

ВНУТРІШНЯ ЗВІТНІСТЬ ЦЕНТРІВ ФІНАНСОВОЇ ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ ДЕРЖАВНИХ ВИЩИХ НАВЧАЛЬНИХ ЗАКЛАДІВ

(Представлено д.е.н., проф. Горлачук В.В.)

Досліджено особливості розробки та подання внутрішньої звітності структурними підрозділами державного вищого навчального закладу – центрами фінансової відповідальності щодо збалансування вхідних та вихідних грошових потоків та звітів про виконання бюджетів, включаючи можливу структуру типових бюджетів для підрозділів, що надають освітні послуги.

Ключові слова: центр фінансової відповідальності, внутрішня звітність, спеціальний фонд, кошторис.

Постановка проблеми у загальному вигляді та її зв'язок із важливими науковими чи практичними завданнями. Для оперативного і ґрунтовного аналізу діяльності державних ВНЗ необхідно опрацювати значні обсяги інформації. І, оскільки, на сьогодні мало які вищі навчальні заклади використовують деталізований внутрішній облік за центрами відповідальності, то інформація не буде відповідним чином розподілена. Установи опрацюють і формалізують інформацію для зовнішньої звітності, в якій надаються дані про установу в цілому, без виділення результатів за окремими підрозділами. Згідно з Порядком складання фінансової та бюджетної звітності розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів [5], бюджетні установи – розпорядники коштів, які отримують асигнування з державного бюджету, мають складати і подавати такі види звітів, що охоплюють бюджетну та фінансову звітність із додатковими формами. Бюджетна звітність передбачає перелік звітів про надходження та використання різних видів надходжень загального та спеціального фондів в установі в цілому.

За інформацією, яка подається в таких звітах, можна проаналізувати загальний фінансовий стан установи, оскільки зовнішньою звітністю охоплено багато складових. І, у випадку не складання іншої внутрішньої управлінської звітності установою, керівництво буде приймати до уваги саме ту інформацію, яку подає зовнішня звітність, а також ту інформацію, що була сформована в ході складання звітності. Зовнішня звітність недостатньо деталізована для прийняття обґрунтованих стратегічних управлінських рішень, але у разі відсутності розподілу на центри відповідальності менеджмент установи має задовольнятися лише такою формою та деталізацією інформації.

Недостатня інформативна наповненість стандартної зовнішньої звітності бюджетної установи – ВНЗ та необхідність прийняття зважених рішень керівництвом установи на основі реальних даних зумовлює актуальність даного дослідження та вказує на його мету – обґрунтувати необхідність складання деталізованої внутрішньої звітності за центрами фінансової відповідальності та розробити типові форми звітів про виконання бюджетів структурними підрозділами державних ВНЗ.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Питання щодо ролі інформації та звітності для суб'єктів господарювання розглядали в своїх дослідженнях як зарубіжні: К.Друрі, А.Апчерч, Ч.Хорнгрен, Дж.Фостер, так і вітчизняні науковці: С.В. Голов, І.В. Жиглей, Л.В. Нападовська, М.С. Пушкар, Л.В. Чижевська та ін.

Викладення основного матеріалу. Під час вибору впровадження системи центрів відповідальності в бюджетній установі керівництво змушено буде вирішувати проблему збору детальної інформації за кожним центром, яка раніше централізовано не збиралася. Невід'ємною складовою в організації системи центрів відповідальності стає створення системи внутрішньої звітності. Зв'язок визначення управлінської звітності зі структурними підрозділами чи центрами відповідальності зазначають Л.В. Нападовська [6, С. 560] та Н.Адамов [1, С. 21].

Одним із основних завдань під час створення системи внутрішнього обліку є розробка і провадження системи управлінської (внутрішньої) звітності. Створити ефективно діючу систему звітності можна лише за наявності таких умов [3]:

© Н.О. Руденко, 2013

но-довідкові та фактичні дані аналітичного обліку);
ів (форма повинна максимально повно розкривати

зміст наявних показників);

- функціонального підходу до накопичення та підсумовування інформації (внутрішня звітність повинна забезпечувати необхідний обсяг інформації на всіх ланках управління – в процесі прийняття рішень, для контролю господарської діяльності та для оцінки отриманих результатів).

