



УДК 657.1:378.1

JEL Classification: M41, I23

Василь Пігош

Мукачівський державний університет,
вул. Ужгородська, 26, м. Мукачево, Україна
e-mail: pigosh_vasya@mail.ru

старший викладач кафедри обліку і контролю сфери послуг та соціальної структури

ФОРМУВАННЯ СИСТЕМИ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ В ДЕРЖАВНИХ ВИЩИХ НАВЧАЛЬНИХ ЗАКЛАДАХ

Анотація. У статті обґрунтовано доцільність розробки механізму формування відповідної організаційної структури управлінського обліку у вищих державних навчальних закладах. Розроблено етапи впровадження управлінського обліку. Відповідно до характеристик кожного з етапів сформовано авторські підходи до вирішення проблемних питань та внесено рекомендації щодо документального забезпечення системи управлінського обліку. Автором акцентується увага в основному на таких об'єктах обліку як доходи й видатки. Проведені наукові дослідження дозволили зробити висновок про доцільність використання в якості інструментарію для розробки оптимізаційних моделей методів фінансового та стратегічного аналізу, економіко-математичного моделювання. Джерелами здійснення такого аналізу має виступати як фінансова, так і управлінська звітність.

Ключові слова: управлінський облік, бюджетні установи, вищі навчальні заклади.

Васи́лий Пігош

ФОРМИРОВАНИЕ СИСТЕМЫ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА В ГОСУДАРСТВЕННЫХ ВЫСШИХ УЧЕБНЫХ ЗАВЕДЕНИЯХ

Аннотация. В статье обоснованы целесообразность разработки механизма формирования соответствующей организационной структуры управленческого учета в высших государственных учебных заведениях. Разработаны этапы внедрения управленческого учета. В соответствии с характеристиками каждого из этапов сформированы авторские подходы к решению проблемных вопросов и внесены рекомендации по поводу документального обеспечения системы управленческого учета. Автором акцентируется внимание в основном на таких объектах учета как доходы и расходы. Проведенные научные исследования позволили сделать вывод о целесообразности использования в качестве инструментария для разработки оптимизационных моделей методов финансового и стратегического анализа, экономико-математического моделирования. Источниками осуществления такого анализа должны выступать как финансовая, так и управленческая отчетность.

Ключевые слова: управленческий учет, учреждения, высшие учебные заведения.

Vasyl Pigosh

Mukachevo State University
Uzhhorods'ka str., 26, Mukachevo, Ukraine
e-mail: pigosh_vasya@mail.ru

Senior lecturer, Department of accounting and control services and social structure

FORMATION OF MANAGERIAL ACCOUNTING SYSTEM AT THE STATE HIGHER EDUCATIONAL INSTITUTIONS

***Abstract.** Expediency of working-out of the mechanism of formation of formation of managerial accounting appropriate organizational structure at the state higher educational institutions has been substantiated in the article. The stages of implementation of managerial accounting have been worked-out. Author's approaches to the solving of the problems have been formed and recommendations concerning documentary providing of managerial accounting system have been worked-out according to characteristics of every stage. The author focuses his attention mainly on such objects of accounting as revenues and expenditures. The research conducted allowed to come to conclusion concerning the expediency of the use the methods of fiscal and strategic analysis. Economic-mathematical modeling as the tool for optimization models working-out. Financial as well as managerial accounts must be as the resources of carrying-out such an analysis.*

***Keywords:** managerial accounting; budgetary institutions; higher educational institutions.*

Постановка проблеми. Сучасна економіка ставить нові вимоги до системи управління діяльністю вищих навчальних закладів, яка повинна, з одного боку, бути адаптованою до змін зовнішнього середовища, а з другого – сама сприяти забезпеченню проведення необхідних змін. Розв'язати таке завдання неможливо без удосконалення та розвитку обліково-аналітичного забезпечення. Слід зазначити, що останнє не відповідає вимогам управління. Нині діюче обліково-аналітичне забезпечення в основному зорієнтоване на внутрішньо-системні потреби, на розв'язання задач внутрішньо-системного характеру. Загальносистемні задачі поза полем зору системи обліку, за винятком фінансової діяльності.

