

ОСВІТА В ПОСТІНДУСТРІАЛЬНОМУ СУСПІЛЬСТВІ

УДК 657:658.15

БЮДЖЕТУВАННЯ ДІЯЛЬНОСТІ ДЕРЖАВНИХ ЗАКЛАДІВ ВИЩОЇ ОСВІТИ: МІСЦЕ ТА ПЕРЕДУМОВИ ЗАПРОВАДЖЕННЯ

DOI 10.30838/ P.ES.2224.040719.161.541

JEL: H52, I22, I23, I28

Свірко С. В., д.е.н.,
Тростенюк Т. М.

Державний університет «Житомирська політехніка»

В дослідженні здійснюється ідентифікація місця і ролі бюджетування в сучасному механізмі управління державним закладом вищої освіти. Визначено, що запровадження бюджетування в процесі постановки управлінського обліку державного закладу вищої освіти має здійснюватися з урахуванням сталої традиції кошторисного планування, яка існує в межах столітньої практики не тільки господарювання установ соціальної сфери, а й обліку виконання кошторису. Встановлено, що поняття центрів кошторисної відповідальності є новим, оскільки в межах сучасного кошторисного процесу такий термін відсутній. Власне назва передбачає визначення принципу побудови порядку відповідальності за виконання кошторисів. Зважаючи на існуючі форми кошторисів, кошторисними центрами відповідальності можуть бути: за індивідуальним кошторисом – кожний державний заклад вищої освіти; за зведеним кошторисом – відповідні головні розпорядники бюджетних коштів. Очевидним є те, що сформований кошторис за кожною бюджетною програмою фактично є кошторисом відповідних структурних підрозділів, що виконують ці програми. Здійснивши аналіз літератури, було встановлено що підходи до трактування поняття “бюджетування” зустрічаються переважним чином у спеціалізованій літературі з управлінського обліку виробничої сфери. На основі опрацювання існуючих підходів інтерпретації поняття “бюджетування” в цілому пропонується під бюджетуванням діяльності державного закладу вищої освіти розуміти процес формування та виконання бюджетів різного рівня та об’єктного спрямування вищевказаних суб’єктів господарювання з метою досягнення встановлених короткострокових цілей та стратегічної мети. Розглянувши змістовне наповнення центрів відповідальності в контексті діяльності державних закладів вищої освіти було сформульовано поняття “центри відповідальності”, які являють собою структурні підрозділи установи (навчальні факультети та інститути, наукові відділи, відділи матеріального забезпечення, збуту,

маркетингу, бухгалтерія, плановий відділ тощо), що перебувають під керівництвом управлінців середньої ланки, які несуть особисту відповідальність за результати їх роботи. Виділено типи центрів відповідальності: 1) за функціями, що виконуються центрами відповідальності: основні та допоміжні; 2) за обсягом повноважень та відповідальності: центри витрат; центри доходів; центри фінансових результатів; центри фінансової відповідальності.

Ключові слова: державні заклади вищої освіти; бюджетування; центри відповідальності; управлінський облік; кошторисне планування

UDC 657:658.15

BUDGETING OF THE ACTIVITIES OF PUBLIC HIGHER EDUCATION INSTITUTIONS: ROLE AND PREREQUISITES FOR IMPLEMENTATION

DOI 10.30838/ P.ES.2224.040719.161.541

JEL: H52, I22, I23, I28

**Svirko S., Dr. of Econ. Sc.,
Trosteniuk T.**

Zhytomyr Polytechnic State University

The research identifies the place and role of budgeting in the modern mechanism of management of a state institution of higher education. It is determined that the introduction of budgeting in the process of setting up a management accounting of a state higher education institution should be carried out taking into account the sustainable tradition of budget planning, which exists within the limits of a hundred years of practice not only managing social institutions, but also accounting for the implementation of the budget. It is established that the concept of centers of accountability is new because there is no such term within the framework of the current budgeting process. The name itself implies defining the principle of constructing the order of responsibility for the implementation of the estimates. Taking into account the existing forms of estimates, the estimated centers of responsibility may be: each state higher education institution for an individual estimate; the corresponding main spending units by the consolidated estimate. It is obvious that the estimated budget for each budget program is in fact the budget of the relevant structural units implementing these programs. After analyzing the literature, it was found that approaches to the interpretation of the concept of "budgeting" are found mainly in the specialized literature on management accounting of the production sphere. On the basis of elaboration of existing approaches of interpretation of the concept of "budgeting" in general, it is suggested under the budgeting of the activity of a state higher education institution to understand the process of formation and implementation of budgets of different levels and the objective direction of the above entities in order to achieve the set short-term goals and strategic goals. Considering the meaningful filling of the centers of

