

**С.В. Свірко, д.е.н., проф.
Т.М. Тростенюк, аспір.**

Житомирський державний технологічний університет

Передумови запровадження управлінського обліку в державних закладах вищої освіти

Розглянуто передумови виникнення підсистеми управлінського обліку в ДЗВО. В процесі проведення дослідження були використані методи: опису, аналізу, синтезу, дедукції, індукції, порівняння та узагальнення, ретроспективний та історико-системний. На підставі опрацювання підходів до розвитку управлінського обліку в цілому та бухгалтерського обліку в Україні зокрема, напрямів реформування бюджетного обліку з кінцевим формування системи бухгалтерського обліку в секторі загального державного управління, умов та векторів розбудови оновленої системи управління державними фінансами та державного управління визначено основні чинники виокремлення управлінського обліку в межах вітчизняного бухгалтерського обліку ДЗВО на сучасному етапі його розвитку. Отриманий результат уможливує постановку науково-обґрунтованої проблеми щодо формування підсистеми управлінського обліку в ДЗВО і є базисом для розбудови її теоретичних, методологічних, методичних та організаційних положень. Формування науково стійкої підсистеми управлінського обліку в ДЗВО України сприятиме підвищенню ефективності управління цими суб'єктами господарювання, використання бюджетних коштів на вищу освіту, а отже зміцненню системи державних фінансів України.

Ключові слова: державні заклади вищої освіти; бюджетний облік; управлінський облік; державні фінанси.

Постановка проблеми. Умови розвитку сучасного суспільства вимагають значного акцентування на галузі вищої освіти, оскільки розбудова ефективного постіндустріального інформаційного суспільства безпосередньо пов'язана з стимулюванням сфер, в яких продукуються знання, як то освіта та наука. Економічно розвинуті країни вже створили всі умови для трансформування своєї економічної моделі: за розрахунками Світового банку у складі національного багатства США наприклад основні виробничі фонди складають 19 %, природні ресурси – 5 %, людський капітал – 76 % [14]. За цих умов формування ефективної системи вищої освіти стає невід'ємною умовою успішної інтеграції України не тільки до освітнього, а й економічного світового простору. Однією з детермінант такої модернізації виступає створення дієвого механізму економічного управління вищою освітою, зокрема її облікового забезпечення.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питання управлінського обліку у різні часи досліджували такі провідні вітчизняні та зарубіжні вчені як: А.Апчер, М.О. Бахрушина, П.Брюер, Ф.Ф. Бутинець, М.А. Вахрушина, С.Ф. Голов, Р.Гаррісон, З.В. Гуцайлюк, Т.В. Давидюк, В.М. Добровський, К.Друрі, Т.П. Карпова, О.Д. Каверіна, В.Е. Керімов, М.І. Кужельний, 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 [1, 2, 7, 6, 9–11, 15–18, 21, 27, 28, 30, 35–38]. В працях зазначених авторів сформовано стійкий базис та методичну надбудову підсистеми управлінського обліку суб'єктів виробничої сектору економіки. Дослідження питань обліку в бюджетній сфері України в різні часи проводили в своїх працях вітчизняні вчені П.Й. Атамас, Л.О. Гуцайлюк, Р.Т. Джога, О.О. Дорошенко, Т.В. Канева, 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 в розбудову сучасного бухгалтерського обліку в секторі загального державного управління. Проблематика формування системи управлінського обліку в ДВНЗ (до 2017 р.) або ДЗВО (з прийняття Закону України «Про освіту» [25] безпосередньо була опрацьована в таких дисертаціях вітчизняних науковців: Кондрашова Т. – «Управлінський облік в ДВНЗ» (2007), Харчук Ю. – «Обліково-аналітичне забезпечення фінансової стійкості вищих навчальних закладів державної та комунальної власності» (2014), Григорів О. – «Бюджетування в системі управлінського обліку ДВНЗ: методика і організація» (2014). Поза значні досягнення вказаних науковців в опрацьованні питань управлінського обліку залишається невирішеними низка теоретичних, методологічних, методичних та організаційних положень, що уповільнюють процес імплементації управлінського обліку у облікову практику вітчизняні ЗВО.

