає спеціальний порядок придбання, користування та відчуження власного капіталу та майна;
- отримання прибутку не є статутним завданням бюджетних установ, однак вони створюють певні соціальні вигоди для суспільства у вигляді надання нематеріальних та соціально значущих послуг;
- бюджетні установи в процесі надання таких послуг здійснюють видатки, які за економічним змістом відрізняються від витрат суб'єктів підприємницької діяльності;
- діяльність бюджетних установ характеризується високою трудомісткістю, а отже, великою питомою вагою видатків на заробітну плату;
- бюджетні установи не наділяються оборотними коштами. Фінансове становище їх визначається своєчасністю і повнотою надходження асигнувань із відповідних бюджетів чи оплатою рахунків згідно з прийнятими зобов'язаннями [11].

З огляду на специфіку діяльності бюджетних установ, мета управлінського обліку може бути визначена як підготовка релевантної інформації, спрямованої на вирішення таких завдань:

– планування та поточний контроль видатків бюджетної установи, виявлення і подальше зниження неефективних витрат;

– калькулювання собівартості послуг бюджетної установи;

– вироблення адекватної для поточного моменту цінової політики бюджетної установи, обґрунтування переліку послуг, що надаються (для установ, що здійснюють діяльність, яка приносить дохід);

– бюджетування діяльності установи;

– оцінка зовнішнього середовища (у тому числі можливих змін ринкової кон'юнктури) з метою вироблення стратегії розвитку бюджетної установи та визначення ключових показників ефективності (key performance indicators, KPI);

– обґрунтування і презентація напрямів розвитку бізнес-моделі бюджетної установи;

– управління в рамках обраної бізнес-моделі окремими ресурсами бюджетної установи (із метою їх оптимального розподілу): людськими, фінансовими, матеріальними, нематеріальними, земельними і інформаційними (включаючи комунікаційні);

– підготовка варіативних прогнозів стратегічного розвитку бюджетної установи.

Слід зазначити, що на реалізацію перерахованих завдань управлінського обліку досить сильно впливають рівень розпорядників бюджетних коштів та специфіка здійснюваного ними управління державними фінансовими ресурсами.

Так, управлінський облік для головних розпорядників бюджетних асигнувань – це інструмент, що забезпечує отримання необхідної кількості якісної інформації про об'єкти управління з метою прийняття економічно обґрунтованих оперативних та стратегічних управлінських рішень, що передбачає фокусування уваги на оцінці зовнішнього середовища з метою вироблення стратегії розвитку та реалізації бюджетних програм із застосуванням програмно-цільового бюджетування, визначення ключових показників ефективності (KPI) на основі збалансованої системи показників, впровадження ризикоорієнтованого управління тощо.

Своєю чергою, управлінський облік на рівні розпорядників бюджетних коштів нижчого рівня спрямований на планування та поточний контроль видатків бюджетної установи, виявлення і подальше зниження неефективних витрат та підвищення ефективності управління окремими ресурсами бюджетної установи, структурними підрозділами, видами діяльності, програмами, проєктами тощо. На нашу думку, до технологій управлінського обліку, які можуть забезпечити вирішення означених завдань, можна віднести, зокрема, бюджетування, орієнтоване на результат.

Програмно-цільове бюджетування – це процес планування, затвердження та виконання

видаткової частини бюджету за програмами, а також результатів реалізації програм, розроблених на основі стратегічних цілей.

Відповідно до ч. 1 ст. 20 Бюджетного кодексу [12], у бюджетному процесі програмно-цільовий метод застосовується на рівнях державного та місцевих бюджетів. Водночас п. 18 розд. VI Бюджетного кодексу [12] передбачено, що цей метод на рівні місцевих бюджетів, які мають взаємовідносини з державним бюджетом, застосовується, починаючи зі складання проєктів місцевих бюджетів на 2017 р., а на рівні місцевих бюджетів, які не мають взаємовідносин із держбюджетом, – починаючи зі складання проєктів таких місцевих бюджетів на 2019 р.

Слід зазначити, що, незважаючи на задекларовані в Бюджетному кодексі засади впровадження програмно-цільового бюджетування, на практиці система управління бюджетними ресурсами зіштовхується з багатьма складнощами. Унаслідок складності механізму ув'язки стратегії та бюджету, а також виявлення пріоритетних завдань учасникам бюджетного процесу під час складання бюджету необхідно враховувати не лише поточні видатки, а й фінансування цільових програм, у результаті чого на такі програми бюджетні асигнування виділяються не в повному обсязі, а виходячи із залишку бюджетних ресурсів, що можуть бути спрямовані на їх реалізацію. Унаслідок цього спостерігається ситуація, коли через нехватку ресурсів програми не виконуються взагалі або виконуються частково. Це призводить до того, що визначена пріоритетна стратегія залишається нереалізованою.

З огляду на це, у рамках трансформації державного управління фінансами потрібно змінювати орієнтири бюджетування з ресурсів на оцінку досягнення результатів за відповідними державними програмами чи підпрограмами. Це сприятиме підвищенню ефективності управління державними фінансами, а також забезпеченню принципів прозорості та підзвітності бюджетного процесу. Для цього доцільними є заходи з розроблення та моніторингу показників результативності за кожною програмою (або підпрограмою), які б ґрунтувалися на застосуванні технології бюджетування, орієнтованого на результат.

Бюджетування на основі результатів (Performance budgeting), або «бюджетування, що орієнтується на результат» (performance-based budgeting), можна визначити як принцип або механізми, спрямовані на використання взаємозв'язків між засобами, наданими суб'єктами державного сектору, та їх результатами та/або результатами через використання інформації про діяльність під час прийняття рішень про розподіл ресурсів. Таким чином, здійснюється фокусування уваги на співставленні розміру та спрямованості

використання бюджетних ресурсів із показниками запланованих та досягнутих результатів за відповідними програмами.

За загальним правилом система бюджетування на основі результатів ґрунтується на використанні принципу ефективних цілей та спрямована на підвищення результативності й ефективності бюджетних видатків шляхом прив'язки фінансування установи державного сектору до результатів їхньої роботи [13, с. 77–78].

Порівняння діючої донині моделі постатейного бюджетування з методикою бюджетування на основі результатів виявляє низку переваг останньої:

- надає можливість більш ефективно розподіляти бюджетні ресурси між конкуруючими статтями видатків завдяки отриманню більш точної та повної інформації про результати реалізації програми відповідно до пріоритетів державної політики;

- економія бюджетних ресурсів за рахунок підвищення ефективності роботи державного сектору;

- виникнення підстав для підвищення якості внутрішнього контролю за діяльністю розпорядників та споживачів бюджетних ресурсів шляхом встановлення ключових показників ефективності (КПІ) та їх оцінка шляхом порівняння запланованих та фактичних даних;

- наявність підстав для децентралізації управління окремими розпорядниками бюджетних коштів, що надає певну їх самостійність у витрачання бюджетних ресурсів для досягнення поставлених результатів (самостійність в оперативному управлінні витратами, економіка, зміна структури видатків за дотримання обмежень призначення та в рамках програм);

- можливість визначення взаємозв'язку між очікуваними результатами реалізації програми та обсягом необхідних для цього ресурсів;

- можливість підкріплення запитів щодо збільшення бюджетного фінансування економічно обґрунтованим розрахунком ефективності реалізації програми.

Таким чином, концепція бюджетування на основі результатів надає керівникам розпорядників бюджетних ресурсів різного рівня великий рівень гнучкості у використанні ресурсів порівняно з традиційними, ретельно контрольованими системами управління державними фінансами.

У процесі впровадження в установах бюджетної сфери технології бюджетування на основі результатів у рамках задекларованого управління державними фінансовими ресурсами за програмно-цільовим методом, на нашу думку, доцільно звернути увагу на такі моменти:

- посилення взаємозв'язків системи стратегічного планування з бюджетним плануванням, що включає у себе можливий перегляд етапів бюджетного процесу та гармонізацію його з початком розроблення стратегічних планів;

- уведення в бюджетне законодавство загальних засад орієнтованого на результат бюджетування шляхом внесення змін у Бюджетний кодекс та інші нормативні акти;

- створення системи управління результатами з використанням системного підходу;

- контроль ефективності використання бюджетних ресурсів, створення бази індикаторів і механізму їх моніторингу;

- забезпечення моніторингу ефективності як на рівні головних розпорядників бюджетних асигнувань (галузевих міністерств та відомств), так і отримувачів таких ресурсів шляхом закріплення відповідальних за досягнення визначених результатів, у тому числі встановлення особистої відповідальності та розроблення заходів заохочення в разі досягнення поставлених цілей, результативності;

- встановлення відповідальності учасників бюджетного процесу за якість підготовки бюджетних програм (наприклад, обґрунтованість показників, постановка завдань, цілей, своєчасність оформлення документів, представлення тощо);

- підготовка та підвищення кваліфікації спеціалістів усіх учасників бюджетного процесу за програмно-орієнтованим бюджетуванням, націленим на результат.