Характерною рисою сучасного розвитку національної економіки у цілому, як заодно і галузі вищої освіти, є формулювання нової теорії процесів та посилення значущості управлінського обліку. Управління процесами та обліково-аналітичне забезпечення взаємопов'язані. Останнє повинно бути адаптоване до системи управління процесами. Натомість практика свідчить, що існуюче обліково-аналітичне забезпечення необхідно удосконалювати, виходячи із вимог зовнішнього конкурентного середовища та системи менеджменту. Все це не забезпечує швидкість у формуванні інформації для обґрунтування управлінських рішень, внаслідок чого знижується результативність та ефективність функціонування вищих закладів освіти.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Аналіз економічних джерел та професійної вітчизняної літератури свідчить про певну епізодичність проведення досліджень такої тематики. Частково ці питання розглядаються в працях таких науковців, як Т. М. Боголіб [1, с. 95-102], Р. Т. Джога, С. В. Свірко, Л. М. Сідельник [3], Т. М. Кондратова [5], С. В. Сисюк [11], Т. В. Рижа [10] та інших.

Справедливо також відзначити, що у сучасних дослідженнях мало уваги приділяється питанням управлінського обліку, аналізу та прогнозуванню діяльності бюджетних установ, у тому числі державних вищих навчальних закладів. Усунення названої прогалини забезпечить значне поліпшення результатів діяльності і якості послуг, що надаються.

Невирішені частини проблеми. Для державних вищих навчальних закладів впровадження системи управлінського обліку вимагає вирішення щонайменше двох ключових проблем:

- обґрунтування доцільності й розробки механізму формування відповідної організаційної структури;
- розробки методології, організації, алгоритмів і порядку ведення.

Вирішення першої вимагає, визначення предмета й об'єктів управлінського обліку та використання в якості методу дослідження економіко-математичних підходів і формування відповідних оптимізаційних моделей. Окрім цього, важливо врахувати інноваційні підходи щодо вирішення організаційних питань. Стосовно другої, доцільним буде здійснення критичної оцінки існуючих підходів до організації управлінського обліку та розробка загальнометодологічних засад його ведення в державних вищих навчальних закладах.

Постановка завдання. Мета статті полягає в обґрунтуванні доцільності розробки механізму формування організаційної структури управлінського обліку у вищих державних навчальних закладах та розробці етапів його впровадження.

Виклад основного матеріалу. Існуюча на сьогодні методологія бухгалтерського обліку виділяє два блоки облікового механізму: управлінський та фінансовий. Такий підхід є обґрунтованим і забезпечує раціональне поєднання свободи дій вищих учбових закладів і централізованого керівництва шляхом організації обліку та фінансової звітності [8, с. 140-141].

Результативність будь-якої організаційної системи залежить як від рівня збалансованості її основних підсистем, так і здатністю управління реалізувати сформований потенціал.

Оскільки всі підсистеми взаємозв'язані і взаємозалежні, то із зміною певних параметрів в одній з них, необхідна зміна і в інших підсистемах. Особливо потребує змін обліково-аналітичне забезпечення, покликане здійснювати інформаційне забезпечення управління, сприяти підвищенню обґрунтованості управлінських рішень. У зв'язку з цим важливо забезпечити збалансованість між ретроспективним обліково-аналітичним осмисленням господарських явищ і процесів, та перспективним (стратегічним) передбаченням [7].

Орієнтація на пріоритетність останніх є обґрунтованим підходом до формування обліково-аналітичного забезпечення сучасного типу. При створенні такої системи необхідно враховувати можливості системи управління, а саме: ситуаційне управління; управління по відхиленнях; управління за результатами; управління, зорієнтоване на успіх; управління по цілях; програмно-цільове управління.

Ураховуючи той факт, що оптимізаційні можливості належать до сфери не бухгалтерського, а управлінського обліку, щорічне скорочення обсягів фінансового забезпечення вищої освіти актуалізує дослідження останнього в якості важливого засобу поліпшення результатних показників.

Тому цілком справедливим є твердження Т. М. Кондрашової про те, що незважаючи на розробку низки теоретичних і практичних положень щодо формування й виконання кошторисів бюджетних установ, слід констатувати, що на сьогодні недостатньо уваги приділяється проблемам управлінського обліку в сфері вищої освіти. Відтак нагальним є поглиблення досліджень у цій сфері [5, с. 4-5].

Управлінський облік – це система збору облікової інформації, яка використовується переважно керівниками. Управлінський облік являє собою внутрішньосистемний облік і за своєю суттю є конфіденційним, оскільки ведеться з метою забезпечення керівництва оперативною, фінансовою та нефінансовою інформацією у визначеній ними формі для планування, управління бюджетними коштами, оцінки і контролю за використанням бюджетних коштів.

