

*С. В. Свірко,
д. е. н., професор, Житомирський державний технологічний університет
Т. М. Тростенюк,
аспірант, Житомирський державний технологічний університет*

DOI: 10.32702/2306-6806.2019.2.41

ФУНКЦІЇ, ЗАВДАННЯ, ЕЛЕМЕНТИ ТА ПРИНЦИПИ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ В ДЕРЖАВНИХ ЗАКЛАДАХ ВИЩОЇ ОСВІТИ

*S. Svirko,
Doctor of Economics, professor,
T. Trosteniuk,
postgraduate student,
Zhytomyr State Technological University (Ukraine, Zhytomyr)*

FUNCTIONS, TASKS, ELEMENTS AND PRINCIPLES OF MANAGERIAL ACCOUNTING AT PUBLIC HIGHER EDUCATION INSTITUTIONS

Розглянуто елементи теоретичних засад підсистеми управлінського обліку в державних закладах вищої освіти (ДЗВО). В процесі проведення дослідження були використані методи: опису, аналізу, синтезу, дедукції, індукції, моделювання, порівняння та узагальнення. На підставі опрацювання базових положень управлінського обліку в цілому та бюджетній сфері зокрема, особливостей діяльності державних закладів вищої освіти як суб'єктів господарювання та розпорядників бюджетних коштів визначено склад користувачів інформації підсистеми управлінського обліку державних закладів вищої освіти, їх запити до вищевказаної підсистеми, сформовано склад функцій та завдань управлінського обліку ДЗВО, представлено характеристику складових управлінського обліку, адаптовано принципи управлінського обліку в ДЗВО та репрезентовано критерії інформації управлінського обліку в Україні. Отриманий результат уможливує постановку науково-обґрунтованої проблеми щодо формування підсистеми управлінського обліку в ДЗВО і є базисом для розбудови її методологічних, методичних та організаційних положень. Створення науково стійкої підсистеми управлінського обліку в ДЗВО України сприятиме підвищенню ефективності управління цими суб'єктами господарювання, використання бюджетних коштів на вищу освіту і, як кінцевий результат, зміцненню системи державних фінансів України.

The elements of theoretical foundations of the subsystem of managerial accounting in public higher education institutions. The study of scientific literature related to managerial accounting as well as the formation of a system of managerial accounting in public higher education institutions has been conducted. Such methods as

description, analysis, synthesis, deduction, induction, modeling, comparison as well as generalization were used during the research. On the basis of the principles of managerial accounting in general and the budget sphere, in particular as well as the peculiarities of the activities of public higher education institutions as business entities and budget fund managers the composition of users of the information of the subsystem of the managerial accounting of public higher education institutions as well as their requests to the above subsystem were defined, the composition of functions and tasks of managerial accounting of public higher education institutions were determined, the characteristic of components of managerial accounting was presented, the principles of managerial accounting in public higher education institutions and the criteria for information managerial accounting in Ukraine were presented. In the course of the study, visualization of the role of managerial accounting in the context of implementing the management function was implemented. It has been established that users of managerial accounting information are internal and external users of the corresponding functional segment. The obtained result makes it possible to formulate a scientifically substantiated problem regarding the formation of a subsystem of managerial accounting in public higher education institutions and is a basis for developing its methodological, methodical and organizational principles. Formation of a scientifically sustainable subsystem of managerial accounting in the public higher education institutions of Ukraine will increase the management efficiency of these business entities, use of budgetary funds for higher education and, as a result, strengthen the system of public finance in Ukraine.

Ключові слова: державні заклади вищої освіти, управлінський облік, користувачі інформації, функції, завдання, принципи, складові управлінського обліку, критерії інформації управлінського обліку.

Key words: public higher education institutions, managerial accounting, users of information, functions, tasks, principles, components of managerial accounting, criteria of managerial accounting information.

ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ У ЗАГАЛЬНОМУ ВИГЛЯДІ, ЇЇ ЗВ'ЯЗОК З ВАЖЛИВИМИ НАУКОВИМИ ТА ПРАКТИЧНИМИ ЗАВДАННЯМИ

Функціонування та розвиток сучасної вітчизняної вищої школи відбувається в умовах дії значної кількості детермінант різнополюсового характеру. Їх склад є досить різномірним, при цьому щодо діяльності державних закладів вищої освіти (далі — ДЗВО) останній поповнюється традиційним фактором значного перманентного обмеження фінансового забезпечення вищевказаних суб'єктів господарювання з боку держави як основного замовника і гравця на ринку освітніх послуг. Такий, фактично, рестриктивний режим сфери державних фінансів сегменту вищої школи спричиняє потребу у розбудові високоефективного механізму фінансового управління ДЗВО в умовах жорсткого лімітування їх фінансових ресурсів. На формування такого механізму спрямовано завдання з побудови підсистеми управлінського обліку, яка може стати дієвою і ефективною лише за умов формування стійкого науково-обґрунтованого теоретичного базису.

АНАЛІЗ ОСТАННІХ ДОСЛІДЖЕНЬ І ПУБЛІКАЦІЙ

Проблематикою управлінського обліку у різні часи переймалася значна кількість вітчизняних та зарубіж-

них вчених, зокрема: А. Апчер, П.І. Атамас, М.О. Бахрушина, П. Брюєр, Ф.Ф. Бутинець, М.А. Вахрушина, С.Ф. Голова, Р. Гаррісон, З.В. Гуцайлюк, Т.В. Давидюк, В.М. Добровський, К. Друрі, М.В., О.Д. Каверіна, Т.П. Карпова, М.В. Корягін, В.Е. Керімов, М.І. Кужельний, П.О. Куцик, Б. Нідзл, Л.В. Нападовська, С.А. Ніколаєва, Е. Норін, В.Ф. Палій, Дж. Рис, Б. Райан, Т. Скоун, Я.В. Соколов, В.В. Сопко, В.І. Ткач, М.В. Ткач, Ч. Хорнгрен, М.Г. Чумаченко, А.Д. Шеремет, А. Яругова та інші [1—3; 5—19; 21—25; 27—29]. Праці цих авторів презентують різне теоретичне та практичне бачення механізмів управлінського обліку суб'єктів виробничого сектору економіки. Дослідження питань бюджетного обліку в Україні у різні часи проводили в своїх працях вітчизняні вчені: П.І. Атамас, Л.О. Гуцайлюк, Р.Т. Джога, О.О. Дорошенко, Т.В. Канєва, І.О. Кондратюк, С.О. Левицька, Л.Г. Ловінська, С.В. Свірко, Н.І. Сушко, А.І. Фаріон, І.Д. Фаріон, О.О. Чечуліна, які зробили значний внесок у розбудову сучасного бухгалтерського обліку в секторі загального державного управління. Постановкою завдання щодо формування системи управлінського обліку в ДЗВО вирізняються дисертаційні роботи вітчизняних науковців: Т. Кондрашової ("Управлінський облік в ДВНЗ" (2007)), Ю. Харчук ("Обліково-аналітичне забезпечення фінансової стійкості вищих навчальних закладів



Рис. 1. Загальний взаємозв'язок управлінського обліку з функціями управління

державної та комунальної власності" (2014)), О. Григорів ("Бюджетування в системі управлінського обліку ДВНЗ: методика і організація" (2014)). Віддаючи належне науковим результатам вказаних вчених слід визнати фрагментарно опрацьованими питання теоретичної площини управлінського обліку ДЗВО, зокрема в частині функцій, завдань та принципів вказаної облікової підсистеми.

МЕТА ДОСЛІДЖЕННЯ

Метою дослідження є визначення складу функцій, завдань та принципів управлінського обліку ДЗВО з метою набуття теоретичним базисом управлінського обліку комплексного всеохоплюючого характеру.

ВИКЛАДЕННЯ ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ

Ідентифікація первинних позицій управлінського обліку ДЗВО, до яких відносять його функції та завдання, пов'язана з визначенням ролі управлінського обліку в економічному житті відповідних суб'єктів, вивченням кола споживачів облікової інформації, їх запитів.

Згідно існуючим загальним підходам до управлінського обліку в бюджетних установах мета управлінського обліку полягає у формуванні та передачі інформаційних даних управлінському персоналу внутрішнього та зовнішнього поля керівництва за для обґрунтування вибору, підготовки та забезпечення прийняття управлінських рішень в сфері контролю, планування, прогнозування економічної ефективності діяльності вказаних суб'єктів господарювання, в частині ціноутворення продуктів діяльності (послуг, робіт, продукції) бюджетних установ та оцінки ефективності прийняття управлінських рішень [20; 26]. Зважаючи на вищевказане визначення, управлінський облік слід вважати відповідним інструментом управління.