Метою дослідження є виявлення та формування передумов запровадження управлінського обліку у систему бухгалтерського обліку закладів вищої освіти України з метою підвищення ефективності їх діяльності.

Викладення основного матеріалу. Сучасний стан розвитку вищої освіти характеризується наявністю однією з розвинутих за обсягом мереж закладів вищої освіти на континенті, в межах якої на сьогодні здійснюється підготовка більше півтора мільйона студентів (табл. 1, 2) [29].

Мережа та кількість студентів вищих навчальних закладів в Україні (ЗВО)
(на початок навчального року)

	Кількість ВНЗ, од		Кількість студентів у ВНЗ, тис. осіб	
	I-II рівнів акредитації	III-IV рівнів акредитації	I-II рівнів акредитації	III-IV рівнів акредитації
1990/91	742	149	757,0	881,3
1991/92	754	156	739,2	876,2
1992/93	753	158	718,8	855,9
1993/94	754	159	680,7	829,2
1994/95	778	232	645,0	888,5
1995/96	782	255	617,7	922,8
1996/97	790	274	595,0	976,9
1997/98	660	280	526,4	1110,0
1998/99	653	298	503,7	1210,3
1999/00	658	313	503,7	1285,4
2000/01	664	315	528,0	1402,9
2001/02	665	318	561,3	1548,0
2002/03	667	330	582,9	1686,9
2003/04	670	339	592,9	1843,8
2004/05	619	347	548,5	2026,7
2005/06	606	345	505,3	2203,8
2006/07	570	350	468,0	2318,6
2007/08	553	351	441,3	2372,5
2008/09	528	353	399,3	2364,5
2009/10	511	350	354,2	2245,2
2010/11	505	349	361,5	2129,8
2011/12	501	345	356,8	1954,8
2012/13	489	334	345,2	1824,9
2013/14	478	325	329,0	1723,7
2014/15 ¹	387	277	251,3	1438,0
2015/16 ¹	371	288	230,1	1375,2
2016/17 ¹	370 ²	287 ³	217,3 ²	1369,4 ³
2017/18 ¹	372 ²	289 ³	208,6 ²	1330,0 ³

Традиційна структура мережі ЗВО в Україні, що характеризується на сьогодні співвідношенням 80/20 державної/комунальної та приватної форми їх власності (ДЗВО/ПЗВО), на тлі скорочення питомої ваги видатків на вищу освіту (3,5 % ВВП у 2009 р., 2,7 % ВВП у 2014-му, 2,3 % ВВП у 2016-му) [3, 8] виглядає досить економічно нестабільною та фінансово нестійкою. За цих умов постановка питання про формування у ДЗВО підсистеми управлінського обліку як елементу дієвої працездатної системи управління вказаними суб'єктами господарювання виступає нагальною потребою, а її вирішення є вкрай актуальним та необхідним. Формування методично-організаційні положень управлінського обліку у ДЗВО не можливе без опрацювання базових вихідних теоретичних положень, ключовими з яких є виявлення причин необхідності запровадження такої підсистеми в управлінсько-облікову практику вказаних суб'єктів господарювання.

Таблиця 2

Загальний контингент вищих навчальних закладів України (ЗВО)
(на початок навчального року)

	Кількість осіб, прийнятих на навчання до ВНЗ, тис. осіб		Кількість осіб, випущених з ВНЗ, тис. осіб		Кількість аспірантів, осіб ⁴	Кількість докторантів, осіб ⁴
	I-II рівнів акредитації	III-IV рівнів акредитації	I-II рівнів акредитації	III-IV рівнів акредитації		
1	2	3	4	5	6	7
1990	241,0	174,5	228,7	136,9	13374	...
1991	237,5	173,7	223,0	137,0	13596	503
1992	212,6	170,4	199,8	144,1	13992	592
1993	198,9	170,0	198,0	153,5	14816	765
1994	194,0	198,0	204,3	149,0	15643	927
1995	188,8	206,8	191,2	147,9	17464	1105
1996	183,4	221,5	185,8	155,7	19227	1197
1997	166,2	264,7	162,2	186,7	20645	1233
1998	164,9	290,1	156,9	214,3	21766	1247