Оцінка практичних потреб управління дозволяє стверджувати, що предметом управлінського обліку є поточна діяльність бюджетних установ, пов'язана з використанням

та управління ресурсами установи, об'єктами виступають доходи й видатки, а також їх структура.

Існує два підходи до організації управлінського обліку: паралельний і інтегрований. Паралельний підхід передбачає наявність двох автономних систем обліку, які характеризуються: різноманітною спрямованістю (орієнтацією) обліку; різними принципами відображення доходів і видатків і можливими суттєвими відмінностями в результатах; спеціалізацією облікових працівників.

Інтегрований підхід виходить з того, що відображення операцій відбувається на основі одних і тих самих документів (подій) в єдиній базі даних бухгалтерського обліку. Перевагою такого підходу є: уникнення дублювання облікових операцій; відсутність необхідності координації дій різних облікових підрозділів; зв'язок управлінського і фінансового обліку через баланс.

На сучасному етапі в Україні відбувається становлення системи управлінського обліку. На нашу думку, доцільно запроваджувати інтегрований підхід до організації управлінського обліку, хоча на етапі становлення більш доступним для користувача є паралельний підхід.

Попри це, подальша зміна підходу вимагає відповідної аналітичної адаптації, перебудови економічного мислення та сприйняття результатної інформації відповідальними працівниками, а також додаткових затрат (часу на навчання, ресурсного забезпечення тощо).

Власне, саме тому при вирішенні проблеми організації управлінського обліку слід виходити не лише з існуючих можливостей, а й з урахуванням подальших перспектив його розвитку. В даному випадку комплексність має бути основним атрибутом, а обліково-аналітичне забезпечення являти собою інтегровану систему, покликану забезпечувати управління вищих закладів освіти необхідною зведено-аналітичною інформацією.

Розвиваючи взаємопов'язаність базової інформаційної складової управління діяльністю державних вищих навчальних закладів (нею виступає, як уже зазначалося, обліково-аналітичне забезпечення, сформоване системами обліку й аналізу) як інтегрованої системи фінансового й управлінського обліку, слід визначити ключові організаційні етапи та пріоритети останнього.

Найбільш емною та основоположною складовою діяльності державних вищих навчальних закладів виступає фінансове забезпечення. Відповідно, забезпечення раціонального його використання – ключове завдання системи управління та його складової управлінського обліку. Ефективне управління доходами та видатками повинно бути центральним напрямом розвитку оптимізаційного механізму управлінського обліку. Попри сувору урегульованість і регламентацію здійснення фінансового забезпечення бюджетних установ, ті суб'єкти, які використовують наукові підходи у цих питаннях досягають значно кращих результатів. В умовах хронічної нестачі бюджетних коштів, їх розпорядники повинні жорсткіше контролювати видатки на заробітну плату, обладнання, розвиток матеріально-технічної бази та інфраструктури. Таким чином мінімізація затрат стає ключовим завданням керівництва державними вищими навчальними закладами.

Процес фінансового забезпечення дійсно виступає першою й основною умовою діяльності державних вищих навчальних закладів. На даному етапі важливим завданням обліково-аналітичних служб є не лише сприяння раціональному використанню отриманих засобів, а й досягнення збалансованості доходів і видатків. У цьому контексті суттєву роль відіграє налагодження та формування об'єктивних теоретико-організаційних і методологічних засад планування й прогнозування. Розробка кошторисів, маючи у своїй основі ряд спільних рис із бюджетуванням, служить обґрунтуванням доцільності застосування елементів управлінського обліку, як важеля оптимізації мікроекономічних показників державних вищих навчальних закладів.

Формування показників кошторису державного вищого навчального закладу, що здійснюється у встановленому на даний час порядку, характеризується рядом проблемних аспектів, вирішення яких можливе завдяки застосуванню підходів, притаманних

управлінському обліку. Саме тому на стадії здійснення обґрунтування доцільності ведення управлінського обліку в державних вищих навчальних закладах слід акцентувати увагу на фінансовому забезпеченні загалом (в т.ч. впровадження системи управлінського обліку), процесі здійснення видатків та формуванні системи внутрішнього документального забезпечення управління ними (аналітичних розрахунках, звітності тощо).

У цілому формування ефективної системи управлінського обліку в державних вищих навчальних закладах доцільно здійснювати в шість етапів: обґрунтування, ідентифікація (визначення) джерел, суб'єктів і об'єктів, розробка системи документообороту та форм документації; формування макета (схеми) загальної моделі; організація; експлуатація та удосконалення (самовдосконалення: доповнення, ліквідація неузгодженостей тощо) (рис. 1).