Нагадаймо, що у найбільш узагальненому вигляді управління — це діяльність суб'єкта, що проявляється у цілеспрямованому, організуючому впливі на об'єкт управління, з метою приведення останнього у бажаний для суб'єкта стан. Управлінська система — це єдине ціле, що існує і розвивається завдяки взаємодії його компонентів. Один із фундаторів теорії менеджменту А. Файоль (1841—1825) виділяв п'ять функцій: планування, організацію, розпорядництво, координування й контроль. Впродовж наступного сторіччя науковці умотивували визначення шести функцій: планування, організацію, координування, стимулювання, регулювання та контроль. Останні здобутки вчених свідчать про доцільність виділення лише чотирьох функцій: функції координування й регулювання фактично є складовими функції планування, організації, мотивації й контролю). Узагальнюючи вищевказане візуалізуємо роль управлінського обліку в контексті реалізації функцій управління (рис. 1).

Змістовне наповнення зв'язків функціонально-векторного характеру пропонується презентувати у відповідних запитах користувачів.

Питання ідентифікації користувачів інформації управлінського обліку ДЗВО доречно розглядати через призму визначення мети вказаної підсистеми та з урахуванням позиції авторів, викладеної та обґрунтованої

в їх попередніх публікаціях. Відповідно до них можемо констатувати, що користувачами інформації управлінського обліку виступають внутрішні та зовнішні користувачі відповідного сегменту функціонального спрямування, а саме: управлінський персонал. Зауважимо, що в контексті бюджетних механізму та системи, а також класичної моделі управління будь-яким економічним суб'єктом, до складу зовнішніх користувачів ДЗВО необхідно віднести головного розпорядника бюджетних коштів відповідного галузевого спрямування, який в більшості випадків представлений Міністерством освіти та науки України; склад користувачів внутрішнього кола охоплює сукупність управлінського персоналу різних ланок управління.

Акцентуємо, що діяльність головного розпорядника бюджетних коштів регламентується Бюджетним кодексом України, а саме стаття 22 закріплює такі функціональні повноваження останнього [4]:

1) розробка планів діяльності на плановий та наступні за плановим два бюджетні періоди (включаючи заходи щодо реалізації інвестиційних проектів);

2) організація та забезпечення на підставі плану діяльності та індикативних прогнозних показників бюджету на наступні за плановим два бюджетні періоди складання проекту кошторису та бюджетного запиту і подання їх Міністерству фінансів України (місцевому фінансовому органу);

3) отримання бюджетних призначень шляхом їх затвердження у законі про Державний бюджет України (рішення про місцевий бюджет); прийняття рішення щодо делегування повноважень на виконання бюджетної програми розпорядниками бюджетних коштів нижчого рівня та/або одержувачами бюджетних коштів, розподіл та доведення до них у встановленому порядку обсягів бюджетних асигнувань;

4) затвердження кошторисів розпорядників бюджетних коштів нижчого рівня (плани використання бюджетних коштів одержувачів бюджетних коштів), якщо інше не передбачено законодавством;

5) розробка проектів порядку використання коштів державного бюджету за бюджетними програмами, здійснення заходів за якими потребує нормативно-правового визначення механізму використання бюджетних коштів;

6) розробка та затвердження паспортів бюджетних програм і складання звітів про їх виконання, здійснення аналізу показників виконання бюджетних програм (у разі застосування програмно-цільового методу у бюджетному процесі), при цьому забезпечуючи: своєчасність затвердження паспортів бюджетних програм, достовірність і повноту інформації, що в них міститься; відповідність змісту паспортів бюджетних програм закону про Державний бюджет України (рішенням про місцевий бюджет) та/або розпису бюджету (крім випадків внесення змін до паспортів бюджетних програм у разі внесення змін до спеціального фонду кошторису бюджетної установи в частині власних надходжень бюджетних установ), порядкам використання бюджетних коштів і правилам складання паспортів бюджетних програм та звітів про їх виконання; підтвердження результативних показників бюджетних програм офіційною