1	2	3	4	5	6	7
1999	170,1	300,4	156,0	240,3	22300	1187
2000	190,1	346,4	148,6	273,6	23295	1131
2001	201,2	387,1	147,5	312,8	24256	1106
2002	203,7	408,6	155,5	356,7	25288	1166
2003	202,5	432,5	162,8	416,6	27106	1220
2004	182,2	475,2	148,2	316,2	28412	1271
2005	169,2	503,0	142,7	372,4	29866	1315
2006	151,2	507,7	137,9	413,6	31293	1373
2007	142,5	491,2	134,3	468,4	32497	1418
2008	114,4	425,2	118,1	505,2	33344	1476
2009	93,4	370,5	114,8	527,3	34115	1463
2010	129,1	392,0	111,0	543,7	34653	1561
2011	105,1	314,5	96,7	529,8	34192	1631
2012	99,8	341,3	92,2	520,7	33640	1814
2013	93,9	348,0	91,2	485,1	31482	1831
2014 ¹	69,5	291,6	79,1	405,4	27622	1759
2015 ¹	63,2	259,9	73,4	374,0	28487	1821
2016 ¹	60,6 ²	253,2 ³	68,0 ²	318,7 ³	25963	1792
2017 ¹	59,1 ²	264,4 ³	61,2 ²	359,9 ³	24786	1646

Примітка.*¹ Дані наведено без урахування тимчасово окупованої території Автономної Республіки Крим, м. Севастополя та тимчасово окупованих територій у Донецькій та Луганській областях.

²З 2016/17 навчального року – коледжі, технікуми, училища.

³З 2016/17 навчального року – університети, академії, інститути.

⁴На кінець 1990, 1991, ..., 2017 року.

В цілому розвиток положень управлінського обліку в світі припав на часи великої промислової революції і відбувався наступним чином (табл. 3) [4, 26, 13].

Таблиця 3

Розвиток управлінського обліку в світі

Часовий термін	Економічні обставини та запити	Реакція облікової системи
XVIII ст. –XIX ст.	процеси укрупнення промислових підприємств, що розпочались наприкінці Великої індустріальної революції, вимагали розширення складу та функцій управлінського персоналу; подальший бурхливий розвиток виробництва, загострення конкуренції, ускладнення технологій та організації виробництва	деталізація інформації для прийняття управлінських рішень в межах повноважень управлінського персоналу; формування суцільного деталізованого обліку витрат та калькулювання продукції
на зламі XX ст.	новації в сфері виробництва, наукової організації праці, управління в цілому та контролю виробництва зокрема	щоденна звітність для контролю затрат матеріалів, праці та енергії на одиницю продукції, систему операційних і капітальних бюджетів та оперативної звітності про витрати та доходи, започаткувати нормування витрат та оперативний аналіз їх відхилень
початок XX ст.	нестабільна політична ситуація в світі, подальший промисловий розвиток та посилення конкуренції, зародження військово-промислового комплексу, фінансові та економічні кризи	науково-обґрунтовані методики обліку витрат
середина XX ст.	посилення планової та контрольної функції управління	методики аналізу рішень та обліку витрат за центрами відповідальності з метою забезпечення інформації для планування й контролю
кінець XX ст. – початок XIX ст.	подальший розподіл функцій управління вищого рівня та поточного на рівні виробництва, що призвело до розвитку ідей стратегічного управління	стратегічний управлінський облік; подальший розвиток методів калькулювання продукції;