responsibility in the context of the activity of state institutions of higher education, the concept of "centers of responsibility" were formulated, which are the structural subdivisions of the institution (educational faculties and institutes, scientific departments, departments of material support, sales, marketing, accounting, planning department, etc.) under the leadership of middle managers who are personally responsible for the results of their work. The types of centers of responsibility are distinguished: 1) by functions performed by the centers of responsibility: basic and auxiliary; 2) in terms of powers and responsibilities: cost centers; revenue centers; centers of financial results; centers of financial responsibility.

Keywords: state higher education institutions; budgeting; centers of responsibility; management accounting; budget planning

Актуальність. Бухгалтерський облік бюджетних установ подолавши стадію активного реформування (що на рівні нормативного поля, відповідно до плану заходів, закріплених Постановою Кабінету Міністрів України № 34 від 16.01.07 «Про затвердження Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі України на 2007-2015 рр.», проявилось в оновленні бюджетного законодавства в цілому та зокрема: зміни до Бюджетного кодексу України і Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»; прийнятих наказів Міністерства фінансів України, що затверджують 20 національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі, план рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі та кореспонденція до нього; порядок організації праці облікових працівників бюджетних установ тощо), логічно перейшов до стадії реалізації результатів вказаної модернізації. Як і намічено вищевказаним нормативним документом КМУ, кінцева реалізації вказаних заходів сприятиме наближенню вітчизняного бюджетного обліку до надбань світової облікової теорії та практики в сфері сектору загального державного управління. Втім, така гармонізація є неможливою без постановки питання про запровадження практики управлінського обліку в межах бюджетної сфери, об'єктивна необхідність опрацювання якого підкріплюється потребою як на макрорівні (на тлі процесів запровадження програмно-цільового методу у бюджетний процес – методу управління бюджетними коштами для досягнення конкретних результатів за рахунок коштів бюджету із застосуванням оцінки ефективності використання бюджетних коштів на всіх стадіях бюджетного процесу; саме за умов функціонування

підсистеми управлінського обліку така оцінка стає можливою і достовірною) [6], так і мікро-рівні (що витікає із визначення власне управлінського обліку як інструменту ефективного управління, потреба у якому щодо державного сектору поза сумнівом надзвичайно велика). Важливою складовою управлінського обліку виступає бюджетування, при цьому постановка питання про його запровадження на практиці вже гостро стоїть у найбільш динамічній сфері бюджетного сектора – державних закладах вищої освіти.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питання бюджетування в державних закладах вищої освіти набули актуальності впродовж останнього десятиріччя, за яке були захищені дисертації молодими науковцями Кондрашовою Т., Харчук Ю., в яких питання бюджетування розглядалися фрагментарно; окремої уваги заслуговує дисертаційна робота Григорів О. «Бюджетування в системі управлінського обліку державного вищого навчального закладу: методика і організація», в якій автор опрацювала відповідні однойменні положення. Втім, зважаючи на запити макрорівня у вигляді процесів реформування вітчизняної системи управління державними фінансами, а також мікрорівня – у формі зростаючої потреби в оптимізації витрат ДЗВО на тлі заявлених процесів перегляду якісних та кількісних показників системи вищої школи (у тому числі в умовах постійного скорочення абітурієнтів) такий стан речей слід визнати незадовільним, а власне питання бюджетування в управлінському обліку ДЗВО потребують ґрунтовного наукового опрацювання.

Мета. Визначити місце бюджетування та передумови його запровадження у підсистемі управлінського обліку та кошторисного планування діяльності ДЗВО.

Виклад основних результатів дослідження. Ідентифікація місця і ролі бюджетування в сучасному механізмі управління ДЗВО вочевидь потребує врахування особливостей функціонування бюджетної сфери в цілому та вказаних суб'єктів господарювання зокрема.

Запровадження бюджетування в процесі постановки управлінського обліку ДЗВО має здійснюватися з урахуванням сталої традиції кошторисного планування, яка існує в межах столітньої практики не тільки господарювання установ соціальної сфери, а й обліку виконання кошторису. Кошторисне планування являє собою один з методів

бюджетного планування, а саме метод прямого розрахунку, за якого здійснюється детальний плановий розрахунок кожного елементу доходів чи видатків кошторису, під яким, відповідно до Бюджетного кодексу України, розуміють основний плановий фінансовий документ бюджетної установи, яким на бюджетний період встановлюються повноваження щодо отримання надходжень і розподіл бюджетних асигнувань на взяття бюджетних зобов'язань та здійснення платежів для виконання бюджетною установою своїх функцій та досягнення результатів, визначених відповідно до бюджетних призначень [6; 5, с. 94]. Згідно бюджетного законодавства останній має такі складові частини [15,16]: загальний фонд, який містить обсяг надходжень із загального фонду бюджету та розподіл видатків за повною економічною класифікацією видатків бюджету на виконання бюджетною установою основних функцій або розподіл надання кредитів з бюджету за класифікацією кредитування бюджету; спеціальний фонд, який містить обсяг надходжень із спеціального фонду бюджету на конкретну мету та їх розподіл за повною економічною класифікацією видатків бюджету на здійснення відповідних видатків згідно із законодавством, а також на реалізацію пріоритетних заходів, пов'язаних з виконанням установою основних функцій, або розподіл надання кредитів з бюджету згідно із законодавством за класифікацією кредитування бюджету.

Нагадаймо, що в межах кошторисного планування вирізняють індивідуальні та зведені кошториси, при цьому для забезпечення своєї діяльності індивідуальні кошториси складаються усіма установами незалежно від того, чи ведуть вони бухгалтерський облік самостійно, чи обслуговуються централізованою бухгалтерією [16]. Зведений кошторис являє собою консолідований фінансово-плановий документ, у якому головні розпорядники бюджетних коштів здійснюють зведення показників індивідуальних кошторисів для подання Мінфіну, Міністерству фінансів Автономної Республіки Крим, місцевим фінансовим органам та органам Державної казначейської служби. Планові завдання і показники бюджетних установ конкретизуються у встановлених бюджетним нормативним полем кошторисах через вартісну оцінку витрат, видатків та доходів.

Поняття центрів кошторисної відповідальності є новим, оскільки в межах сучасного кошторисного процесу такий термін відсутній. Власне

назва передбачає визначення принципу побудови порядку відповідальності за виконання кошторисів. Зважаючи на існуючі форми кошторисів, кошторисними центрами відповідальності можуть бути: за індивідуальним кошторисом – кожний ДЗВО; за зведеним кошторисом – відповідні головні розпорядники бюджетних коштів.

Сучасні підходи до виконання та побудови кошторисів потребує виокремлення центрів кошторисної відповідальності в межах програмно-цільового методу. В основі програмно-цільового методу планування та виконання кошторисів лежить бюджетна програма – систематизований перелік заходів, спрямованих на досягнення єдиної мети та завдань, виконання яких пропонує та здійснює розпорядник бюджетних коштів відповідно до покладених на нього функцій. Бюджетна програма за своїм змістом має відноситися до одного розділу функціональної класифікації, проте на відміну від функції, яка є загальною категорією, що визначає певний напрямок діяльності держави, бюджетна програма повинна мати чітко визначені мету і завдання окремого головного розпорядника, і давати можливість розробити показники виміру очікуваного результату в процесі їх досягнення. Під завданнями бюджетної програми розуміють конкретні цілі, яких необхідно досягти у результаті виконання бюджетної програми протягом відповідного бюджетного періоду і оцінити які можна за допомогою результативних показників. Завдання бюджетної програми мають відповідати таким вимогам: бути орієнтованими на результат; виражати результати у кількісних вимірниках; визначати терміни виконання завдань; бути конкретними. Формалізація цілей і завдань бюджетної програми на макrorівні за допомогою кількісних планових показників передбачає формування кошторисів розпорядників бюджетних коштів за кожною бюджетною програмою [6].

Таким чином, сформований кошторис за кожною бюджетною програмою фактично є кошторисом відповідних структурних підрозділів, що виконують ці програми. Реального статусу центрів кошторисної відповідальності таким структурним підрозділам надають сформовані, відповідно до положень програмно-цільового методу та бюджетного процесу, в межах бюджетних програм результативні показники. Результативні показників мають важливе значення для оцінки видатків кошторису, планування діяльності в межах бюджетних програм, оскільки дозволить встановити рівень ефективності та економності використання

(співвідношення результатів та витрат); підтвердити необхідність цих програм та їх дійсну відповідність поставленій меті; а також надають можливість порівнювати успішність виконання аналогічних програм (наприклад, освітніх) різними головними розпорядниками бюджетних коштів і оцінювати динаміку їх здійснення, що, дозволяє відбирати найбільш ефективні бюджетні програми при розподілі обмежених бюджетних ресурсів. Результативні показники групуються за такими типами: показники затрат; показники продукту; показники ефективності; показники якості. Застосування результативних показників дає змогу чітко показати ефективність використання бюджетних коштів, співвідношення досягнутих результатів та витрат, тривалість виконання бюджетної програми, її необхідність і відповідність визначеній меті, а також порівнювати результати виконання бюджетних програм у динаміці за роками та між головними розпорядниками бюджетних коштів, визначати найефективніші бюджетні програми при розподілі бюджетних коштів. Застосування результативних показників забезпечує здійснення аналізу якісного та кількісного стану виконання бюджетної програми в частині фінансового забезпечення реалізації її заходів та ефективності виконання. Наведені прикладу центрів кошторисної відповідальності, розглянуті особливості процесу виконання кошторисів дають змогу запропонувати таке визначення центрів кошторисної відповідальності: це розпорядники бюджетних коштів різного рівня та виконавці бюджетних програм в межах розпорядників бюджетних коштів, які несуть відповідальність за виконання різних видів кошторисів [20].

Оцінюючи можливість застосування кошторисного планування в управлінському обліку ДЗВО зауважимо, що загалом метод прямого рахунку хоча і є найнадійнішим та найдостовірнішим, але його слід визнати досить трудомістким і таким, що потребує значного інформаційного забезпечення [16]. Щодо адаптування його підходів в межах управлінського обліку, зауважимо, що кошторисне планування передбачає визначення загальних прогнозних обсягів доходів та видатків (загальна сума використаних коштів за період для забезпечення господарської діяльності суб'єкта господарювання) в межах розпорядників коштів в грошовому виразі [17, с. 472]. Це означає, що даний метод: по-перше, вочевидь, передбачає котловий підхід до визначення вказаних об'єктів планування, по-друге, ігнорує такий

специфічний для бюджетної сфери об'єкт планування, але гарне відомий у обліку об'єкт як витрати, під якими розуміють зменшення грошових коштів чи збільшення зобов'язань для отримання та поповнення продуктивних сил суб'єкта господарювання або за НП(С)БОДС 101 – 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) [13; 17, с. 472]; по-третє, обмежується застосуванням грошового вимірника. Розглянемо наведені обмеження кошторисного планування в контексті концептуальних положень управлінський облік (під яким в бюджетних установах слід розуміти підсистему бухгалтерського обліку в межах якої здійснюється деталізований за вибірковими критеріями облік (збирання, обробка, накопичення) і цільовий аналіз доходів, витрат та результатів виконання кошторису та бюджетів, а також передача внутрішнім користувачам інформації для прийняття управлінських рішень) [18]. Нагадаймо, що мета управлінського обліку в ДЗВО полягає у формуванні та передачі інформаційних даних управлінському персоналу внутрішнього поля управління ДЗВО з метою обґрунтування вибору, підготовки та забезпечення прийняття управлінських рішень в сфері контролю, планування, прогнозування економічної ефективності діяльності вказаних суб'єктів господарювання та їх структурних підрозділів, в частині ціноутворення продуктів діяльності (послуг, робіт, продукції) ДЗВО та оцінки ефективності прийняття рішень. Предметом управлінського обліку в ДЗВО слід вважати увесь спектр їх діяльності в цілому та їх структурних підрозділів зокрема як в розрізі загального, так і спеціального фондів. До об'єктів управлінського обліку необхідно віднести повний склад об'єктів бухгалтерського обліку в контексті позицій основного управлінського спрямування – витрат, затрат, видатків, доходів та результатів виконання кошторису. Як відомо, до функцій управлінського обліку в ДЗВО відносять такі як [18, 20]: інформаційну (полягає у забезпеченні управлінського персоналу ДЗВО внутрішнього поля управління інформацією, яка необхідна для поточного кошторисного планування та бюджетування, контролю і прийняття управлінських рішень); контрольну (передбачає здійснення оперативного контролю за видатками, витратами, затратами (грошовий

вираз використаних та фактично чи умовно зменшених продуктивних сил у натуральних показниках для виробництва або створення певного продукту), доходами та оцінку результатів діяльності ДЗВО в цілому та структурних підрозділів зокрема в контексті досягнення соціально-економічної мети їх діяльності); комунікативну (забезпечує утворення внутрішніх інформаційних зв'язків комунікаційного характеру між різними рівнями управління та структурними підрозділами одного рівня); прогностичну (реалізується в процесі перспективного та іманентного планування і координування розвитку ДЗВО майбутньому на підставі аналізу й оцінки фактичних результатів їх діяльності та діяльності однотипних суб'єктів господарювання). В межах вказаних функцій управлінський облік має виконувати завдання із підготовки та надання інформації для: визначення стратегії та прогностичного планування діяльності ДЗВО; контролювання поточної діяльності вказаних суб'єктів господарювання; оптимізації використання ресурсів ДЗВО, а отже і відповідних бюджетів; оцінки ефективності діяльності вказаних суб'єктів господарювання; зниження рівня суб'єктивності в процесі прийняття рішень управлінським персоналом ДЗВО; подальшого розвитку комунікативних зв'язків в межах ДЗВО.

Вочевидь, встановлені раніше обмеження кошторисного планування суперечать концептуальним засадам управлінського обліку загалом, так і ДЗВО зокрема. За цих умов варто звернутись до традиційного інструменту управлінського обліку – бюджетування – та оцінити ступінь його потенційного зв'язку з кошторисним плануванням. Варто зауважити, що підходи до трактування поняття «бюджетування» зустрічаються переважним чином у спеціалізованій літературі з управлінського обліку виробничої сфери (табл. 1). На основі опрацювання існуючих підходів інтерпретації поняття “бюджетування” в цілому пропонується під бюджетуванням діяльності ДЗВО розуміти процес формування та виконання бюджетів різного рівня та об'єктного спрямування вищевказаних суб'єктів господарювання з метою досягнення встановлених короткострокових цілей та стратегічної мети. Роль і місце бюджетування діяльності ДЗВО, зважаючи на всі особливості їх функціонування, слід визначити в якості елемента системи їх управління як на внутрішньому, так і зовнішньому рівні, якому притаманна власна технологія.

Відмітимо, що в контексті заявленої до опрацювання тематики заслуговують на увагу захищені положення дисертаційної роботи Григорів О.О., а саме: необхідність розмежування двох взаємопов'язаних понять “бюджетування” та “система бюджетування”; так, автором встановлено, що поняття “система бюджетування” за своїм змістом є ширшим від поняття “бюджетування” та включає в себе не тільки безпосередньо сам бюджетний процес, який являє собою послідовність складання, затвердження, виконання й контролю за виконанням усієї сукупності бюджетів організації, але й систему бюджетів (бюджетну структуру), методику бюджетування, а також ресурсне та техніко-програмне забезпечення реалізації бюджетних процесів у межах тої чи іншої бюджетної установи [8, с. 6]. Як зазначає вищевказаний автор, «...однією ж основних передумов успішного запровадження системи бюджетування та її ефективного застосування є вірна ідентифікація фінансової структури господарюючого суб'єкта, яку слід розглядати як сукупність різних центрів відповідальності» [8, с. 7].

Таблиця 1 – Тракткування терміну “бюджетування” у літературних джерелах

№ з/п	Джерело	Тракткування терміну
1.	Апчёрч А. [1, С. 541]	Під бюджетуванням автор розуміє складання квантифікованого плану (у кількісному виразі), орієнтованого на досягнення мети організації з подальшим його контролем, аналізом відхилень та оцінкою результатів діяльності.
2.	Бочаров В.В. [2, С. 207, 224, 257]	Процес розроблення конкретних бюджетів відповідно до цілей оперативного планування. Технологія обліку, планування і контролю за рухом грошових коштів, формуванням фінансових результатів і оцінювання наслідків прийнятих рішень. Процес розроблення та формування планових бюджетів, що об'єднують плани керівництва підприємств івиробничі, маркетингові та фінансові плани.
3.	Бутинець Ф.Ф., Чижевська Л.В., Герасимчук Н.В. [3, С. 339]	Кошторисне короткострокове планування, процес складання підприємством бюджетів.
4.	Бухгалтерський словник [4, С. 26]	Бюджетування дозволяє становити зв'язок кожної господарської операції з бюджетом, тобто це метод обчислення або обліку нових оцінок, які утворилися в новому процесі

Продовження табл.1

5.	Голов С.Ф. [7, С. 340]	Процес планування майбутніх операцій підприємства та оформлення його результатів у вигляді системи бюджетів.
6.	Друри К. [9, С. 518, 519]	Під бюджетуванням автор розуміє процес складання програми дій на майбутнє, який передбачає такі послідовні етапи: визначення мети організації, виявлення потенційно можливих варіантів дій, оцінка альтернативних варіантів стратегій, вибір стратегії з альтернативно можливих, реалізація довгострокового плану у вигляді щорічного бюджету, відстеження фактичних результатів, реагування на відхилення від плану.
7.	Загородній А.Г., Вознюк Г.Л., Партин Г.О. [10, С. 74]	Процес розроблення бюджету
8.	Качагіна Л. [11, С. 25]	Бюджетування – це технологія фінансового планування, обліку і контролю доходів і витрат, які отримані у бізнесі на всіх рівнях управління, яка дозволяє аналізувати прогностні та отримані фінансові показники.
9.	Партин Г.О., Загородній А.Г. [14, С. 35]	Розроблення бюджетів з метою визначення обсягу та складу витрат, забезпечення покриття цих витрат фінансовими ресурсами з різних джерел.
10.	Хорнгрен Ч.Т., Фостер Дж. [21, с. 97]	Під бюджетуванням автори розуміють процес складання плану у кількісному виразі, з послідувочою координацією дій та контролем.
11.	Шеремета А.Д. [19, С. 85]	Процес формування бюджетів.
12.	Щиборщ К. [22, С. 88]	Бюджетування – це процес складання і реалізації документів, відповідно до якого підприємство здійснює свою господарську діяльність є управлінською технологією.

Джерело: узагальнено автором за [1-4; 7; 9-11; 14; 21-22]

Розглянутий змістовного наповнення такого важливого елементу підсистеми управлінського обліку суб'єктів підприємницької діяльності яким є центри відповідальності в контексті діяльності ДЗВО уможливує формулювання поняття «центри відповідальності», які являють собою структурні підрозділи установи (навчальні факультети та інститути, наукові відділи, відділи матеріального забезпечення, збуту, маркетингу, бухгалтерія, плановий відділ тощо), що перебувають під керівництвом управлінців середньої ланки, які несуть особисту відповідальність за результати їх роботи. Згідно теоретичних та практичних надбань світової підсистеми управлінського обліку можуть бути виділені наступні типи центрів відповідальності: 1) за функціями, що виконуються центрами відповідальності: основні (приймають участь в наданні послуг, виконання робіт та виробництві продукту, їх реалізації, забезпеченні,

управлінні цими процесами безпосередньо); допоміжні (надають послуги, виконують роботи, виготовляють продукцію не для зовнішніх споживачів, а для основних центрів відповідальності); 2) за обсягом повноважень та відповідальності: центри витрат; центри доходів; центри фінансових результатів; центри фінансової відповідальності.

Оскільки основним фінансово-плановим документом, що регламентує діяльність ДЗВО виступає кошторис, логічним висновком є твердження про те, що сукупність показників індивідуальних бюджетів різного функціонального спрямування за різними центрами відповідальності у грошовому виразі за статтями доходів та витрат мають відповідати загальним показниками доходів та видатків кошторису ДЗВО. Вочевидь, детальне обґрунтування кожного показника бюджетів за центрами відповідальності дозволить підвищити достовірність даних кошторисного планування, а отже сприятиме підвищенню ефективності фінансового управління ДЗВО в цілому [12].

Висновки. Становлення управлінського обліку в бюджетних установах відбувається досить сегментарно, передусім у сфері вищої освіти, що уповільнює процеси модернізації системи фінансового управління суб'єктів сектору загального державного управління зокрема. Наукове обґрунтування та опрацювання методичних та організаційних положень управлінського обліку в ДЗВО сприятиме розвитку практики управлінського обліку вказаних суб'єктів господарювання та успішному функціонуванню вказаної підсистеми бухгалтерського обліку.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ:

1. Апчёрч А. Управленческий учет: принципы и практика: Пер. с англ./ Под ред. Я.В. Соколова, И.А. Смирновой. М.: Финансы и статистика, 2002. 952 с.
2. Бочаров В.В. Коммерческое бюджетирование. СПб.: Питер, 2003. 368 с.
3. Бутинець Ф.Ф., Чижевська Л.В., Герасимчук Н.В. Бухгалтерський управлінський облік. Житомир: ЖІТІ, 2000. 448 с.
4. Бухгалтерський словник /За ред.. проф. Ф.Ф.Бутинця. Житомир:ПП «Рута»,2001. 224 с.
5. Бюджетна система: підручник / За наук. ред. В.М. Федосова, С.І. Юрія. К.: Центр учбової літератури; Тернопіль : Економ. думка. 2012. 871 с.
6. Бюджетний кодекс України URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2456-17>
7. Голов С.Ф. Управлінський облік. Підручник. К.: Лібра, 2003. 704 с.

8. Григорів О.О. Бюджетування в системі управлінського обліку державного вищого навчального закладу: методика і організація [Текст] : автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.00.09. Держ. вищ. навч. закл. «Київ. нац. екон. ун-т ім. Вадима Гетьмана». Київ, 2014. 20 с.
9. Друри К. Управленческий и производственный учет: Пер. с англ. / Учебник. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2003. 1071 с.
10. Загородній А.Г., Вознюк Г.Л., Партин Г.О. Облік і аудит: термінологічний словник. Львів: «Центр Європи», 2002. 671 с.
11. Качагіна Л. Бюджетування як найбільш ефективний напрямок фінансового менеджменту. Вісник Криворізького економічного інституту КНЕУ. 2009. №4. С. 20-25.
12. Куцик П.О. Бюджетування як основна складова оперативного управління та фінансового контролінгу вищих навчальних закладів. Економічні науки. Серія: Облік і фінанси. 2010. №7(2). С. 192-202.
13. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 101 «Подання фінансової звітності». URL: http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/archive/main?cat_id=83023
14. Партин Г.О., Загородній А.Г. Управлінський облік: Конспект лекцій для студентів напряму підготовки «Економіка і підприємництво». Львів: Видавничий відділ ІППТ, 2002. 75 с.
15. Про затвердження документів, що застосовуються в процесі виконання бюджету: Наказ Міністерства фінансів України від 28.01.2002 № 57. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0086-02>
16. Про затвердження Порядку складання, розгляду, затвердження та основних вимог до виконання кошторисів бюджетних установ: Постанова Кабінету міністрів України від 28.02.02 р. № 228. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/228-2002-п>
17. Свірко С.В. Деякі питання сучасної української економічної термінології. Проблеми формування ринкової економіки. 2001. Вип. 9. С. 463-473.
18. Свірко С.В. Концептуалізація управлінського обліку в бюджетних установах України. Вчені записки. Науковий збірник. 2012. Вип. 14. ч.2. С. 167-173.
19. Управленческий учет: Учебное пособие / Под ред. А.Д. Шеремета. М.: ND ФБК-ПРЕСС, 2000. 512 с.
20. Управлінський облік і аналіз у бюджетних установах [Електронний ресурс] : навч. посіб. / С.В. Свірко, А.П. Заросило; М-во освіти і науки, молоді та спорту України, Київський нац. екон. ун-т імені Вадима Гетьмана. К. : КНЕУ, 2012. 538.
21. Хорнгрен Ч.Т., Фостер Дж. Бухгалтерский учет: управленческий аспект: Пер с англ. / Под ред.. Я.В.Соклова. М.: Финансы с сатистика, 1995. 416 с.

22. Щиборщ К. Бюджетирование деятельности промышленных предприятий России. М: “Дело и Сервис”, 2001. 544 с.

REFERENCES:

1. Apchjorch, A., Sokolov, Ja.V., & Smirnovoj, I.A. (2002). Upravlencheskij uchet: principy i praktika [Management accounting: concepts and practice]. M.:Finansy i statistika [in Ukrainian].
2. Bocharov, V.V. (2003). Kommercheskoe bjudzhetirovanie [Commercial budgeting]. SPb.: Piter [in Ukrainian].
3. Butinec', F.F., Chizhevs'ka, L.V., & Gerasimchuk, N.V. (2000). Buhgalters'kij upravlins'kij oblik [Management accounting]. Zhitomir: ZhITI [in Ukrainian].
4. Butinec', F.F. (2001). Buhgalterskij slovník [Accounting Dictionary]. Zhitomir: PP «Ruta» [in Ukrainian].
5. Fedosova, S.I., & Jurija, V.M. (2012). Bjudzhetna Sistema [Budget system]. K.: Centr uchbovoï literaturi; Ternopil' : Ekonom. Dumka [in Ukrainian].
6. Bjudzhetnij kodeks Ukraïni [Budget code of Ukraine]. (n.d.). zakon4.rada.gov.ua.
7. ua. Retrieved from: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2456-17> [in Ukrainian].
8. Golov, S.F. (2003). Upravlins'kij oblik [Managerial Accounting]. K.: Libra [in Ukrainian].
9. Grigoriv, O.O. (2014). Bjudzhetuvannja v sistemi upravlins'kogo obliku derzhavnogo vishhogo navchal'nogo zakladu: metodika i organizacija [Budgeting in the management accounting system of a state higher education institution: methodology and organization]. Extended abstract of Doctor's thesis. Kiïv: Derzh. vishh. navch. zakl. «Kiïv. nac. ekon. un-t im. Vadima Get'mana” [in Ukrainian].
10. Druri, K. (2003). Upravlencheskij i proizvodstvennyj uchet [Management and production accounting]. M.: JuNITI-DANA [in Ukrainian].
11. Zagorodnij, A.G., Voznjuk, G.L., & Partin, G.O. (2002). Oblik i audit: terminologichnij slovník [Accounting and Auditing: Glossary]. L'viv: “Centr Ėvropi” [in Ukrainian].
12. Kachagina, L. (2009). Bjudzhetuvannja jak najbil'sh efektnij naprjamok finansovogo menedzhmentu [Budgeting as the most effective area of financial management]. Visnik Krivorizhs'kogo ekonomichnogo institutu KNEU – Bulletin of Kryvyi Rih Economic Institute of KNEU, 4, 20-25 [in Ukrainian].
13. Kucik, P.O. (2010). Bjudzhetuvannja jak osnovna skladova operativnogo upravlinnja ta finansovogo kontrolyngu vishhiv navchal'nih zakladiv [Budgeting as a major component of the operational management and financial control of higher education institutions]. Ekonomichni nauki. Serija: Oblik i finansi – Economic sciences. Series: Accounting and Finance, 7(2), 192-202 [in Ukrainian].

14. Nacional'ne polozhennja (standart) buhgalters'kogo obliku v derzhanomu sektori 101 «Podannja finansovoï zvitnosti» [National Public Sector Accounting Standard (Standard) 101 "Presentation of Financial Statements"]. (n.d.). www.minfin.gov.ua. Retrieved from: http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/archive/main?cat_id=83023 [in Ukrainian].
15. Partin, G.O., & Zagorodnij, A.G. (2002). Upravlins'kij oblik [Managerial Accounting]: Konspekt lekcij dlja studentiv naprijamu pidgotovki «Ekonomika i pidpriemnictvo». L'viv: Vidavnicnij viddil IPPT [in Ukrainian].
16. Pro zatverdzhennja dokumentiv, shho zastosovujut'sja v procesi vikonannja bjudzhetu: Nakaz Ministerstva finansiv Ukraïni vid 28.01.2002 № 57 [On Approval of Documents Used in the Budget Execution: Order of the Ministry of Finance of Ukraine dated January 28, 2002 № 57]. (n.d.). zakon4.rada.gov.ua. Retrieved from: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0086-02> [in Ukrainian].
17. Pro zatverdzhennja Porjadku skladannja, rozgljadu, zatverdzhennja ta osnovnih vimog do vikonannja koshtorisiv bjudzhetnih ustanov: Postanova Kabinetu ministriv Ukraïni vid 28.02.02 r. № 228 [On approval of the Procedure of drawing up, consideration, approval and basic requirements for the implementation of the budgetary institutions' budgets: Resolution of the Cabinet of Ministers of Ukraine dated 28.02.02, № 228]. (n.d.). zakon4.rada.gov.ua. Retrieved from: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/228-2002-p> [in Ukrainian].
18. Svirko, S.V. (2001). Dejaki pitannja suchasnoï ukraïns'koï ekonomichnoï terminologii [Some issues of modern Ukrainian economic terminology]. Problemi formuvannja rinkovoï ekonomiki – Problems of market economy formation, 9, 463-473 [in Ukrainian].
19. Svirko, S.V. (2012). Konceptualizacija upravlins'kogo obliku v bjudzhetnih ustanovah Ukraïni [Conceptualization of management accounting in budgetary institutions of Ukraine]. Vcheni zapiski – Scientific notes, 14, 167-173 [in Ukrainian].
20. Sheremeta, A.D. (Eds.). (2000). Upravlencheskij uchet: Uchebnoe posobie [Management Accounting: Tutorial]. M.: ND FBK-PRESS [in Ukrainian].
21. Svirko, S.V., & Zarosilo, A.P. (2012). Upravlins'kij oblik i analiz u bjudzhetnih ustanovah [Management accounting and analysis in budgetary institutions]. K.: KNEU [in Ukrainian].
22. Horngren, Ch.T., Soklova, Ja.V., & Foster, Dzh. (1995). Buhgalterskij uchet: upravlencheskij aspect [Management accounting and analysis in budgetary institutions]. M.: Finansy s statistika [in Ukrainian].
23. Shhiborshh, K. (2001). Bjudzhetnirovanie dejatel'nosti promyshlennyh predpriyatij Rossii [Budgeting of industrial enterprises in Russia], Ja.V. Sokolov (Ed.), M.: "Delo i Servis" [in Ukrainian].