державною статистичною, фінансовою та іншою звітністю, даними бухгалтерського, статистичного та внутрішньогосподарського (управлінського) обліку, запровадження форми внутрішньогосподарського (управлінського) обліку для збору такої інформації;

7) здійснення управління бюджетними коштами у межах встановлених йому бюджетних повноважень та оцінки ефективності бюджетних програм, забезпечуючи ефективне, результативне і цільове використання бюджетних коштів, організацію та координацію роботи розпорядників бюджетних коштів нижчого рівня та одержувачів бюджетних коштів у бюджетному процесі;

8) здійснення контролю за своєчасним поверненням у повному обсязі до бюджету коштів, наданих за операціями з кредитування бюджету, а також кредитів (позик), отриманих державою (Автономною Республікою Крим чи територіальною громадою міста), та коштів, наданих під державні (місцеві) гарантії;

9) здійснення внутрішнього контролю за повнотою надходжень, взяттям бюджетних зобов'язань розпорядниками бюджетних коштів нижчого рівня та одержувачами бюджетних коштів і витрачанням ними бюджетних коштів;

10) забезпечення організації та ведення бухгалтерського обліку, складання та подання фінансової і бюджетної звітності у порядку, встановленому законодавством;

11) забезпечення доступності інформації про бюджет відповідно до законодавства.

Аналіз представлених позицій свідчить про переважно більшість таких (виділено курсивом), що безпосередньо відносяться до субординаційного механізму розпорядників бюджетних коштів, яким, фактично, і передбачає перший рівень управління бюджетними установами в цілому, а отже, і ДЗВО зокрема. Віднесення до них 6-го пункту пояснюється змістом програмно-цільового методу у бюджетному процесі, до характеристики якого ст. 20 Бюджетного кодексу України відносить зокрема таке [4]: особливими складовими програмно-цільового методу у бюджетному процесі є бюджетні програми, відповідальні виконавці бюджетних програм, паспорти бюджетних програм, результативні показники бюджетних програм; бюджетні програми визначаються головними розпорядниками бюджетних коштів; відповідальний виконавець бюджетних програм визначається головним розпорядником бюджетних коштів за погодженням з Міністерством фінансів України (місцевим фінансовим органом), при цьому відповідальним виконавцем бюджетних програм може бути головний розпорядник бюджетних коштів за бюджетними програмами, виконання яких забезпечується його апаратом, та/або розпорядник бюджетних коштів нижчого рівня, який виконує бюджетні програми у системі головного розпорядника; відповідальний виконавець бюджетних програм у процесі їх виконання забезпечує цільове та ефективне використання бюджетних коштів протягом усього строку реалізації відповідних бюджетних програм у межах визначених бюджетних призначень; на всіх стадіях бюджетного процесу його учасники в межах своїх повноважень здійснюють оцінку ефективності бюджетних програм, що передбачає заходи з моніторингу, аналізу та контролю за цільовим та ефективним використанням бюджетних коштів.

Все вищевказане дозволяє сформулювати такі запити до підсистеми управлінського обліку ДЗВО з боку зовнішнього управління в частині забезпечення:

- дотримання встановлених обсягів асигнувань;
- дотримання показників кошторису як в частині надходжень, так і видатків;
- формування показників бюджетних програм та результативних показників звітності щодо виконання останніх на предмет їх достовірності та повноти;
- проведення оцінки ефективності бюджетних програм в цілому;

— ефективного, результативного і цільового використання бюджетних коштів;

— проведення внутрішнього контролю за повнотою надходжень, взяттям бюджетних зобов'язань, витрачанням бюджетних коштів.

Вивчення особливостей діяльності ДЗВО уможливіє виокремлення запитів управлінської ланки внутрішнього ланцюга управління в такому інформаційно-функціональному складі щодо забезпечення:

— здійснення поточного кошторисного планування, бюджетування, контролю, аналізу та прийняття управлінських рішень;

— здійснення оперативного контролю за видатками, витратами, доходами та оцінку результатів діяльності бюджетних установ в цілому та структурних підрозділів зокрема, у тому числі на предмет ефективності в контексті досягнення соціально-економічної мети їх діяльності;

— зниження рівня суб'єктивності в процесі прийняття рішень управлінським персоналом бюджетних установ;

— мотивування праці персоналу ДЗВО з метою підвищення її ефективності та результативності;

— утворення внутрішніх інформаційних зв'язків комунікаційного характеру між різними рівнями управління та структурними підрозділами одного рівня;

— оптимізації використання ресурсів ДЗВО;

— перспективного (тактичного та стратегічного) планування і координування розвитку ДЗВО у майбутньому на підставі аналізу й оцінки фактичних результатів їх діяльності та діяльності однотипних суб'єктів господарювання.