Зважаючи на наявність такої найбільш суттєвої проблеми у діяльності державних вищих навчальних закладах як недостатність фінансового забезпечення основною потребою слід визнати необхідність ведення управлінського обліку витрат. Таким чином, по складовій (1) результатом моніторингу потреб виступає потреба у системі обліку, здатній забезпечувати більш раціональне використання коштів на здійснення діяльності з надання освітніх послуг. Застосування принципів і методології управлінського обліку дозволить досягти збалансованості доходів і видатків, їх оптимізації, а також покращення результатів діяльності у цілому. При цьому мова іде не лише про фінансові показники, а й про якість та доступність освітніх послуг.

Моніторинг потреб у розвитку управлінському обліку нерозривно пов'язаний з вибором його об'єктів. В ідеальному варіанті, вони мали б охоплювати усі складові (грошові кошти, матеріальні та нематеріальні ресурси, розрахунки і ін.). Проте такий підхід трудо- і фінансово-затратний, а тому не надто прийнятний для таких бюджетних установ, як державні вищі навчальні заклади. Більш доцільним є вибір об'єктів обліку, котрі мають найбільший вплив на забезпечення підвищення ефективності діяльності освітніх закладів. Без додаткових розрахунків, лише на основі ємності і ролі в забезпеченні діяльності таким об'єктом можна визнати доходи і видатки. Отже, система управлінського обліку в досліджуваних установах повинна мати в своїй основі саме їх.

При розрахунку ефективності (на першому етапі вона є прогнозою) найбільш прийнятним може стати підхід, за якого розрахунок здійснюється шляхом порівняння витрат і ефекту від впровадження нової системи обліку.

По складовій (2) для державних вищих навчальних закладів на даний момент часу, в силу жорсткого законодавчого регулювання видатків за встановленими напрямками (КЕКВами), практично неможливо використати виділені фінансові ресурси на формування системи управлінського обліку. Цьому має передувати попереднє закладення витрат у кошторис на наступний рік, тому у часовому відрізку впровадження системи управлінського обліку може бути відтерміноване на певний період часу. Винятком може стати лише отримання грантів на розвиток державних цільових програм. Зважаючи на факт приналежності досліджуваних закладів до категорії установ, що фінансуються з бюджету, питання фінансування є проблематичним. Власне тому при виборі об'єктів і суб'єктів управлінського обліку слід керуватися можливістю якомога меншого залучення коштів, виділених на функціонування навчального закладу. Для державних вищих навчальних закладів, особливо економічного профілю, виходом зі становища може бути залучення студентів до здійснення діяльності, що кваліфікується як управлінський облік у наукових гуртках, при проходженні практики, здійсненні наукових досліджень тощо. У випадку отримання позитивних результатів, хай навіть лише теоретично обґрунтованих, керівництво навчальних закладів може виходити з клопотанням щодо залучення коштів на розвиток системи управлінського обліку. Іншим виходом зі становища може бути покладення обов'язків з ведення вказаного обліку на працівників облікової, аналітичної та маркетингової служб (при цьому автоматично вирішується питання суб'єктів управлінського обліку).

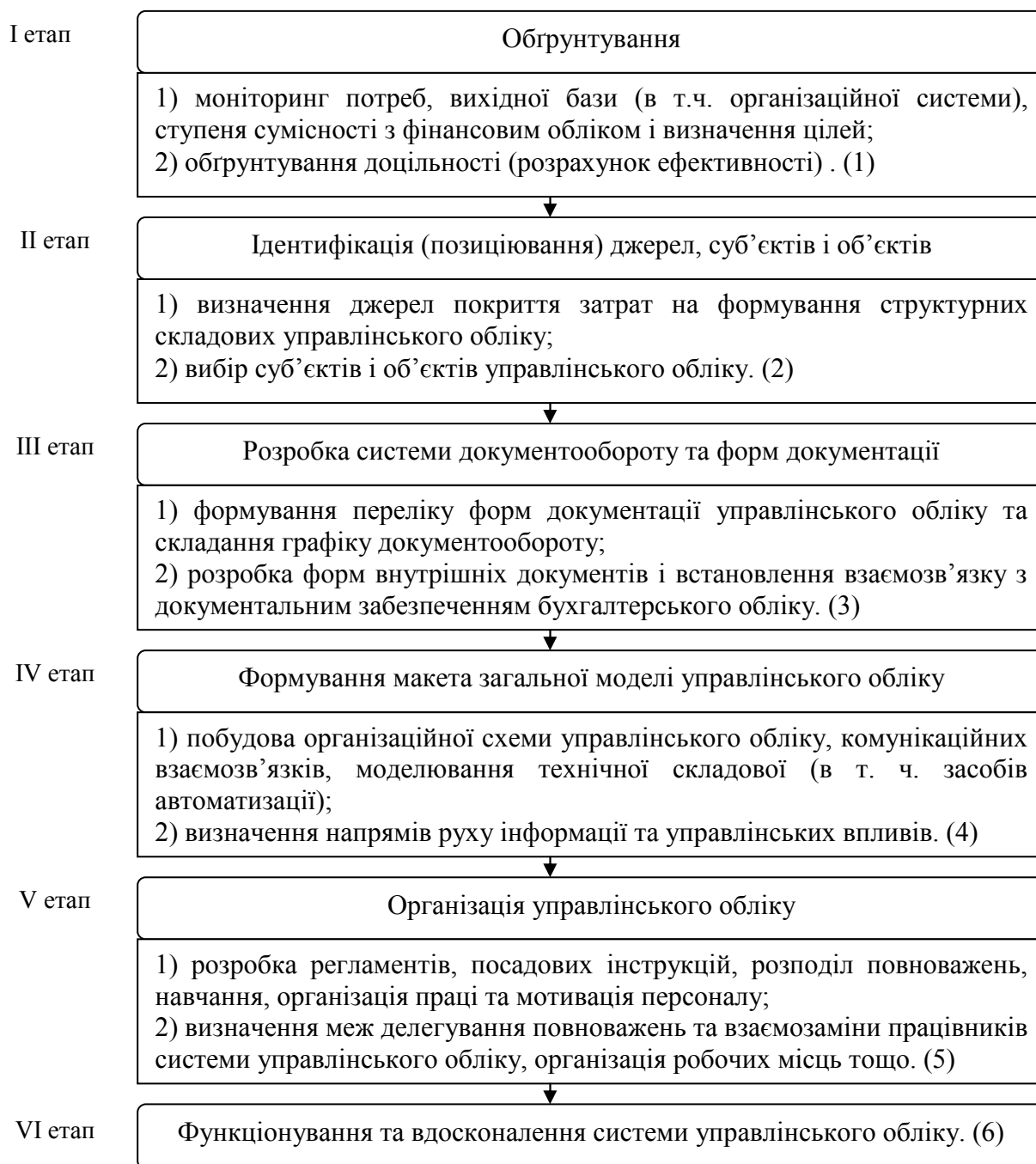


Рис. 1. Рекомендовані етапи формування системи управлінського обліку в державних вищих навчальних закладах

На етапі (3) формування облікової системи управлінського спрямування варто виходити з мети зниження рівня видатків, а тому, в першу чергу, брати за основу саме такий об'єкт обліку як видатки (витрати). Оскільки джерелом розвитку вказаної системи обліку виступатиме спеціальний фонд (котрий формується за рахунок надання платних послуг), саме на цей напрям діяльності варто скерувати зусилля. У випадку прийняття вказаного рішення щодо об'єкта управлінського обліку подальша проектувальна й організаційна діяльність буде спрямована у більш конкретному руслі – розробці відповідної системи документування.

В сучасній обліковій літературі та наукових публікаціях з питань управлінського обліку в державних вищих навчальних закладах, акцент робиться на виокремленні центрів витрат [2; 6; 9].

При цьому в основному таким визнають кафедри навчального закладу. Попри певну аргументованість названого підходу, в даному випадку існують і деякі дискусійні аспекти. Зокрема, у випадку застосування названого структурного підрозділу в якості центру витрат, поза його межами залишаються цілий ряд неврахованих затратних операцій і ресурсів. Серед них: витрати на обслуговування і забезпечення навчального процесу (в т.ч. опалення, освітлення, прибирання технічне забезпечення тощо). Якщо у виробничих суб'єктів господарювання такі витрати обліковуються на окремих рахунках обліку (як загальновиробничі та адміністративні), то стосовно бюджетних установ такий підхід не практикується. Як свідчать фактичні калькуляції, саме ці витрати мають найбільшу питому вагу у собівартості освітніх послуг (по окремих навчальних закладах – це більше 65 відсотків). Цей аргумент виступає не на користь виділення кафедр в якості центрів витрат. Окрім цього, кафедри це структурні підрозділи, у складі яких немає осіб, відповідальних за витрати та осіб, що мали б займатися їх формуванням, розподілом за напрямками тощо. Фактично жоден із членів кафедри, як заодно і завідувач, не здійснюють діяльності, пов'язаної з організацією фінансових питань, оформленням будь-яких фінансових документів. Єдиним документом, що має відношення до однієї зі статей (КЕКВ) видатків є таблиць обліку робочого часу. Тому більш прийнятною можна вважати систему управлінського обліку, організовану як складову загальної системи управління, спрямовану на оптимізацію видатків у цілому.

В такому разі, структурні підрозділи, в тому числі ті ж таки кафедри, можуть бути включені у названу систему як учасники освітнього процесу та процесів надання освітніх послуг на правах інформаційних модульних складових. Останні в умовах тотальної автоматизації усіх процесів, котрі відбуваються у вищих навчальних закладах, за умови формування відповідних документальних підходів (формування облікових і аналітичних форм) відіграватимуть роль модераторів і акумулюватимуть інформацію (в тому числі нефінансову), використання якої дозволить сформувати більш вдалих і оптимальний затратний механізм.

Наступний етап (4) впровадження системи управлінського обліку (формування макета його моделі) покликаний узгодити усі складові, включаючи комунікаційні зв'язки та напрями руху інформації.

По обраному напрямі (доходи-видатки) на даний час в економічній літературі [4, с. 11-15; 9] пропонується застосовувати маржинальний підхід, метод директ-костинг, позамовний метод, облік витрат за центрами відповідальності тощо. Однак використання названих підходів стикається з рядом суперечностей. Зокрема, якщо взяти першу рекомендацію (маржинальний підхід), то слід врахувати, що бюджетні установи мають статус неприбуткових установ, відповідно про жоден прибуток тут мова не може йти. Таким чином його можуть використовувати лише приватні навчальні заклади. Стосовно інших методів існують проблеми організаційного характеру, а саме: директ-костинг передбачає врахування лише змінних витрат, однак частка постійних у вартості освітніх послуг є достатньо вагомою, щоб її ігнорувати. Більш вдалою є ідея використання позамовного методу чи методу обліку за центрами відповідальності (хоч стосовно останнього досить проблематичним є розмежування центрів витрат). У зв'язку з цим авторський підхід полягає у реалізації комплексного зниження рівня витрат і збільшення доходів діяльності державних вищих навчальних закладів. У цьому випадку задача оптимізації може розглядатися з двох точок зору: мінімізація використання ресурсів для виконання намічених цілей, або максимізація результату в умовах заданих ресурсів.

Зібрана з усіх структурних підрозділів інформація про можливості зниження рівня видатків (за окремо розробленими формами управлінського обліку) забезпечить формування відповідних заходів. Розв'язання цільової функції економії витрат відобразить кількісні

параметри та можливості оптимізації. Стосовно максимізації результату, можна скористатися майже аналогічним підходом: формування аналітичних записок, звітів, анкет та іншої документації управлінського обліку для виявлення можливостей і напрямів максимізації доходів державного вищого навчального закладу. В цілому це стосуватиметься здебільшого доходів спеціального фонду. Таким чином у системі управлінського обліку може бути ефективно застосована багатофакторна регресія. Сформовані на цій основі прогнози бюджету виступатимуть еталонним макетом видатків і доходів.

Організація, як фаза впровадження управлінського обліку, вирішує проблему внутрішньої організаційної структури суб'єкта, управлінських повноважень і розподіл відповідальності. Окрім цього саме на даному етапі здійснюється підбір персоналу та шляхів виконання ділових операцій.

На етапі організації (5) визначаються завдання управління, звітність, котра має формуватися в системі управлінського обліку відповідно до внутрішньої структури суб'єкта, вказуються можливості поліпшення організаційної структури та визначається основа і зважений підхід для оцінки ефективності делегованого виконання обов'язків з управління [12, с. 16].

У державних вищих навчальних закладах, які не планують формувати окремих відділ управлінського обліку можуть делегувати обов'язки з його ведення обліковим працівникам, працівникам аналітичних, маркетингових чи інших економічних служб. Для цього слід внести доповнення до посадових інструкцій. При формуванні спеціального відділу управлінського обліку варто розробити нові посадові інструкції для кожного облікового працівника.

Слід зазначити, що центр інформаційних технологій, досліджень та оптимізації в якості інструментарію для розробки оптимізаційних моделей доходів і видатків, а також діяльності державного вищого навчального закладу у цілому, зобов'язаний використовувати не лише просту оцінку за відхиленнями, а й методи фінансового, стратегічного аналізу, економіко-математичне моделювання. Джерелами здійснення такого аналізу має виступати як фінансова, так і управлінська (звітність центру управлінського обліку) звітність. Варто підкреслити, що автоматизація вказаних розрахунків значно прискорить процес і оперативність управлінського реагування на керування господарськими операціями вищого навчального закладу з метою забезпечення економії фінансових і матеріальних ресурсів, а також забезпечення зростання обсягів доходів. На практиці важливо вдало поєднати систему управлінського обліку з фінансовим, а також вміло використовувати аналітичні методи при опрацюванні економічної інформації для потреб управління.

Висновки та перспективи подальших досліджень. Аналіз існуючої практики обліку дозволяє стверджувати, що в сучасних умовах назріла потреба формулювання нової теорії процесів та посилення значущості управлінського обліку. Автором розроблено етапи впровадження управлінського обліку у вищих державних навчальних закладах та зроблено відповідний опис кожного з них. Відповідно до характеристик кожного з етапів сформовано авторські підходи до вирішення проблемних питань та внесено рекомендації щодо документального забезпечення системи управлінського обліку. Акцентується увага в основному на таких об'єктах обліку як доходи й видатки.

Проведені наукові дослідження також дозволили зробити висновок про доцільність використання в якості інструментарію для розробки оптимізаційних моделей методів фінансового, стратегічного аналізу, економіко-математичного моделювання тощо. Джерелами здійснення такого аналізу має виступати як фінансова, так і управлінська звітність.

Використана література:

1. Боголіб Т. М. Формування бюджету вищого навчального закладу / Т. М. Боголіб // Фінанси України. – 2004. – № 10. – С. 95–102.
2. Гринь А. М. Бюджетирование вуза как необходимое условие его экономической устойчивости / А. М. Гринь // Университетское управление: практика и анализ. – 2002. – № 4 (23). – С. 23-32.
3. Джога Р. Т. Бухгалтерський облік у бюджетних установах: підручник / Джога Р. Т., Свірко С. В., Сідельник Л. М. – К.: КНЕУ, 2003. – 483 с.
4. Кондрашова Т. Директ-костинг у системі управлінського обліку й аналізу вищих навчальних закладів державної форми власності / Т. Кондрашова // Схід. – 2006. – № 5 (77). – С. 11-15.
5. Кондрашова Т. М. Управлінський облік в державних вищих навчальних закладах [Текст]: дис.... канд. екон. наук : 08.00.09 / Т.М.Кондрашова; Київ. нац. екон. ун-т ім. В.Гетьмана. – К., 2007. – 20 с.
6. Кондрашова Т. М. Управлінський облік в державних вищих навчальних закладах: автореферат дисертації на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук / Т. М. Кондрашова. – К.: КНЕУ, 2007. – 22 с.
7. Ананькіна Е. А. Контроллінг как инструмент управления предприятием / Е. А. Ананькіна, С. В. Данилочкін, Н. Г. Данилочкіна и др. – М.: Аудит – ЮНИТИ, 1998. – 279 с.
8. Король Г. Методичний підхід до розробки і удосконалення обліково-аналітичної системи підприємства / Г.Король, Ю. Труш // Обліково-аналітичні системи суб'єктів господарської діяльності в Україні: Тези міжнар. наук.-практ. конф. – Львів. – 2005. – С. 140-141.
9. Куцинська М. В. Удосконалення класифікації центрів відповідальності ДВНЗ / М. В. Куцинська // Матеріали II Міжнародної науково-практичної конференції „Пріоритети нової економіки знань в ХХІ сторіччі”. – Дніпропетровськ: ПДАБА, 2011. – С. 119 – 123.
10. Рижа Т. В. Особливості бюджетування вищих навчальних закладів / Т. В. Рижа // Вісник Хмельницького національного університету. 2010. – № 2, Т. 3. – С. 176–182.
11. Сисюк С. В. Облік і контроль витрат і калькулювання собівартості платних освітніх послуг [Текст] : автореферат дис.... канд. екон. наук : 08.00.09 / С. В. Сисюк ; Київ. нац. екон. ун-т ім. В.Гетьмана. – К., 2008. – 20 с.
12. Stevanović, N., Interni obračun, informisanje i upravljanje u preduzeću, XX Simpozijum SRFRS, Partizanske vode, 1989. – P. 16–18.

REFERENCES

1. Boholib T. M. Formation budget university. Finance of Ukraine [*Formuvannya byudzhetu vyshchoho navchal'noho zakladu. Finansy Ukrainy*]. 2004, No. 10, pp. 95-102.
2. Grin' A. M. Budgeting university as a necessary condition for its economic stability. [*Bjuzhzhetrovanie vuza kak neobhodimoe uslovie ego jekonomicheskoy ustojchivosti.*]. *University Management: Practice and Analysis - Universitetskoe upravlenie: praktika i analiz*, 2002, No. 4 (23), pp. 23-32.
3. Dzhoja R. T., Svirko S. V., Sidel'nyk L. M. Accounting for budgetary institutions: a textbook [*Bukhhalters'kyi oblik u byudzhetnykh ustanovakh: pidruchnyk*]. Kyiv, KNEU, 2003, p. 483.
4. Kondrashova T. Direct costing in the system of management accounting and analysis of higher education institutions of state ownership [*Dyrekt-kostynh u systemi upravlins'koho obliku y analizu vyshchyykh navchal'nykh zakladiv derzhavnoyi formy vlasnosti*], *East – Skhid*, 2006, No. 5 (77), pp. 11-15.
5. Kondrashova T. M. Managerial Accounting in public universities: Dis candidate. Econ. sciences: 08.00.09 [*Upravlins'kyi oblik v derzhavnykh vyshchyykh navchal'nykh zakladakh: dys.... kand. ekon. nauk : 08.00.09*], Kyiv, nat. econ. univ., 2007, p. 20.
6. Kondrashova T. M. Managerial Accounting in public higher education: Dissertation for the degree of candidate of economic sciences [*Upravlins'kyi oblik v derzhavnykh vyshchyykh navchal'nykh zakladakh: avtoreferat dysertatsiyi na zdobuttya naukovoho stupenya kandydata ekonomichnykh nauk*], Kyiv, KNEU, 2007, p. 22.
7. Anan'kina E. A., Danilochkin S. V., Danilochkina N. G. Controlling as a management tool business [*Kontrolling kak instrument upravleniya predpriyatiem*], Moscow, Audit - UNITY, 1998, p. 279.
8. Korol' H., Trush Yu. Methodological approach to the development and improvement of accounting and analytical enterprise system.. [*Metodychnyy pidkhid do rozrobky i udoskonalennya oblikovo-analitychnoyi systemy pidpryyemstva*], Lviv, *Accounting and analytical systems business entities in Ukraine: Abstracts Intern. scientific-practical. conf - Oblikovo-analitychni systemy sub'yektiv hospodars'koyi diyal'nosti v Ukraini: Tezy mizhnar. nauk.-prakt. Konf*, 2005, pp. 140-141.
9. Kutsyn'ska M. V. Improvement grading centers liable SHEE. [*Udoskonalennya klasyfikatsiyi tsentriv vidpovidal'nosti DVNZ.*], Dnepropetrovsk, *Proceedings of the Second International Scientific Conference "The priorities of the new knowledge economy in the twentieth century" - Materialy II Mizhnarodnoyi naukovopraktychnoyi konferentsiyi „Priorytety novoyi ekonomiky znan' v KhKhI storichchi”*, 2011, pp. 119-123.
10. Ryzha T. V. Features budgeting universities. [*Osoblyvosti byudzhetuvannya vyshchyykh navchal'nykh zakladiv.*], *Bulletin Khmel'nitsky National University - Visnyk Khmel'nyts'koho natsional'noho universytetu* 2010, No. 2, Vol. 3, pp. 176-182.

11. Sysyuk S. V. Accounting and control costs and costing of paid educational services: abstract degree candidate. Econ. sciences: 08.00.09 [*Oblik i kontrol' vytrat i kal'kulyvannya sobivartosti platnykh osvitnikh posluh: avtoreferat dys.... kand. ekon. nauk : 08.00.09*], Kyiv, nat. econ. univ., 2008, p. 20.
12. Stevanović, N., Interni obračun, informisanje i upravljanje u preduzeću, XX Simpozijum SRFRS, Partizanske vode, 1989, p. 16–18.

Рецензія: д.е.н., проф. Мілашовська О. І.

Reviewed: Dr., Prof. Mishalovska O. I.

Received: September, 2012

1st Revision: October, 2012

Accepted: November, 2012