Внутрішня управлінська звітність, за словами Ж.А. Іванової [4], це форма надання інформації, яка є суттєвою для вибору визначеного варіанта дій з багатьох альтернативних. Така звітність може надавати дані, що характеризують фактичні результати за видами діяльності установи (виробничої, інвестиційної, фінансової) як за минулий період, так і на визначений момент часу. Окрім цього звітність може включати фактори (внутрішні та зовнішні), які мають вплив на досягнення поставлених цілей, аналіз цих факторів, а також планові та прогнозні показники діяльності установи на майбутній період.

Серед думок науковців існують різні варіанти класифікацій внутрішньої управлінської звітності, однак основними ознаками щодо класифікації звітності більшість авторів називають формат подання інформації, обсяг та частоту подання, зміст (деталізація) та обов'язковість форм звітності. Звичайно, звітність за іншими ознаками в дійсності має місце, однак не виділяється як суттєва.

Існує необхідність розробляти окремі форми внутрішньої управлінської звітності за кожним з напрямків господарської діяльності. С.В. Булгакова [4] вважає, що мінімальний обсяг звітних форм містить:

- звіт-накопичувальні відомості за структурними підрозділами, центрами відповідальності, видами або групами продукції, статтями бюджету (для ВНЗ це можуть бути звіти по кафедрам та лабораторіям в межах одного факультету);
- звіт-зведення у вигляді коротких відомостей про діяльність підрозділу на конкретну дату (для ВНЗ це можуть бути узагальнені звіти окремих факультетів та інститутів);
- підсумкові звіти, які надають результати діяльності установи в цілому та її структурних підрозділів за певний період (по всьому ВНЗ).

Особливістю системи внутрішньої управлінської звітності є те, що вона формується згідно з організаційною структурою і визначається рівнями керівництва, а також видами процесів, які мають місце у суб'єкта господарювання.

Важливою вимогою до системи управління є також швидкість прийняття рішень, оскільки відомо, що час прийняття та реалізації рішення повинен бути меншим часу критичної зміни параметрів фінансового стану установи. Звичайно, зміни ринкового середовища для пересічних суб'єктів господарювання є набагато більш відчутними, ніж для бюджетних установ.

Однак бюджетні установи мають спеціальний фонд, що фактично працює в умовах ринку. При формуванні системи внутрішньої звітності (в тому числі її форми та змісту) керівництву необхідно приймати рішення щодо пріоритету часу подання звітів або точності поданої в них інформації. Обидва випадки не виключають можливості припущення помилки: оперативна інформація недостатньо оброблена, висновки не чіткі; точна, проаналізована інформація не може надаватися миттєво, для обробки необхідний час.

Тому, в будь-якому випадку, певний період часу керівництво знаходиться в інформаційному вакуумі. Щоб зменшити цей час, необхідно максимально автоматизувати процеси надання точної оперативної інформації з максимально можливим аналізом. Іншими словами, необхідно знайти баланс між строками подання та змістом поданої інформації.

Базою для складання основних необхідних форм внутрішньої звітності підрозділів ВНЗ може стати план доходів і видатків (руху грошових потоків). Після формування системи центрів відповідальності за структурними підрозділами необхідно розглянути і, в разі необхідності, збалансувати грошові потоки. Оскільки суми асигнувань за загальним та спеціальним фондами затверджується після ухвалення Державного бюджету України на відповідний рік, але лише загальний фонд безпосередньо економічно пов'язаний із коштами державного бюджету, то фінансування за загальним фондом затверджується за кодами економічної класифікації бюджету з помісячним розподілом, шаблоном якого можна скористатися для складання розподілу за спеціальним фондом [7].

Установи затверджують і подають відповідний план асигнувань загального фонду, який умовно має вигляд як показано в таблиці 1.

Таблиця 1

Умовний план асигнувань загального фонду кошторису установи (грн.)

Показник	КЕКВ	січень	лютий	...	грудень	разом на рік
Оплата праці працівників бюджетних установ	2110	x	x		x	x
Нарахування на заробітну плату	2120	x	x		x	x
Придбання товарів і послуг	2200	x	x		x	x
Видатки на відрядження	2250	x	x		x	x
Матеріали, інвентар, будівництво,	2210	x	x		x	x

капітальний ремонт та заходи спеціального призначення, що мають загальнодержавне значення						
Оплата комунальних послуг та енергоносіїв	2270	x	x		x	x
Дослідження і розробки, видатки державного (регіонального) значення	2280	x	x		x	x
Стипендії	2720	x	x		x	x
	...					
Усього		x	x		x	x

На кожен місяць поточного року затверджується певний обсяг фінансування за окремим кодом економічної класифікації видатків (далі – КЕКВ). Установа не має можливості здійснювати видатки із використанням коштів загального фонду на інші, раніше не затвержені, потреби.