Представлені запити користувачів фактично відтворюють завдання управлінського обліку, які, за умов відповідного сегментування, можуть бути екстрапольовані у вигляді такої сукупності функцій: інформаційна; бюджетна; контрольна; захисна; комунікативна; аналітична; прогностична.

Функціонально-векторний запит підсистеми управлінського обліку ДЗВО формує її складові, до яких слід віднести [20; 26]:

— планування, що включає кошторисне планування та бюджетування. Зазначена складова передбачає характеристику кошторису ДЗВО, видів, форм, внутрішньої структури (загальний та спеціальний фонди, поточні та капітальні видатки) та етапів підготовки кошторисів, визначення організаційних аспектів та функцій бюджетування та висвітлення методики складання кошторисів в установі. В основі кошторисного планування ДЗВО покладено економічну класифікацію видатків бюджету, яка потребує деталізованої характеристики; основна ланка управлінської системи — центри відповідальності — вивчаються в контексті кошторисного планування з позицій методичного та організаційного підходів. На продовження вказаної позиції опрацювання потребують характеристика бюджетування з позиції особливої функціонального елементу процесу управління ДЗВО, методи бюджетування для формування бюджетів, етапи організації контролю за виконання бюджетів, порядок контролю на основі гнучких кошторисів, а також особливості бюджетування в умовах калькулювання за видами діяльності в ДЗВО;

— система калькулювання витрат, яка передбачає визначення: підходів до калькулювання витрат за видами діяльності в ДЗВО, положень системи функціонально-орієнтованого калькулювання витрат в ДЗВО, методів калькулювання витрат, які вже застосовуються в сучасній практиці або можуть бути застосовані у ДЗВО. Важливими позиціями в межах системи калькулювання витрат виступає калькулювання за поточними і капітальними витратами, система управлінського обліку витрат;

— облік і контроль за центрами відповідальності, в межах якої потребують визначення положення: поняття і класифікації центрів відповідальності в ДЗВО,

принципи обліку і оцінки діяльності центрів відповідальності в ДЗВО, звітність центрів відповідальності ДЗВО, облік і оцінка діяльності центрів витрат у ДЗВО, системи обліку відповідальності в ДЗВО, стратегічний управлінський облік в ДЗВО. Розкриттю підлягають також питання сутності управлінської звітності в ДЗВО, форми і вимог управлінської звітності, показників управлінської звітності в установі, організації управлінської звітності в ДЗВО;

— аналіз, що являє собою структурований процес дослідження економічних явищ на рівні структурних підрозділів та власне ДЗВО і оцінки їх чутливості до змін внутрішніх та зовнішніх факторів та управлінського впливу, який пов'язаний з усіма іншими складовими управлінського обліку. До сфери вивчення аналізу підпадає як основна функціональна діяльність ДЗВО в цілому, так і структурних підрозділів, виражена у обраних відповідно до цілей управлінського обліку економічних показниках. У процесі аналізу визначаються взаємозв'язок та взаємозалежність структурних підрозділів щодо виконання планових завдань, відхилення та причини, що спричинили зміну результатів та ефективності діяльності, за результатами чого приймаються відповідні управлінські рішення;

— ціноутворення продукту діяльності ДЗВО, який може бути представлений у вигляді навчально-освітньої послуги та виконання науково-дослідних робіт. Цей елемент передбачає визначення загальних положень ціноутворення на продукт діяльності ДЗВО, мети, завдань, принципів визначення вартості продукту діяльності ДЗВО, методів ціноутворення (традиційні підходи, порівняльна характеристика, фактори впливу на вибір методу), характеристики інформація про витрати, яка готується в підсистемі управлінського обліку, як основа ціноутворення продукту діяльності ДЗВО;

Опрацювання підходів до визначення принципів управлінського обліку в цілому [1—3; 5—19; 21—25; 27—29] та зокрема в бюджетних установах [20, 26] дозволило здійснити таку їх адаптацію в контексті об'єкта дослідження: принцип організаційно-методичної незалежності (кожний ДЗВО самостійно визначає правила організації та методики управлінського обліку); принцип орієнтації на досягнення стратегічних цілей ДЗВО (прийняття рішень на будь-якому рівні і вибір найоптимальнішого з них підкорено пріоритетам розвитку ДЗВО в цілому); принцип оцінки результатів діяльності структурних підрозділів ДЗВО (передбачає визначення тенденцій і перспектив кожного підрозділу у формуванні фінансових результатів ДЗВО від виробництва до реалізації продукту); принцип результативності (означає, що при здійсненні будь-яких видів діяльності слід постійно співставляти витрати та вигоди, понесені в результаті діяльності, з отриманим результатом, при цьому результат повинен перевищувати затрати); принцип відповідальності (за величину затрат і результатів відповідальність несе конкретна особа, яка здійснює контроль над ними); принцип багатоваріантності (при підготовці інформації необхідно враховувати всі варіанти, при кінцевому виборі найоптимальнішого з них); принцип комплексності (поєднання внутрішньогосподарського обліку з плануванням, нормуванням, контролем та аналізом ДЗВО). Оскільки принципи управлінського обліку безпосередньо впливають на процес продукування інформаційного поля та його кінцевий результат, доречним на заключення уявляється наведення критеріїв інформації управлінського обліку ДЗВО, до яких віднесено такі [1—3; 5—29]:

— доцільність — інформація, що формується в межах управлінського обліку має відповідати адресному запиту користувачів, що формується на підставі мети його діяльності, і не містити зайвих даних;

— корисність — інформація управлінського обліку має привертати увагу користувачів до проблемної сфе-

ри чи напряму діяльності і надавати об'єктивну оцінку діям управлінців відповідних рівнів;

— достовірність — інформація управлінського обліку повинна бути вірогідною та максимально об'єктивною, що забезпечить прийняття найбільш оптимальних управлінських рішень;

— зручність та простота — інформація управлінського обліку має подаватись у зрозумілій максимально спрощеній формі, яка сприяє швидкому сприйняттю та обробці цієї інформації користувачами;

— наочність — інформація управлінського обліку має бути представлена таким чином, щоб демонструвати найважливіші позиції об'єктів вивчення;

— аналітичність — інформація управлінського обліку має бути адекватною цілям та завданням управлінського аналізу, містити дані експрес-аналізу чи біти придатною для проведення послідовного аналізу в найкоротші терміни;

— порівнянність — інформація управлінського обліку у формі звітних даних має забезпечувати можливість співставлення їх за різні періоди часу;

— економічність — витрати на підготовку інформації управлінського обліку не повинні перевищувати економічний ефект від її використання;

— оперативність — інформація управлінського обліку має готуватись та передаватись користувачам у оптимальні терміни для прийняття відповідного управлінського рішення;

— гнучкість — інформація управлінського обліку має забезпечувати варіантність прийняття управлінських рішень в умовах зміни оточуючого середовища та факторів впливу;

— умовна конфіденційність — інформація управлінського обліку не підлягає оприлюдненню і використовується внутрішнім та зовнішнім колом користувачів-управлінців.

ВИСНОВКИ З ПРОВЕДЕНОГО ДОСЛІДЖЕННЯ

Представлені в статті елементи теоретичних основ управлінського обліку державних закладів вищої освіти слугують продовженню формування базових положень вказаної облікової підсистеми з урахуванням сучасних світових підходів та особливостей діяльності та статусності державних закладів вищої освіти. Подальше їх опрацювання дозволить створити сукупність методичних положень усіх складових управлінського обліку державних закладів вищої освіти, а отже, сприяти його розвитку в цілому.