Генезис бюджетного обліку в цілому та бухгалтерського обліку в ДЗВО зокрема вказує на нерозривний його зв'язок з державними фінансами, які, фактично, виступили основою у формуванні вищевказаних облікової підсистеми [13, 34]. Нагадаймо, що ДЗВО виступають повноправними учасниками таких розподільно-перерозподільних відносин, а саме: при формуванні дохідної частини Державного бюджету – через виконання своїх зобов'язань як суб'єкту господарювання шляхом сплати податків, обов'язкових зборів та платежів, а також поповнення спеціального фонду Державного бюджету власними надходженнями; при виконання видаткової частини Державного бюджету – як розпорядники бюджетних коштів.

Опрацювання історичного розвитку державних фінансів в контексті облікового аспекту через онтогенез державного рахунковедення встановлено, що останні є нерозривними складовими єдиного механізму управління державою. Отже, логічним є вивчення питання зародження та становлення управлінського обліку в ДЗВО України в контексті як розвитку системи державних фінансів та її сучасних та перспективних запитів, так і розвитку власне бюджетного обліку як складової національної системи бухгалтерського обліку.

Дослідження історичного взаємозв'язку бюджетного обліку та державних фінансів України не виявило свідчень про наміри та фактичну потребу у виокремлення фінансового та управлінського обліку в межах цілісної систем як бюджетного обліку, так і бухгалтерського обліку в бюджетних установах зокрема в минулому [34, 22–26]. Зважаючи на викладений раніше історичний шлях формування, становлення та еволюції фінансового та управлінського обліку логічним є припущення про можливість такого розподілу в межах бухгалтерського обліку бюджетних установ в розвинутих країнах світу. Вивчення літературних джерел свідчить на користь такого припущення: процес формування та становлення методології, методики та організації фінансового та управлінського обліку бюджетних установ слід ідентифікувати в межах другої половини ХХ ст. [34, 22–26]. Вітчизняний бюджетний облік в цілому та бухгалтерський облік зокрема в цей період вирізнявся завидною відкритістю та достовірністю, що було цілком зрозумілим і виправданим в умовах функціонування народногосподарського комплексу економіки, панування державної власності над іншими її формами, надзвичайно розвинутої бюджетної сфери. Відсутність як такої конкуренції між однопрофільними бюджетними установами в умовах соціалістичної економіки з одного боку та значні обсяги їх фінансування шляхом відкриття кредитів з державного та місцевих бюджетів фактично зводила потребу у фінансовому та управлінському обліку нанівець.

Зміна економічної моделі нашої країни на засадах ринкових відносин поступово призвела до розвитку досить жорсткої конкуренції, яка, передусім, спостерігається в сфері освіти та охорони здоров'я. Нові умови господарювання вимагають модернізації механізмів управління бюджетною сферою загалом та ДЗВО зокрема, серед основного інструментарію якого, як і раніше, чільне місце посідає бухгалтерський облік. З іншого боку, перебудова економіки України призвела до необхідності модернізації державних фінансів в цілому та системи їх управління зокрема. Отже, нинішній етап розвитку бюджетного обліку в цілому та бухгалтерського обліку в ДЗВО зокрема свідчить про формування реальних передумов та наявність, на користь останніх, переконливих аргументів щодо запровадження підсистеми управлінського обліку [26]. Конкретизуємо останні, а саме:

1. Застосування програмно-цільового методу у плануванні та виконанні бюджетів. Нагадаймо, що згідно Бюджетного кодексу України «... програмно-цільовий метод у бюджетному процесі – метод управління бюджетними коштами для досягнення конкретних результатів за рахунок коштів бюджету із застосуванням оцінки ефективності використання бюджетних коштів на всіх стадіях бюджетного процесу» [5]. Реалізація підходів програмно-цільового методу в бюджетному процесі спричинила необхідність формування головними розпорядниками бюджетних коштів паспортів бюджетних програм, а в їх межах результативних показників діяльності вказаних суб'єктів господарювання, які мають бути досягнуті відповідальними виконавцями таких бюджетних програм – головними розпорядниками бюджетних коштів та розпорядниками бюджетних коштів (бюджетними установами, в даному випадку ДЗВО). Як зазначається в наказі МФУ від 29.12.2002 № 1098 «Про паспорти бюджетних програм» «... результативні показники бюджетної програми використовуються для оцінки ефективності бюджетної програми і включають кількісні та якісні показники, які визначають результат виконання бюджетної програми, характеризують хід її реалізації, ступінь досягнення поставленої мети та виконання завдань бюджетної програми. Такі показники повинні підтверджуватися офіційною державною статистичною, фінансовою та іншою звітністю, даними бухгалтерського, статистичного та внутрішньогосподарського (управлінського) обліку» [20]. Зауважимо, що за своїм складом такі показники поділяються на показники: витрат, продукту, ефективності, якості. Вочевидь, достовірність таких показників пов'язана з ефективно побудованим та організованим внутрішньогосподарським або управлінським обліком, який призначений забезпечувати процес управління оперативною інформацією про використання відповідних ресурсів та здійснення витрат як у вартісних, так і натуральних показниках з метою ефективного управління останніми;

2. Необхідність оптимізації бюджетних ресурсів в умовах жорсткого бюджетного дефіциту. Значимо, що доходи загального фонду ДЗВО, які, фактично виступають видатками Державного та місцевих бюджетів, мають тенденцію до стійкого перманентного скорочення. Логічним є те, що вимоги щодо ефективного, цільового використання бюджетних коштів, а також суворого режиму економії з кожним роком посилюються. Багаторічна світова практика управління витратами досить переконливо довела безумовну потребу у запровадженні саме підсистеми управлінського обліку, який виступає безальтернативним інформаційно-аналітичним базисом усього процесу управління витратами;

3. Ідентифікація – формальна з боку держави і фактична з боку споживачів кінцевого продукту – ДЗВО в якості товаровиробника, де товаром виступає специфічний результат їх діяльності – освітня послуга. Це, в свою чергу, сприяло повноцінному включенню вказаних суб'єктів господарювання до процесів виробництва і, як наслідок, конкурентної боротьби, за умовами якої метою кожного економічного суб'єкту стає максимально ефективно використання факторів виробництва за для набуття конкурентних переваг на ринку. Досягнення найвигідніших умов виробництва, збуту товару та отримання доходів потребує розбудови підсистеми управлінського обліку, яка і призвана через задоволення перманентних різновекторних інформаційних запитів внутрішнього керівного персоналу забезпечити ефективне функціонування економічного суб'єкту;

4. Потреба у модернізації системи управління ДЗВО в умовах відкритості світового ринку освітніх послуг, значних переваг та високої конкурентоздатності іноземних ВНЗ на тлі процесів економічної стагнації в Україні, що призводить до скорочення робочих місць та значної конкуренції на ринку праці. Така потреба посилюється загальним тенденціями розвитку державного управління в Україні та світі. Перебудова механізму управління вказаними суб'єктами господарювання на засадах сучасних обліково-управлінських підходів підвищить ефективність їх діяльності, уможливить досягнення високого рівня надання освітніх послуг, що забезпечить реальну конкурентоспроможності вітчизняних людських ресурсів;

5. Остаточне запровадження НП(С)БОДС в межах бюджетного обліку, які, фактично, уособлюють собою підходи загальноновизнаних в світі позицій фінансового обліку. Нагадаймо, що методологічні та методичні підходи, заявлені в НП(С)БОДС, кінцево спрямовані на формування певної сукупності показників фінансової та бюджетної звітності відповідного формату, що є максимально наближеними до загальноприйнятих за Керівництвом зі статистики державних фінансів. Вочевидь, означені перетворення забезпечать не тільки доступність сприйняття вищевказаних видів звітності широким колом зовнішніх користувачів інформації щодо державних фінансів України, що є надзвичайно важливим фактором в умовах сьогодення, так їх прозорість. За таких обставин, умовне виокремлення підсистеми фінансового обліку де-юре відбулось, що, в свою чергу, потребує фактичної постановки завдання виокремлення підсистеми управлінського обліку.