Однак наявність такого плану чітко визначає збалансування доходів і видатків (грошових потоків) всередині установи за загальним фондом. І якщо бюджетне фінансування буде здійснюватися вчасно і в повному обсязі, то установа протягом року не буде мати ні нестачі коштів, ні надлишку. Збалансування грошових потоків тут відбувається майже автоматично, за інших рівних умов.

Із спеціальним фондом такого автоматичного збалансування не відбувається. Хоча порядок використання позабюджетних коштів певним чином пов'язаний із джерелами їх надходження, однак установа має більше можливостей щодо вибору напрямків таких видатків. Для спеціального фонду не затверджується план асигнувань з помісячним розподілом, установа не планує обсяги надходжень і витрат за місяцями поточного року, і тим більше за структурними підрозділами. Отже, не має змоги коректно збалансувати власні надходження та видатки в часі.

На сьогодні структурні підрозділи бюджетних установ – вищих навчальних закладів не складають власних кошторисів, планів надходження та використання грошових ресурсів. Такі розрахунки якщо і мають місце, то лише на рівні установи в цілому, і то лише за загальним фондом кошторису. Процес виділення центрів відповідальності одночасно передбачає те, що кожен такий центр буде мати свій окремий бюджет і відповідати за його виконання.

Для повноцінного контролю за грошовими потоками на спеціальному фонді установи необхідно скласти план надходжень та використань коштів за місяцями поточного року та за підрозділами, які генерують надходження та отримують фінансування (табл. 2), тобто, за центрами фінансових результатів та за центрами витрат (основних та допоміжних навчальних та адміністративних).

Існує можливість частково залишити в основі форму плану асигнувань загального фонду: розподіл за місяцями року і види витрат згідно з КЕКВ. Однак необхідно додати виділені структурні підрозділи, а для отримання результату руху грошових коштів за кожним місяцем необхідно додати значення вхідного залишку на початок місяця, та значення на кінець місяця після здійснення всіх операцій.

Таблиця 2

Умовний план надходжень та використань коштів спеціального фонду кошторису бюджетної установи (грн.)

Вид надходжень / КЕКВ	Підрозділ	Січень	Лютий	...	Грудень
Залишок на початок місяця					
<i>Вхідні грошові потоки</i>					
1. Надходження від плати за послуги, що надаються бюджетними установами згідно із законодавством					
	Підрозділ 1				
	...				
2. Інші джерела власних надходжень					
	Підрозділ 1				
	...				
3. Інші надходження спеціального фонду					
	Підрозділ 1				
	...				
<i>Вихідні грошові потоки</i>					
2000. Поточні видатки					

	Підрозділ 1				
	...				
3000. Капітальні видатки					
	Підрозділ 1				
	...				
Баланс платежів за поточний місяць					
Доступний залишок на кінець місяця					

Звичайно ж, насправді вхідні грошові потоки мають більш детальну класифікацію, однак кожна установа може самостійно обрати найбільш важливі для неї напрямки доходів, відстежувати і контролювати саме їх рух (це можуть бути найбільш пріоритетні чи найбільш проблемні напрямки).

Так само можна порекомендувати використовувати подібний план і всередині самих структурних підрозділів для визначення і контролю структури доходів і видатків за дрібнішими підрозділами чи спеціальностями тощо. Наприклад, значна частина факультетів мають не одну спеціальність, тому є необхідність визначення доходності за кожною з них, а не тільки за факультетом в цілому, оскільки отримані дані можуть бути не достатньо адекватними (спеціальність «Переклад» та «Українська філологія» можуть бути на одному факультеті, однак одна з них є набагато більш доходною, ніж інша, тому середнє значення буде не достатньо об'єктивно відображати дійсність). Хоча, в основному, всередині ВНЗ існують кошториси на кожну проліцензовану спеціальність (і на цьому етапі можна визначити ступінь прибутковості/збитковості окремої спеціальності), однак на формування цін тут найбільш вплив мають ринкові конкурентні чинники, аніж реальна розрахована собівартість освітніх послуг.