Література:

1. Апчерч А. Управленческий учет: принципы и практика / Пер. с англ. / Под ред. Я.В. Соколова, И.А. Смирновой. — М. Финансы и статистика. — 2002. — С. 952.
2. Атамас П.И. Управлінський облік: навчальний посібник. — К.: Центр навчальної літератури. — 2006. — С. 440.
3. Бахрушина М.А. Бухгалтерский учет управленческий: уч. пособие: ВЗФЭИ. — М.: ЗАО "Финстатинформ", 2000. — С. 359.
4. Бюджетний кодекс України від 08.07.2010 № 2456-VI [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>
5. Гаррисон Р., Норин Э., Брюер П. Управленческий учет / Пер. с англ. О.В. Чумаченко. — К.: Companion Group, 2007. — С. 1024.
6. Голов С.Ф. Управлінський облік: підручник. — К.: Лібра, 2003. — С. 704.
7. Добровський В.М., Гнилицька Л.В., Коршикова Р.С. Управлінський облік: навч. посібник. — К.: КНЕУ, 2005. — С. 278.
8. Друри К. Управленческий и производственный учет: учебник / Пер. с англ. — М: ЮНИТИ-ДАНА, 2002. — С. 1071.

9. Каверина О.Д. Управленческий учет: системы, методы, процедуры. — М.: Финансы и статистика, 2003. — С. 352.
10. Карпова Т.П. Управленческий учет: учебник. — М.: Аудит, ЮНИТИ, 1998. — С. 350.
11. Керимов В.Э. Управленческий учет: учебник. Изд. 2 изм. и доп. — М.: Изд.-торг. корпорация "Дашков и К", 2003. — С. 416.
12. Корягін М.В., Куцик П.О. Проблеми та перспективи розвитку бухгалтерської звітності: [монографія]. — Львів: ЛКА. — 2016. — С. 276.
13. Лень В.С. Управлінський облік: навч. посібник. — 2-вид., випр. — К.: Знання-Прес, 2006. — С. 317.
14. Нападівська Л.В. Управлінський облік: монографія. — Дніпропетровськ: Наука і освіта, 2000. — С. 356.
15. Нападівська Л.В. Управлінський облік: Підручник. — К.: Наука. — 2004. — С. 550.
16. Нидлз Б. и др. Принципы бухгалтерского учета / Пер. с англ. / Под ред. Я. В. Соколова. — М.: Финансы и статистика, 1993. — С. 496.
17. Николаева С.А. Особенности учета затрат в условиях рынка: система "директ-костинг". — М.: Финансы и статистика. — 1993. — С. 125.
18. Радецька Л.П., Овод Л.В. Управлінський облік: навчальний посібник. — К.: Академія, 2007. — С. 352.
19. Райан Боб. Стратегический учет для руководителя / Пер. с англ. — М.: Аудит, ЮНИТИ, 1998. — С. 616.
20. Свірко С.В. Концептуалізація управлінського обліку в бюджетних установах України // Вчені записки. Науковий збірник. Вип. 14. Ч. 2. — К.: КНЕУ, 2012. — С. 167—173.
21. Скоун Т. Управленческий учет / Пер. с англ. / Под ред. Н.Д. Эриашвили. — М.: Аудит, ЮНИТИ, 1997. — С. 170.
22. Соколов Я.В. Бухгалтерский учет от истоков до наших дней. — М.: ЮНИТИ, 1996. — С. 638.
23. Ткач В.И., Ткач М.В. Управленческий учет: международный опыт. — М.: Финансы и статистика, 1994. — С. 144.
24. Управленческий учет / Под ред. В. Паляя и Р. Вандер Вила. — М.: ИНФРА, 1997. — С. 480.
25. Управленческий учет: Учеб. пособие / Под ред. А.Д. Шеремета. — М.: ИД ФБК-ПРЕСС, 2000. — С. 512.
26. 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. — С. 538.
27. Хендриксен Э.С., Ван Бреда М.Д. Теория бухгалтерского учета / Под ред. Я.В. Соколова. — М.: Финансы и статистика. — 1997.
28. Хорнгрен Ч.Г., Фостер Дж. Бухгалтерский учет: управленческий аспект. — М.: Финансы и статистика, 1995. — С. 416.
29. Яругова А. Управленческий учет: опыт экономически развитых стран / Пер. с пол. — М.: Финансы и статистика, 1991. — С. 237.
6. Holov, S.F. (2003), Upravlins'kyj oblik [Managerial Accounting]. Kyiv, Libra, 2003.