На жаль, сьогодні бюджетна система України адекватно не готова до запровадження принципів бюджетування, орієнтованого на результат, насамперед через нерозуміння сутності та процедур такої технології, коли необхідно взаємопов'язати між собою спрямування витрачання державних фінансів та результати діяльності того чи іншого розпорядника (споживача) бюджетних коштів. З іншого боку, існують проблеми дублювання функцій та відсутності нормативно встановлених показників оцінки ефективності результатів діяльності тих чи інших структур.

Отже, ця неготовність виявилася у двох аспектах: у неготовності самих структур до запровадження технології бюджетування, орієнтованого на результат, і неготовності самої системи публічного адміністрування в частині управління публічними фінансами адаптуватися як відповідь на нові виклики глобального та національного політичного й економічного середовища.

До того ж бюджетування, орієнтоване на результат, обов'язково ґрунтується на використанні системи середньострокового (тактичного) фінансового планування, коли кошториси та бюджетні розписи затверджуватимуться паралельно із затвердженням відповідного середньострокового плану.

В останні роки в Україні діє практично антикризова система управління, ніж система управління поточним процесом, тому говорити про якесь упрощення середньострокового планування дуже складно. Передбачити політичну та економічну ситуацію в Україні через три роки з урахуванням

впливу різноманітних глобальних (наприклад, пандемія COVID-19, дії найближчих сусідів, інфляція, зростання цін на сировинних ринках), політичних та економічних ризиків, зараз досить складно. А без системи середньострокового планування бюджетування, орієнтоване на результат, не діє.

Проте в Україні практично завершено реформу децентралізації міжбюджетних відносин, пов'язану з розмежуванням прав та повноважень між органами влади різного рівня. Це може бути фундаментом розроблення та впровадження показників оцінки результатів діяльності тих чи інших структур. Паралельно з трансформацією методології бюджетного планування в рамках управління публічними фінансами здійснюється гармонізація системи бухгалтерського обліку та звітності в Україні з міжнародними стандартами та директивами ЄС.

Усе це створює передумови для ефективного впровадження у діючу систему управління публічними фінансами технології бюджетування, орієнтованого на результат, як фундаментальної основи побудови системи управлінського обліку в установах бюджетної сфери.

Висновки з проведеного дослідження.

Отже, актуальність упровадження управлінського обліку в бюджетних установах, яка б ґрунтувалася на застосуванні технології бюджетування, орієнтованої на результат, зростає останніми роками у зв'язку з наявним трендом оптимізації діяльності таких установ «зсередини» і переходом до моделей економічної діяльності, націлених на внутрішню ефективність. Гнучкість системи бюджетування, орієнтованого на результат, дає змогу розпорядникам та споживачам бюджетних ресурсів планувати, виконувати, контролювати та аналізувати досягнення цілей за допомогою лише одного інструмента.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Коритник Л.П. Концептуальні засади управлінського обліку суб'єктів державного сектору. *Науковий вісник Національної академії статистики, обліку та аудиту*, 2019. № 4. С. 30–38.
2. Кондрашова Т.М. Управлінський облік в державних вищих навчальних закладах : автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.06.04. Київ, 2007. 20 с.
3. Парасій-Вергуненко І.М. Концептуальні засади побудови системи управлінського обліку за центрами відповідальності в закладах вищої освіти. *Фінанси України*. 2019. № 6. С. 70–80.
4. Пігош В. Формування системи управлінського обліку в державних вищих навчальних закладах. *Соціально-економічні проблеми і держава*. 2012. № 2(7). С. 170–179. URL: <http://sepd.tntu.edu.ua/images/stories/pdf/2012/12pvavnz.pdf> (дата звернення: 10.01.2022).
5. Свірко С.В. Організація управлінського обліку в бюджетних установах: етап постановки та його

складові. *Фінанси, облік і аудит*. 2014. № 2(24). С. 235–250.

6. Свірко С.В., Тростенюк Т.М. Функції, завдання, елементи та принципи управлінського обліку в державних закладах вищої освіти. *Економіка та держава*. 2019. № 2. С. 41–46.

7. Atrill P., McLaney E. *Accounting and finance for non-specialists* : 7th ed. Printed by Ashford Colour Press Ltd. Gosport, 2011. 576 p.

8. Horngren C.T., Foster G. *Cost accounting a managerial emphasis* : 13 th ed. Published by Pearson. Prentice Hall in Upper Saddle River. N.J, 2012. 869 p.

9. Institute of Management Accountants : вебсайт. URL: http://www.imanet.org/resources_and_publications/research_studies_resources/statements_on_management_accounting.aspx (дата звернення: 10.01.2022).

10. Про схвалення Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності в державному секторі на період до 2025 року : Розпорядження Кабінету Міністрів України від 20 червня 2018 р. № 437-р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/437-2018-%D1%80> (дата звернення: 10.01.2022).

11. Атамас П.Й. *Облік у бюджетних установах* : навчальний посібник. Київ : Центр учбової літератури, 2009. 288 с.

12. Бюджетний кодекс України : Закон України від 08 липня 2010 р. № 2456-VI. *Верховна Рада України*. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2456-17#Text> (дата звернення: 10.01.2022).

13. Робінсон М. Бюджетирование, ориентированное на результат. 234 с. URL: http://www.pfmresults.com/files/pb-budgeting-manual_rus.pdf (дата звернення: 11.01.2022).

REFERENCES:

1. Korytnyk L.P. (2019) Kontseptualni zasady upravlinskoho obliku subiektiv derzhavnoho sektoru [Naukovyi visnyk natsionalnoi akademii statystyky, obliku ta audytu], no. 4, pp. 30–38. (in Ukrainian)
2. Kondrashova T.M. (2007) Upravlinskyi oblik v derzhavnykh vyshchyykh navchalnykh zakladakh [Management accounting in state higher education institutions]. Extended abstract of candidate's thesis. Kyiv. (in Ukrainian)
3. Parasiy-Verhunencko I.M. (2019) Kontseptualni Zasa pobudovy systemy upravlinskoho obliku za tse ntramy vidpovidalnosti v zakladakh vyshchoi osvity [Conceptual foundations of building a system of management accounting for the centers of responsibility in higher education institutions]. *Finansy Ukrainy – Finance of Ukraine*, 6, pp. 70–80. (in Ukrainian)
4. Pihosh V. (2012) Formuvannia systemy upravlinskoho obliku v derzhavnykh vyshchyykh navchalnykh zakladakh [Formation of management accounting system in state higher educational establishments]. *Sotsialno-ekonomichni problemy i derzhava – Socioeconomic problems and the state*, 2(7), pp. 170–179. Available at: <http://sepd.tntu.edu.ua/images/stories/pdf/2012/12pvavnz.pdf>. (in Ukrainian)
5. Svirko S.V. (2014) Orhanizatsiia upravlinskoho obliku v biudzhethnykh ustanovakh: etap postanovky ta yoho skladovi [Finansy, oblik i audit], part 2(24), pp. 235–250. (in Ukrainian)

6. Svirko S.V., Trosteniuk T.M. (2019) Funktsii, zavdannia, elementy ta pryntsypy upravlinskoho obliku v derzhavnykh zakladakh vyshchoi osvity [Functions, tasks, elements and principles of management accounting in public institutions of higher education]. *Ekonomika ta derzhava – Economy and the state*, 2, pp. 41–46. (in Ukrainian)

7. Atrill, P. (2011) Accounting and finance for non-specialists // Atrill, P., McLaney, E. : 7 th ed., Printed by Ashford Colour Press Ltd., Gosport. (in English)

8. Horngren, C.T. (2012) Cost accounting a managerial emphasis, 13 th ed. // Horngren, C.T., Foster, G. Published by Pearson/Prentice Hall in Upper Saddle River, N.J. (in English)

9. Institute of Management Accountants. Available at: http://www.imanet.org/resources_and_publications/

[research_studies_resources/statements_on_management_accounting.aspx](http://www.imanet.org/resources_and_publications/research_studies_resources/statements_on_management_accounting.aspx) (in Ukrainian)

10. On approval of “Strategy for the modernization of the accounting system and financial reporting system in public sector for the period up to 2025” № 437 (2018, June 20). Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/437-2018-%D1%80>. (in Ukrainian)

11. Atamas P.Y. (2009) Oblik u biudzhethnykh ustanovakh: navch. posib. (dlia stud. vyshchych navchalnykh zakladiv). Tsentri uchbovoi literatury. (in Ukrainian)

12. Biudzhetni kodeks Ukrainy // Dokument № 2456-VI, redaktsiia vid 01.01.2022 r. [Ofitsiinyi veb portal]. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2456-17#Text>, vilnyi. (in Ukrainian)

13. Robinson M. Biudzhetyrovanye, oryentyrovano na rezultat. Available at: http://www.pfmresults.com/files/pb-budgeting-manual_rus.pdf (in Russian)