Також відповідний умовний план може складатися окремо за виділеними групами центрів відповідальності (за центрами фінансових результатів, основних та допоміжних навчальних та адміністративних витрат).

Оскільки кошти спеціального фонду також певним чином підконтрольні органам ДКСУ, то витрачання спеціальних коштів повинно здійснюватися з урахуванням КЕКВ і затверджених кошторисів.

На цьому ж етапі є можливість і необхідність дослідити наявність сезонності в надходженнях та витратах установи. Для ВНЗ фактор сезонності досить значущий і його не можна ігнорувати. Традиційно склалося, що календарний та навчальний роки не співпадають. Навчальний рік для ВНЗ починається у вересні, коли бюджетний і фінансовий роки наближаються до завершення. Якщо надходження у загальному фонді є більш-менш стабільними протягом навчального року, то кошти, що надходять до установи на спеціальний фонду мають чітку тенденцію до збільшення протягом вступної кампанії влітку (а також перед закінченням навчального року – в червні, коли контингент студентів, що випускається, має повністю оплатити вартість навчання за контрактом). Однак все одно в кінці навчального року ресурси спеціального фонду поповнюються набагато менше.

Тому доцільно прогнозувати майбутні витрати саме з урахуванням таких сезонних особливостей надходження коштів. Щодо центрів витрат, то обсяги витрат також не є постійними, однак навчальні витрати мають менший ступінь коливань обсягів, на відміну від окремих адміністративних.

Навіть за відсутності центрів відповідальності існує необхідність аналізу сезонності грошових надходжень і витрат установи для забезпечення стабільності її функціонування на макрорівні. Такий аналіз можна здійснити за допомогою таблиці 3, де необхідно зіставити надходження та видатки за місяцями року. Однак таку узагальнену інформацію буде досить важко швидко інтерпретувати, у разі виявлення суттєвих порушень та дисбалансу грошових потоків. Все одно для збалансування потоків буде необхідно виділяти підрозділи, чи процеси, чи напрямки діяльності з подальшою деталізацією.

Таблиця 3

Умовний план надходжень та витрат коштів спеціального фонду кошторису бюджетної установи без виділення центрів відповідальності (грн.)

Вид надходжень / КЕКВ	Січень	Лютий	...	Грудень
Залишок на початок місяця				
<i>Вхідні грошові потоки</i>				
1. Надходження від плати за послуги, що надаються бюджетними установами згідно із законодавством				
2. Інші джерела власних надходжень				
3. Інші надходження спеціального фонду				
<i>Вихідні грошові потоки</i>				
2000. Поточні видатки				
3000. Капітальні видатки				

Баланс платежів за поточний місяць				
Доступний залишок на кінець місяця				

Наведені види надходжень та КЕКВ для аналізу є певним шаблоном, рекомендацією. Деталізація видів надходжень та видатків може бути іншою, залежно від особливостей сфери діяльності установи. При чому установа має більшу свободу у класифікації доходів, ніж видатків. Згідно з п.11.4. Наказу Міністерства фінансів України № 1223 від 30.09.2011р. «Про затвердження Порядку обслуговування державного бюджету за видатками та операціями з надання та повернення кредитів, наданих за рахунок коштів державного бюджету», на спеціальні реєстраційні рахунки кошти зараховуються без конкретного віднесення до кодів економічної класифікації видатків та класифікації кредитування, однак здійснення видатків проводиться відповідно до кошторису за конкретними кодами економічної класифікації видатків та класифікації кредитування.

Тому доцільно також здійснити поєднання статей надходжень із узгодженими статтями видатків за КЕКВ, для того, щоб мати оперативну інформацію щодо додаткового обсягу можливих витрат за конкретними кодами економічної класифікації (рис. 1).

При виділенні в структурі установи центрів відповідальності для більш детального аналізу, можна використовувати таблицю 2, яка дасть змогу виявити за рахунок яких підрозділів відбувається розрив в доходах та видатках і ліквідувати його. Також таблицею 2 можна користуватися при аналізі діяльності кожного підрозділу установ, а також установи в цілому, залежно від обсягу наявної інформації та цілей аналізу.

В межах бюджетної установи повинен бути складений графік подачі визначених форм внутрішньої звітності підрозділами структурам управління. Графік документообігу зазвичай затверджується в додатках до наказу про облікову політику установи, бюджетні установи також затверджують такі накази.

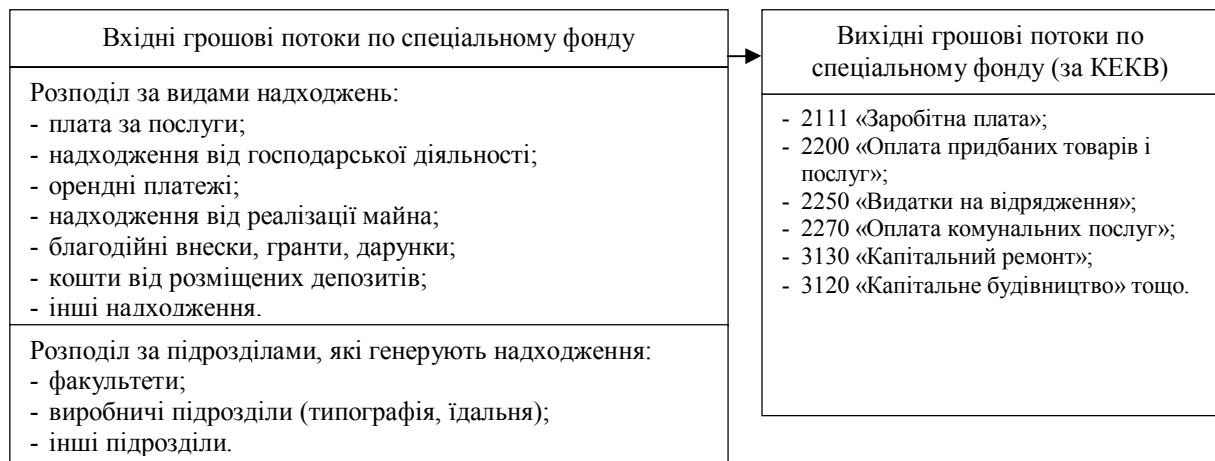


Рис. 1. Можлива структура вхідних та вихідних грошових потоків установи

Оскільки основною для ВНЗ є діяльність з надання освітніх послуг, основним процесом є навчальний та науковий, то графік документообігу також повинен бути прив'язаний до початку та кінця навчального року та нового набору студентів. Тому, всі бюджети підрозділів з попередніми плановими показниками за доходами та видатками на наступний навчальний рік повинні подаватися в строк, що передуює початку вступної кампанії (зазвичай – це червень). Скориговані планові бюджети повинні подаватися на початку навчального року (кінець серпня – початок вересня). Звітувати за виконання запланованих показників керівники структурних підрозділів повинні раз на квартал та наприкінці навчального року.

Потрібно відрізняти або уточнювати склад та терміни подання бюджетів для деяких підрозділів, де, окрім навчального процесу, активно провадиться наукова діяльність, що приносить доходи і триває після офіційного закінчення навчального року, або ці складові (дані про навчальний та науковий процес) повинні бути синхронізовані в одній формі звітності.

Вище окреслена звітність подається керівниками структурних підрозділів (центрів відповідальності) вищому керівництву закладу. Однак всередині самих підрозділів повинна також постійно проводитися робота щодо підготовки та здачі як «зовнішньої» для них, так і внутрішньої звітності.

Щодо складу попередніх бюджетів, то вони будуть суттєво різнитися залежно від типу центру відповідальності, виділеного в установі ВНЗ. Для підрозділів, що надають ліцензійні освітні послуги буде переважувати навчальний та частково науковий процес. Обсяг бюджету їх

доходів та видатків буде напряму прив'язаний до контингенту студентів (рис. 2).



Рис. 2. Можлива структура бюджету підрозділів, які надають ліцензовані освітні послуги

Окрім прямих доходів та видатків за навчальним та науковим процесом, які належать до окремого підрозділу, до видатків необхідно враховувати відсоток накладних витрат та корегування на відсоток інфляції.

Для підрозділів, які надають інші послуги або виробляють продукцію, структура бюджету буде дещо різнитися. Досить важко в одній схемі позначити можливі види доходів і видатків за таким типом підрозділів, оскільки всі вони хоч і об'єднані наданням інших платних послуг, однак характер послуг і необхідні витрати для їх надання можуть значно різнитися (наприклад, відділ аспірантури та гуртожитки, видавничий відділ та їдальня тощо). Однак, структуру видатків можна привести до єдиної класифікації за КЕКВ.