7. Dobrovs'kyj, V.M. Hnylyts'ka, L.V. and Korshykova, R.S. (2005), Upravlins'kyj oblik [Managerial Accounting] Kyiv, KNEU, p. 278.
8. Druri, K. Upravlencheskij i proizvodstvennyj uchets [Managerial and production accounting]. M.: JuNITI-DANA, 2002. p. 1071.
9. Kaverina, O.D. (2003), Upravlencheskij uchets: sistemy, metody, procedury [Managerial accounting: systems, methods, procedures]. M.: Finansy i statistika, p. 352.
10. Karpova, T.P. (1998), Upravlencheskij uchets [Managerial Accounting]. M.: Audit, JuNITI, p. 350.
11. Kerimov, V.Je. (2003), Upravlencheskij uchets [Managerial Accounting]. M.: Izd.-torg. korporacija "Dashkov i K", p. 416.
12. Koriahin, M.V. and Kutsyk, P.O. (2016), Problemy ta perspektyvy rozvytku bukhgalters'koi zvitnosti [Problems and prospects of financial statements]. L'viv: LKA, p. 276.
13. Len', V.S. (2006), Upravlins'kyj oblik [Managerial Accounting]. 2.vyd., vypr. K.: Znannia-Pres, p. 317.
14. Napadovs'ka, L.V. (2000), Upravlins'kyj oblik [Managerial Accounting]. Dnipropetrovs'k: Nauka i osvita, p. 356.
15. Napadovs'ka L.V. (2004), Upravlins'kyj oblik, [Managerial Accounting]. K.: Nauka, p. 550.
16. Nidlz, B. and other (1993), Principy buhgalterskogo ucheta [Accounting Concepts]. M.: Finansy i statistika, p. 496.
17. Nikolaeva, S.A. (1993), Osobennosti ucheta zatrat v uslovijah rynka: sistema "direkt-kosting" [Features of cost accounting in market conditions: the system "direct costing"]. M.: Finansy i statistika, p. 125.
18. Radets'ka, L.P. and Ovod, L.V. (2007), Upravlins'kyj oblik [Managerial Accounting]. K.: Akademia, p. 352.
19. Rajan, Bob (1998), Strategicheskij uchets dlja rukovoditelja [Strategic Accounting for Leaders]. M.: Audit, JuNITI, p. 616.
20. Svirko, S.V. (2012), Konceptualizacija upravlins'skogo obliku v bjudzhetnyh ustanovah Ukrainy [Conceptualization of managerial accounting in budgetary institutions of Ukraine]. Vcheni zapysky. Naukovyj zbirnyk. Vyp.14. ch. 2. K.: KNEU, pp. 167—173.
21. Skoun, T. (1997), Upravlencheskij uchets [Managerial Accounting]. M.: Audit, JuNITI, p. 170.
22. Sokolov, Ja.V. (1996), Buhgalterskij uchets ot istokov do nashih dnei [Accounting from the beginnings to the present day], M.: JuNITI, p.638.
23. Tkach, V.I. and Tkach, M.V. (1994), Upravlencheskij uchets: mezhdunarodnyj opyt [Managerial accounting: international experience]. M.: Finansy i statistika, p. 144.
24. Palij, V. andi Vander Vila R. (1997), Upravlencheskij uchets [Managerial Accounting]. M.: INFRA, p. 480.
25. Sheremet, A.D. (2000), Upravlencheskij uchets [Managerial Accounting]. M.: ID FBK-PRESS, p. 512.
26. Svirko, S.V. and Zarosylo, A.P. (2012), Upravlins'kyj oblik i analiz u bjudzhetnyh ustanovah [Managerial accounting and analysis in budgetary institutions]: navch. posib. /; M-vo osvity i nauky, molodi ta sportu Ukrainy, Kyi'vs'kyj nac. ekon. un-t imeni Vadyma Get'mana. K.: KNEU, p. 538.
27. Hendriksen, Je.S. and Van Breda, M.D. (1997), Teorija buhgalterskogo ucheta [Accounting Theory]. M.: Finansy i statistika.
28. Horngren, Ch.G. and Foster, Dzh. (1995), Buhgalterskij uchets: upravlencheskij aspekt [Accounting: management aspect]. M.: Finansy i statistika, p. 416.
29. Jarugova, A. (1991), Upravlencheskij uchets: opyt jekonomicheskii razvityh stran [Managerial accounting: experience of economically developed countries]. M.: Finansy i statistika, p. 237.

Стаття надійшла до редакції 23.01.2019 р.