Висновки і перспективи подальших досліджень. Визначені детермінанти переконливо свідчать про необхідність розбудови підсистеми управлінського обліку в ДЗВО України. За цих умов, опрацювання та наукове обґрунтування теоретичних, методологічних, методичних та організаційних положень управлінського обліку в ДЗВО України є вкрай актуальним і необхідним. Реалізація вказаних завдань сприятиме посиленню фінансової стійкості останніх, їх конкурентоздатності, підвищенню ефективності їх господарювання, а отже і використання бюджетних коштів на макро-, мезо-, мікро- рівнях, що, в свою чергу, забезпечить оптимізацію системи державних фінансів України.

Список використаної літератури:

1. *Апчерч А.* Управленческий учет: принципы и практика / *А.Апчерч* ; под ред. *Я.В. Соколова, И.А. Смирновой* / пер. с англ. – М. : Финансы и статистика, 2002. – 952 с.
2. *Бахрушина М.А.* Бухгалтерский учет управленческий: ВЗФЭИ / *М.А. Бахрушина.* – М. : ЗАО «Финстатинформ», 2000. – 359 с.
3. *Башко В.* Фінансування освіти: скільки, кому і як / *В.Башко* [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://dt.ua/finances/finansuvannya-osviti-skilki-komu-i-yak-.html>.
4. *Бондарчук Н.В.* Історичні передумови розвитку управлінського обліку на підприємствах України / *Н.В. Бондарчук* // Ефективна економіка. – 2011. – № 12 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/efek_2011_12_7.
5. Бюджетний кодекс України : станом на 08.07.2010 р. : № 2456-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua>.
6. *Гаррисон Р.* Управленческий учет / *Р.Гаррисон, Э.Норин, П.Брюер* ; пер. с англ. *О.В. Чумаченко.* – К. : Companion Group, 2007. – 1024 с.
7. *Голов С.Ф.* Управлінський облік / *С.Ф. Голов.* – К. : Лібра, 2003. – 704 с.
8. *Голубчикова Ю.В.* Статистичний аналіз динаміки та стану розвитку ВНЗ України / *Ю.В. Голубчикова, А.З. Підгорний* // Статистика – інструмент соціально-економічних досліджень : збірник наук. студ. праць. – Вип. 3. – Ч. I. – Одеса : ОНЕУ. – 2017. – С. 7–14.

9. Друри К. Управленческий и производственный учет / К. Друри ; пер. с англ. – М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2002. – 1071 с.
10. Закон України «Про освіту» : № 2145-VIII : станом на 05.09.17 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2145-19#n2093>
11. Каверина О.Д. Управленческий учет: системы, методы, процедуры / О.Д. Каверина. – М. : Финансы и статистика, 2003. – 352 с.
12. Карпова Т.П. Управленческий учет / Т.П. Карпова. – М. : Аудит, ЮНИТИ, 1998. – 350 с.
13. Керимов В.Э. Управленческий учет / В.Э. Керимов. – Изд. 2 изм. и доп. – М. : Изд.-торг. корпорация «Дашков и К», 2003. – 416 с.
14. Кутер М.И. Введение в бухгалтерский учет / М.И. Кутер. – Краснодар : Просвещение-ЮГ, 2012. – 512 с.
15. Малыгина А.В. Роль образования в экономике и влияние экономики на образование / А.В. Малыгина [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://scienceforum.ru/2016/article/2016027739>.
16. Нападівська Л.В. Управлінський облік : монографія / Л.В. Нападівська. – Дніпропетровськ : Наука і освіта, 2000. – 356 с.
17. Нападівська Л.В. Управлінський облік / Л.В. Нападівська. – К. : Наука, 2004. – 550 с.
18. