

І. М. Парасій-Вергуненко

доктор економічних наук, професор, професор кафедри обліку в кредитних і бюджетних установах та економічного аналізу ДВНЗ "Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана", головний науковий співробітник відділу методології бухгалтерського обліку НДФІ ДННУ "Академія фінансового управління", Київ, Україна, parasiy_vergunenko@bigmir.net
ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0001-6506-6965>

**КОНЦЕПТУАЛЬНІ ЗАСАДИ ПОБУДОВИ СИСТЕМИ
УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ ЗА ЦЕНТРАМИ ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ
В ЗАКЛАДАХ ВИЩОЇ ОСВІТИ**

Анотація. У статті обґрунтовано доцільність запровадження децентралізованої форми управління витратами й фінансовими ресурсами в багатогалузевих університетах на основі управлінського обліку за центрами відповідальності. Розглянуто економічну сутність поняття "центр відповідальності", розкрито роль таких центрів в управлінні витратами при організації управлінського обліку, визначено особливості їх виокремлення в закладах вищої освіти, а також умови та принципи формування. Запропоновано вважати ключовими критеріями віднесення структурних одиниць ЗВО до певного типу центрів відповідальності такі: інформаційні потоки в підрозділах; ступінь завершеності технологічного циклу освітньої послуги; споживання або генерування грошових потоків, що проходять через підрозділи; можливість контролю доходів і витрат керівниками центрів. На базі типової організаційної структури державного закладу вищої освіти виділено центри інвестицій, центри прибутку, центри доходів та витрат, центри витрат.

Ключові слова: центр відповідальності, заклад вищої освіти, облік, контроль, аналіз, бюджетний регламент.

Рис. 2. Табл. 1. Літ. 13.

Iryna Parasiy-Vergunenko

Dr. Sc. (Economics), Professor, SHEE "Kyiv National Economic University named after Vadym Hetman", SESE "The Academy of Financial Management", Kyiv, Ukraine, parasiy_vergunenko@bigmir.net
ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0001-6506-6965>

**CONCEPTUAL PRINCIPLES OF THE MANAGEMENT ACCOUNTING
SYSTEM FORMATION FOR THE RESPONSIBILITY CENTERS
AT UNIVERSITIES**

Abstract. The article substantiates the necessity of the decentralized form of the cost and financial resources management implementation at the multi-disciplinary universities based on the management accounting for the responsibility centers. The purpose of this article is to justify the principles of the responsibility centers formation at the state higher education institutions (HEIs), which have laid the foundation for the formation of the cost management system on the basis of management accounting. The research is carried out using the following general scientific methods: analysis, synthesis, induction, deduction, comparison, modeling, and heuristic methods of research. The economic essence of the "responsibility centers" concept is considered, their role in cost management when organizing management accounting is disclosed, the features of their formation at the state HEIs are determined. Conditions of the effective implementation of the management accounting for responsibility centers at universities are highlighted. The

main factors that are taken into account when assigning structural units of universities to the corresponding types of responsibility centers are the following: information flows that take place and are formed in the subdivisions; the completeness degree of the technological cycle of educational services; consumption or generation of cash flows passing through units; the ability to control revenue and expenditure by the heads of the centers. Based on the typical organizational structure of the state university, the responsibility centers are identified accordingly. Further research is aimed at the methodology development for measuring and analyzing the budget expenditures by individual financial responsibility centers and developing a system of analytical indicators for assessing the effectiveness of cost management at universities.

Keywords: responsibility center, higher education institution, accounting, control, analysis, budget regulations.

JEL classification: I22, I28, M41.

И. М. Парасий-Вергуненко

доктор экономических наук, профессор, профессор кафедры учета в кредитных и бюджетных организациях и экономического анализа ГБУЗ “Киевский национальный экономический университет имени Вадима Гетьмана”, главный научный сотрудник отдела методологии бухгалтерского учета НИФИ ГУНУ “Академия финансового управления”, Киев, Украина

КОНЦЕПТУАЛЬНЫЕ ОСНОВЫ ПОСТРОЕНИЯ СИСТЕМЫ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА ПО ЦЕНТРАМ ОТВЕТСТВЕННОСТИ В ВЫСШИХ УЧЕБНЫХ ЗАВЕДЕНИЯХ

Аннотация. В статье обоснована целесообразность внедрения децентрализованной формы управления затратами и финансовыми ресурсами в многоотраслевых университетах на основе управленческого учета по центрам ответственности. Рассмотрена экономическая сущность понятия “центр ответственности”, раскрыта роль таких центров в управлении затратами при организации управленческого учета, определены особенности их выделения в высших учебных заведениях, а также условия и принципы формирования. Предложено считать ключевыми критериями отнесения структурных единиц вузов к определенному типу центров ответственности следующие: информационные потоки в подразделениях; степень завершенности технологического цикла образовательной услуги; потребление или генерирование денежных потоков, проходящих через подразделения; возможность контроля доходов и расходов руководителями центров. На базе типовой организационной структуры государственного высшего учебного заведения выделены центры инвестиций, центры прибыли, центры доходов и расходов, центры затрат.

Ключевые слова: центр ответственности, высшее учебное заведение, учет, контроль, анализ, бюджетный регламент.

Система освіти є однією з найважливіших складових перспективного соціально-економічного розвитку держави. Глобалізація соціальних, технологічних і економічних процесів у суспільстві на зламі ХХ–ХХІ століть передбачає схожість напрямів розвитку національних систем освіти. У зв'язку з цим проблему реформування й розбудови системи освіти в Україні не можна вважати локальною.

Обов'язковою умовою ефективного функціонування системи управління витратами закладів вищої освіти (ЗВО) є оптимізація їх організаційної

структури з економічно обґрунтованим розподілом функцій кожного структурного підрозділу, діяльність якого спрямована на поліпшення освітнього процесу, та закріпленням конкретних обов'язків на основі виокремлення певних центрів відповідальності. Запровадження обліку витрат за такими центрами мало слугувати цілям здійснення самоконтролю [1, с. 289]. Уперше концепцію центрів відповідальності було розроблено американським ученим Дж. Хіггінсом у 1952 р. у зв'язку з потребою посилення контролю використання ресурсів [2, с. 340].

Формування зазначених центрів необхідне для організації та впровадження системи управлінського обліку й бюджетування. Загалом ЗВО являє собою ієрархічну структуру центрів фінансової відповідальності, котрі є цілісними сегментами та об'єктами управлінського обліку, що мають місію, завдання й функціональні обов'язки, покликані сприяти досягненню кінцевих цілей закладу освіти.

У вітчизняній науці поняття центру відповідальності з'явилося за радянських часів із виокремленням у організаційній структурі підприємства об'єктів індивідуальної відповідальності. Ще в 1988 р. наголошувалося на необхідності створення таких центрів, вважаючи, що "підприємство повинне поділятися на центри відповідальності, у межах яких здійснюється виробнича діяльність, контроль та оцінка її результатів" [3, с. 38].

Незважаючи на посилення уваги з боку українських і зарубіжних вчених до методологічних та організаційних питань управлінського обліку, єдності поглядів на трактування сутності поняття "центр відповідальності" немає, втім, принципових розбіжностей у дефініціях теж не спостерігається. Так, К. Друрі називає центром відповідальності "підрозділ організації, що управляється менеджером, відповідальним за результати його роботи" [4, с. 344]. У Словнику бухгалтерських термінів Дж. Сігела наводиться таке визначення: "центр відповідальності – це підрозділ організації, що контролює доходи, витрати або інвестиційні фонди. Для цілей бухгалтерського обліку центри відповідальності класифікуються на центри витрат (*cost centers*), центри доходу (*revenue centers*), центри прибутку (*profit centers*) і центри інвестицій (*investment centers*)" [5, с. 346]. Аналогічне трактування наводить С. Ф. Голов, котрий під центром відповідальності розуміє "сферу (сегмент) діяльності, у межах якої встановлено персональну відповідальність менеджера за показники діяльності, які він контролює" [1, с. 407].

На переконання І. О. Бланка, центр відповідальності являє собою структурний підрозділ підприємства, котрий повністю контролює певні управлінські рішення в рамках цих аспектів та несе повну відповідальність за виконання доведених йому планових (нормативних) фінансових показників [6, с. 57]. На думку П. Й. Атамаса, "центр відповідальності – це центр, який очолює керівник, що несе особисту відповідальність за результати його роботи" [7, с. 340]. У свою чергу, М. Г. Чумаченко при визначенні сутності цього поняття зробив акцент на його контрольній функції, вважаючи, що це "центр, який використовується для оперативного контролю витрат виробництва і реалізації продукції" [8, с. 4].

Отже, центром відповідальності є сегмент діяльності організації, що очолюється певною особою, яка несе персональну відповідальність за встановлені показники роботи за цим сегментом. Зазначене повною мірою стосується не тільки суб'єктів підприємницької діяльності, а й інших економічних суб'єктів, у т. ч. закладів освіти. Особливої актуальності ці питання набувають в умовах скорочення бюджетного фінансування освітньої галузі, посилення фінансової самостійності ЗВО, а також відповідальності за ефективність використання бюджетних коштів та дотримання режиму економії за одночасного підвищення результативності освітнього процесу.

Метою статті є визначення особливостей побудови системи управлінського обліку за центрами відповідальності у ЗВО та обґрунтування умов і принципів їх виокремлення з урахуванням специфіки технології навчального процесу.

На наш погляд, при створенні центрів відповідальності ЗВО повинні виконуватися такі умови:

- порядок організації облікового процесу має передбачати можливість виокремлення доходів і витрат за місцями виникнення (за центрами відповідальності), для чого необхідно розробити робочий план аналітичних рахунків із відповідним кодуванням та закріпити облікові повноваження за конкретними виконавцями;
- деталізація обліку кожного центру відповідальності повинна бути достатньою для аналізу, проте не перенасиченою інформацією;
- для кожного центру відповідальності варто встановити конкретні показники діяльності, на котрі він матиме реальний вплив. При цьому недоречним є доведення показників, що виходять за межі повноважень і компетенцій такого центру;
- кожний центр відповідальності повинен мати положення, яке регламентує його діяльність і фінансову відповідальність та не суперечить загальному положенню про фінансову діяльність ЗВО;
- центри відповідальності мусять очолювати особи, котрі наділені повноваженнями на реалізацію прав і обов'язків, необхідних для досягнення відповідних цільових показників діяльності;
- сфера відповідальності, обсяг повноважень та обов'язків, а також механізми їх реалізації, що встановлюються для кожного такого центру, повинні бути закріплені нормативними актами й посадовими інструкціями ЗВО.

При контролі з боку вищої структури управління (керівника закладу освіти) права керівника центру відповідальності мають кореспондувати з мірою його відповідальності за конкретний сегмент діяльності. Тобто для кожного такого центру окреслюються певні права та обов'язки, межі відповідальності й порядок взаємодії з іншими центрами відповідальності, керівництвом ЗВО. Потреба в децентралізації, тобто розподілі повноважень між різними структурними підрозділами та рівнями управління ЗВО, в управлінському обліку зумовлена тим, що більша частина інформації про фактичне

використання ресурсів і формування доходів підконтрольна центрам відповідальності. Ступінь деталізації контрольованої інформації про доходи та витрати (й, відповідно, кількість центрів відповідальності) залежить від масштабів, розмірів, спеціалізації ЗВО (багатогалузеві, галузеві), його організаційної структури, корпоративної відповідальності керівництва, можливостей програмного забезпечення облікового процесу, особливостей освітнього процесу тощо.

Центри відповідальності можуть створюватися за обсягом повноважень і відповідальності, за функціональною й територіальною ознаками. А. В. Ільченко до принципів організації бюджетування за центрами відповідальності відносить:

- визначення контрольованих статей і надходжень за умови, що керівник підрозділу повинен відповідати тільки за ті витрати й надходження, які він може контролювати та на величину яких може здійснювати вплив;
- персоналізацію облікових документів, тобто включення в реквізити документа прізвища працівника, що відповідає за конкретні статті витрат і надходжень;
- обов'язок керівника центру складати кошториси на певний період часу та надавати звітність за фактичними витратами й результатами в розрізі кошторисів [9, с. 11].

Стандартний підхід до формування центрів відповідальності передбачає їх поділ на такі види: центри витрат, центри прибутку, центри інвестицій. Варто зазначити, що специфіка діяльності державних ЗВО, котрі за своєю сутністю є бюджетними неприбутковими організаціями, накладає певний відбиток на підходи до створення таких центрів, тобто фактично отримання прибутку не може бути основною метою функціонування державних ЗВО (за винятком відокремлених структурних підрозділів, наприклад коледжів, консалтингових центрів). Проте для приватних ЗВО головною метою залишається віддача від інвестування в заклад освіти коштів у вигляді прибутку, що відповідним чином відбивається на системі бюджетування, організації управлінського обліку, формуванні центрів відповідальності.

Досить кардинальний підхід до виокремлення центрів відповідальності пропонує Ю. Ю. Харчук, котра виокремлює такі їх види: цільове фінансове забезпечення з бюджету, отримані кошти від фандрайзингу, затрати, результативність фінансового забезпечення [10, с. 398]. Дотримуючись традиційного підходу до огляду на формування центрів відповідальності, погоджуємося з думкою О. О. Григорів [11, с. 50], А. З. Підгорного, І. С. Лапіної, Т. С. Корольової [12, с. 7], що найбільш гармонійно структура центрів фінансової відповідальності державних ЗВО в Україні накладається на їхню чинну організаційну структуру.

Отже, незалежно від масштабів діяльності ЗВО, його організаційної структури й розмірів центрів відповідальності пропонуємо для цілей управлінського обліку та бюджетування виокремлювати чотири класичних види

центрів відповідальності з різним характером управлінських повноважень керівників і змістом управлінської звітності:

1) центр витрат – керівник відповідає тільки за витрати, пов'язані з наданням освітніх (або інших) послуг та виконанням робіт;

2) центр доходів і витрат – керівник відповідає за отримання доходів від надання освітніх послуг (обсяг фінансування з бюджету та за рахунок коштів фізичних осіб) і витрати на забезпечення освітнього процесу;

3) центр прибутку – керівник відповідає за прибуток структурного підрозділу;

4) центр інвестицій – керівник відповідає за доходи, витрати та ефективність вкладання коштів у капітальні й фінансові інвестиції.

Найпоширенішим видом є *центр витрат* – виробнича одиниця, де споживаються ресурси та накопичуються відповідні витрати, проте виокремлення доходів не можливе внаслідок незавершеності технологічного циклу освітнього процесу або взагалі не передбачене через обслуговуючий характер таких центрів. Керівник центру витрат несе відповідальність лише за використання коштів згідно з доведеним кошторисом. Такий центр виокремлюється з метою контролю використання коштів задля довгострокової мінімізації витрат організації. Керівник *центру доходів і витрат* відповідає не лише за витрати, а й за доходи. Від *центрів прибутку* здебільшого залежать фактори, які визначають прибуток, тобто обсяг, ціну продажу, змінні й постійні витрати. Для ЗВО недержавної форми власності такими факторами можуть бути кількість студентів, що навчаються, середня вартість навчання одного студента та собівартість його підготовки. Для державних ЗВО, котрі за своїм статусом є неприбутковими бюджетними установами, такий центр відповідальності виокремлювати недоречно. *Центри інвестицій* відповідають за формування й використання активів підприємства, за ефективність виробничих вкладень у основні засоби центру. Оцінка центрів інвестицій здійснюється за тими самими критеріями, що й центрів прибутку.

Для того щоб визначити тип центру відповідальності державних ЗВО, слід використовувати такі критерії: можливість виокремлення доходів та витрат із урахуванням завершеності технологічного циклу освітньої послуги (підготовки бакалавра, магістра, аспіранта, докторанта); наявність статусу самостійного платника податків та наявність окремого поточного рахунку в банку; ступінь участі у наданні освітньої послуги (підготовці бакалавра, магістра, аспіранта, докторанта); можливість одержання прямих доходів (або можливість їх розподілу між центрами відповідальності); виконання комплексу взаємопов'язаних послуг, що утворюють єдиний технологічний ланцюжок освітньої послуги; можливість керівника центру впливати на рівень отриманих доходів і зазначених витрат та відповідати за рівень одержаних доходів та понесених витрат; наявність (або відсутність) системи трансфертного ціноутворення (рис. 1).

Можливість локалізації певного структурного підрозділу ЗВО як центру інвестицій визначається на основі аналізу фінансових потоків закладу з



Рис. 1. Умови виокремлення центрів відповідальності у закладах вищої освіти

Складено автором.

урахуванням таких умов, як отримання прямих доходів; комплексний характер виконуваних взаємозалежних послуг і операцій, що утворюють технологічний ланцюжок освітньої послуги; можливість одержання центром доходів у грошовому виразі й формування витрат, за що мусить відповідати керівник підрозділу; здатність центру самостійно надавати послуги споживачам; наявність статусу самостійного платника податків. Аналогічні вимоги висуваються до центрів прибутку. Отже, основними вимогами виокремлення центру інвестицій чи центру прибутку у ЗВО мають бути статус відокремленої юридичної особи, самостійного платника податків і наявність банківського поточного рахунку.

У межах організаційної структури ЗВО виділення центрів інвестицій або центрів прибутку є доречним, якщо структурний підрозділ можна назвати самостійною організацією чи самостійним відокремленим підрозділом, котрий є самостійним платником податку як окрема юридична особа. При цьому для таких центрів відповідальності характерні наявність можливості отримання прямих доходів та завершеність технологічного циклу освітньої послуги. Зазвичай центр прибутку й центр інвестицій можуть бути виділені лише на рівні навчального закладу загалом, оскільки окремі структурні підрозділи не відповідають зазначеним вимогам та не мають статусу самостійних платників податків. Для державних ЗВО, що належать до неприбуткових організацій, котрі фінансуються з держбюджету, виділяти центр прибутку некоректно, тому пропонуємо розглядати ЗВО в цілому як центр доходів і витрат.

Слід зауважити, що заклад освіти не може спланувати рівень державного фінансування на наступний рік самостійно, оскільки рішення про бюджет приймає Верховна Рада України, а розподіл між ЗВО проводить Міністерство освіти і науки України. Оскільки фінансування ЗВО здійснюється залежно від наповнення державного бюджету, останніми роками такі заклади не можуть оперувати сумами, погодженими з Міністерством, на початку року у зв'язку з проблемами наповнення цього бюджету.

Якщо центр відповідальності не має статусу самостійного платника податків (юридична особа з окремим рахунком), але при цьому можливе виокремлення доходів, отриманих саме цим підрозділом, його доречно розглядати як *центр доходів і витрат* із відповідним їх контролем на основі загальних та локальних бюджетів. Прикладом таких центрів відповідальності можуть бути факультети ЗВО, чиї доходи нерідко виділяються з огляду на чисельність студентів, що навчаються на відповідній спеціальності. При цьому такий розподіл є досить умовним, оскільки окремі кафедри факультету можуть брати участь у підготовці студентів інших спеціальностей, котрі навчаються на інших факультетах, тобто технологічний цикл освітньої послуги не завершений у межах одного факультету. Наприклад, викладачі кафедри бухгалтерського обліку готують студентів усіх інших економічних спеціальностей (маркетингу, міжнародної економіки, менеджменту тощо). При цьому перерозподіл доходів і витрат може бути проведений пропорційно обраній базі (кількості кредитів конкретної дисципліни) або на основі трансфертного ціноутворення (механізм якого в освітній сфері зовсім не відпрацьований), проте такий підхід занадто ускладнює процедуру розрахунків та не є економічно обґрунтованим.

За відсутності трансфертного ціноутворення й закінченого технологічного циклу освітньої послуги структурний підрозділ набуває статусу центру витрат. До таких центрів у ЗВО доречно відносити кафедри, деканати, адміністративні структурні підрозділи, зокрема відділ кадрів, навчальний, юридичний відділ, центр інформаційно-обчислювальних систем, центр корпоративних зв'язків, відділ бухгалтерського обліку та звітності, адміністративно-господарський відділ, бібліотеку, видавництво та інші структурні підрозділи, що обслуговують навчальний процес і діяльність закладу освіти в цілому.

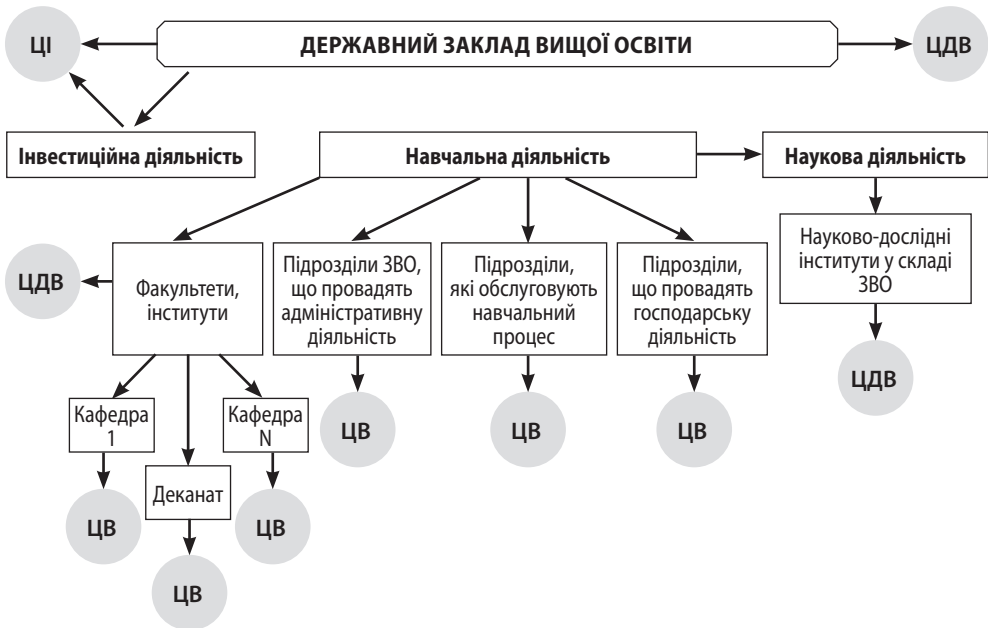
При формуванні центрів відповідальності найбільш раціональним підходом є використання вже сформованої організаційної структури ЗВО, тобто ранжування створених структурних підрозділів за їх видами. Зазвичай центрами відповідальності ЗВО стають такі структурні підрозділи (таблиця, рис. 2).

Варто наголосити, що поділ структурних підрозділів на центри відповідальності є умовним, і за певних обставин можливі зміни їхнього статусу як одиниць фінансової структури ЗВО. Отже, виокремлення в організаційній структурі таких центрів та розроблення пакета нормативних документів, котрі регламентують їхню діяльність, є базою для створення системи бю-

Таблиця. Центри відповідальності закладів вищої освіти

Назва структурного підрозділу	Вид центру відповідальності	Керівник центру відповідальності
Кафедри	Центри витрат	Завідувач кафедри
Факультети	Центри доходів і витрат	Декан, заступник декана
Науково-дослідні інститути		Керівники НДІ
Адміністративні структурні підрозділи (відділ кадрів, навчальний відділ, юридичний відділ, центр інформаційно-обчислювальних систем, центр корпоративних зв'язків, відділ бухгалтерського обліку та звітності, адміністративно-господарський відділ, бібліотека, видавництво тощо)	Центри витрат	Керівники відповідних структурних підрозділів
Госпрозрахункові підрозділи, що мають статус самостійної юридичної особи (відокремлені структурні підрозділи, коледжі, філії)	Центри прибутку (доходів і витрат)	
ЗВО в цілому	Центр доходів, витрат та інвестицій	Ректор, проректор з економічних питань

Складено автором.



Примітка. ЦІ – центр інвестицій; ЦДВ – центр доходів і витрат; ЦВ – центр витрат.

Рис. 2. Центри відповідальності ЗВО у прив'язці до його організаційної структури

Складено автором.

джетування. Для суб'єктів господарювання запровадження останньої, крім іншого, дає можливість оптимізувати організаційну структуру (позбутися неприбуткових підрозділів, визначити основних донорів ресурсів), однак для бюджетної установи такий підхід неприйнятний, оскільки питання існування окремих підрозділів гарантується державою, а не ринковою складовою. Проте в процесі виділення центрів фінансової відповідальності у бюджетній установі можна проаналізувати чинну структуру та змінити її на прибутковішу, не ліквідуючи соціальної складової [13, с. 44].

На підставі викладеного доходимо таких висновків. Децентралізовану форму управління фінансовими ресурсами державних ЗВО на основі бюджетування й центрів відповідальності доцільно запроваджувати в багатогалузевих (класичних) університетах, котрі готують фахівців широкого спектра спеціальностей і напрямів підготовки, які потребують різного матеріально-технічного забезпечення (наявності лабораторій, дослідних станцій, експериментальних підприємств тощо). Аналіз доходів і витрат окремих центрів відповідальності ЗВО в системі бюджетування може слугувати інформаційною базою для встановлення собівартості підготовки одного бакалавра, магістра, аспіранта, докторанта та, відповідно, вартості навчання фахівців окремих спеціальностей, що, у свою чергу, визначає маркетингову й фінансову стратегії закладу освіти.

З метою запровадження дієвої системи управління витратами у ЗВО на основі бюджетування запропоновано виділити центри відповідальності на базі організаційної структури закладів освіти за обсягом повноважень і відповідальності. Ключовими чинниками, які враховуються при віднесенні структурних одиниць ЗВО до відповідних типів центрів відповідальності, визнано такі: інформаційні потоки в підрозділах; завершеність технологічного циклу освітньої послуги; споживання чи генерування грошових потоків, що проходять через підрозділи, можливість керівників центрів контролювати доходи й витрати та відповідати за них.

Список використаних джерел

1. Голов С. Ф. Управлінський облік. 4-е вид. Київ, 2008. 704 с.
2. Апчерч А. Управленческий учет: принципы и практика : пер. с англ. / под ред. Я. В. Соколова, И. А. Смирновой. Москва, 2002. 952 с.
3. Стуков С. А. Система производственного учета и контроля. Москва, 1988. 223 с.
4. Друри К. Введение в управленческий и производственный учет. Москва, 1997. 560 с.
5. Сигел Дж., Шим Дж. К. Словарь бухгалтерских терминов : пер. со 2-го англ. изд. Москва : ИНФРА-М, 2001. 408 с.
6. Бланк И. А. Основы финансового менеджмента : в 2 т. Т. 1. Киев : Ника-Центр : Эльга, 2001. 592 с.
7. Атамас П. Й. Управлінський облік. 2-ге вид. Київ, 2009. 440 с.
8. Чумаченко Н. Г. Развитие управленческого учета в Украине. *Світ бухгалтерського обліку*. 1998. № 10 (16). С. 2–9.
9. Ильченко А. В. Методы управления затратами производства металлопродукции : монография. Донецк, 2005. 72 с.

10. Харчук Ю. Ю. Управлінський облік фінансової стійкості державних вищих навчальних закладів в Україні. *Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету. Сер.: Економічні науки*. 2012. Вип. 22, ч. II. С. 395–401.

11. Григорів О. О. Бюджетування в управлінні фінансовими ресурсами вищих навчальних закладів. *Актуальні проблеми розвитку економіки регіону*. 2011. Вип. 7 (2). С. 49–53.

12. Методика впровадження системи бюджетування у вищих навчальних закладах / уклад.: А. З. Підгорний, І. С. Лапіна, Т. С. Корольова. Одеса : ОНЕУ, 2012. 31 с.

13. Норд Г. Л., Руденко Н. О. Елементи бюджетування в державних ВНЗ в умовах фінансової автономії. *Наукові праці Чорноморського державного університету імені Петра Могили. Сер.: Економіка*. 2016. Вип. 263, т. 275. С. 42–46.

References

1. Holov, S. F. (2008). *Management accounting*. Kyiv [in Ukrainian].
2. Archerch, A. (2001). *Management accounting: principles and practice*. Moscow [in Russian].
3. Stukov, S. A. (1988). *System of production accounting and control*. Moscow [in Russian].
4. Drury, C. (1997). *Cost and management accounting: an introduction*. Moscow [in Russian].
5. Segal, J., Shym, J. C. (2001). *Dictionary of accounting terms*. Moscow: Infra-M [in Russian].
6. Blank, I. A. (2001). *Fundamentals of financial management (Vol. 1)*. Kiev: Nika-Tsentr, Elha [in Russian].
7. Atamas, P. Yo. (2009). *Management accounting*. Kyiv [in Ukrainian].
8. Chumachenko, N. H. (1998). Development of management accounting in Ukraine. *World of accounting*, 10, 2–9 [in Russian].
9. Ilchenko, A. V. (2005). *Methods of managing the cost of production of metal products*. Donetsk [in Russian].
10. Kharchuk, Yu. Yu. (2012). Management Accounting of financial stability of state higher educational establishments in Ukraine. *Scientific works of the Kirovohrad National Technical University. Economic Sciences*, Vol. 22, Iss. II, 395–401 [in Ukrainian].
11. Hryhoriv, O. O. (2011). Budgeting in management of financial resources in higher educational establishments. *The actual problems of regional economy development*, Vol. 7, Iss. 2, 49–53 [in Ukrainian].
12. Pidhornyi, A. Z., Lapina, I. S., Korolova, T. S. (2012). *Methodology for introducing budgeting system in higher educational institutions*. Odesa: ONEU [in Ukrainian].
13. Nord, H. L., Rudenko, N. O. (2016). Elements of budgeting in state universities activity in the financial autonomy conditions. *Scientific works of the Petro Mohyla Black Sea State University. Economics*, Vol. 263, Iss. 275, 42–46 [in Ukrainian].