Останній тип підрозділів, що був виділений – обслуговуючий, в певній частині адміністративний. Вони здебільшого не отримують доходів самі по собі. Однак синергетичний ефект, який створений від існування цілісної установи, дозволяє залучати додаткові джерела фінансування, які можуть напряму не належать до конкретних навчальних підрозділів. Тому спонсорські внески чи отримані гранти також можуть належати до окремих адміністративних підрозділів, або ж до установи в цілому. Зазвичай обсяг можливих надходжень не буде покривати необхідні видатки таких підрозділів, тому вони є природними реципієнтами ресурсів.

Додатковими (і відмінними від витрат попередніх центрів) тут можуть стати витрати на рекламні заходи та проведення агітаційної компанії для прийому студентів, витрати на зв'язок, обслуговування програмного забезпечення, паливно-мастильні матеріали тощо.

Потрібно також окремо підкреслити, що останнім пунктом в можливому складі бюджетів у двох попередніх типах центрів відповідальності зазначаються відрахування на утримання адміністративних підрозділів установи. Тобто саме завдяки цим грошовим потокам і стають можливими видатки для адміністративних підрозділів.

Кожен із підрозділів повинен окрім процедури затвердження бюджету звітувати про щоквартальне його виконання перед відповідним рівнем керівництва.

Таким чином, управлінський персонал ВНЗ буде мати не тільки розподіл та структуру доходів і видатків за підрозділами, а й фактичні дані щодо виконання, відсотки відхилення від плану та місця виникнення таких відхилень.

Найпростіше було б розробити типову форму звіту для всіх підрозділів, однак за такого підходу буде втрачено значну частину інформації, яка безпосередньо стосується особливостей діяльності кожного центру відповідальності. Оскільки надана інформація повинна бути суттєвою для прийняття рішень, то вона повинна бути не уніфікованою, а навпаки – деталізованою. Існує декілька варіантів звітів: типові форми для всіх центрів відповідальності; типові форми для кожного центру відповідальності; різні форми для всіх підрозділів.

Однак з іншого боку, вся інформація повинна узгоджуватися в одній формі для полегшення аналізу в установі в цілому, а також для спрощення процесу прийняття управлінських рішень. Отже, необхідною вимогою для всіх варіантів є постійне використання форм звітності для порівняння інформації в них.

Третій варіант із запропонованих видів звітів є найбільш громіздким, однак один раз розробивши форми для підрозділів надалі буде отримуватися інформація на потрібному рівні деталізації (табл. 4).

Таблиця 4

Форма типового звіту про виконання бюджету центром відповідальності

Підрозділ <u>N</u>						Виконання бюджету за квартал <u>T</u>											
Власні доходи:						Поточні видатки по підрозділу:											
Вид доходу 1			Вид доходу 2			...			Вид видатків 1			Вид видатків 2			...		
План	Факт	Δ	План	Факт	Δ	План	Факт	Δ	План	Факт	Δ	План	Факт	Δ	План	Факт	Δ
...
Σ	Σ	Σ	Σ	Σ	Σ	Σ	Σ	Σ	Σ	Σ	Σ	Σ	Σ	Σ	Σ	Σ	Σ
Разом доходів 1			Разом доходів 2			...			Разом видатків 1			Разом видатків 2			...		
Разом власних доходів _____						Разом видатків _____											
Залучені ресурси інших підрозділів:						Ресурси, надані як позика:											
Від підрозділу <u>M</u>			...			До підрозділу <u>K</u>			...								
Разом залучені ресурси						Разом позичені ресурси											
Результат за квартал (перевищення доходів на видатками чи навпаки)																	

Деякі підрозділи (при достатній фінансовій стійкості) можуть надавати як бюджети поточних, так і бюджетів, що охоплюють видатки розвитку. Для таких підрозділів можна модифікувати попередню таблицю, доповнивши її відповідними стовпчиками (табл. 5).

Таблиця 5

Форма типового звіту про виконання бюджету центром відповідальності, що має поточні та капітальні видатки

Підрозділ <u>N</u>						Виконання бюджету за квартал <u>T</u>											
Власні доходи:						Поточні видатки:			Капітальні видатки:								
Вид доходу 1			...			Вид видатків 1			...			Вид видатків 1			...		
План	Факт	Δ	План	Факт	Δ	План	Факт	Δ	План	Факт	Δ	План	Факт	Δ	План	Факт	Δ
...
Σ	Σ	Σ	Σ	Σ	Σ	Σ	Σ	Σ	Σ	Σ	Σ	Σ	Σ	Σ	Σ	Σ	Σ
Разом доходів 1			...			Разом видатків 1			...			Разом видатків 1			...		
Разом власних доходів _____						Разом видатків _____			Разом видатків _____								
Залучені ресурси інших підрозділів:						Ресурси, надані як позика іншим підрозділам:											
Від підрозділу <u>M</u>			...			До підрозділу <u>K</u>			...								
...						...											
Разом залучені ресурси						Разом позичені ресурси						Разом позичені ресурси					
Результат за квартал (перевищення доходів на видатками чи навпаки)																	

Подібний аналіз також допоможе дізнатися, за допомогою яких джерел фінансуються ті чи інші різновиди видатків, обсяги відхилень від поставлених планових показників (в абсолютному та відносному значенні). При чому особливість полягає ще й в тому, що ці плани не спускають «згори» до підрозділів, а навпаки – складаються самими підрозділами.

Можливо також наперед розподілити, за рахунок яких видів доходів будуть покриватися конкретні групи видатків. І, в разі недовиконання плану за надходженнями, буде автоматично зрозуміло, які статті видатків будуть недофінансовані і в якому обсязі. У випадку існування перерозподілу фінансових ресурсів в межах підрозділів центрів відповідальності одного типу, до подібного звіту доцільно також включити обсяги залучених ресурсів та відповідних «позикодавців», а також обсяги і структуру позичених ресурсів.

Висновки. Розглянувши особливості доходів та видатків за спеціальним фондом кошторису бюджетної установи – ВНЗ, були розроблені умовні плани надходжень та використання коштів спеціального фонду в установі з виділенням в ній центрів фінансової відповідальності та такого виділення, що дозволить збалансувати грошові потоки бюджетної установи. Обґрунтовані форми типових звітів про виконання бюджетів центрів відповідальності. Для успішного використання визначених форм звітності необхідно спеціально розроблене програмне забезпечення автоматизованого обліку доходів та видатків спеціального фонду бюджетних установ.

Список використаної літератури:

1. *Адамов Н.* Внутренняя управленческая отчетность: принципы, виды и методы составления / *Н.Адамов* // Финансовая газета. Региональный выпуск. – 2007. – № 30. – С. 21–27. – С. 21.
2. *Булгакова С.В.* Внутренняя управленческая отчетность: структура видов и форм / *С.В. Булгакова, Н.В. Подобедова* // Современная экономика. – № 6. – 2010. – С. 138–151 [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://econ.vsu.ru/downloads/pub/seconomic/6/bulgakova.pdf>.
3. Бухгалтерський управлінський облік / *Ф.Ф. Бутинець, Т.В. Давидюк, Н.М. Малюга, Л.В. Чижевська* ; за ред. Ф.Ф. Бутинця. – 2-е вид., перероб. та доп. – Житомир : Рута, 2002. – 448 с.
4. *Иванова Ж.А.* Внутренняя управленческая отчетность как информационная основа анализа / *Ж.А. Иванова* // Вопросы экономики и права. – 2011, № 4 [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://economics.hse.ru/data/2012/03/21/1269118400/Ivanova.pdf>.
5. Наказ Міністерства фінансів України 24.01.2012 № 44 «Про затвердження Порядку складання фінансової та бюджетної звітності розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/z0196-12>.
6. *Нападовська Л.В.* Управлінський облік : підручник для вузів / *Л.В. Нападовська*. – К. : Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2010. – 648 с.
7. Постанова Кабінету Міністрів України від 29.04.2004 р. № 549 «Про внесення змін до Порядку складання, розгляду, затвердження та основних вимог виконання кошторисів бюджетних установ» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : zakon.rada.gov.ua/go/465-2013-п.

РУДЕНКО Наталія Олександрівна – старший викладач кафедри обліку і аудиту Чорноморського державного університету імені Петра Могили.

Наукові інтереси:

- облік в бюджетних установах;
- облікова політика підприємства.

Тел.: (моб.) (097)731–30–76.

E-mail: NathalieRudenko@gmail.com.

Стаття надійшла до редакції 23.10.2013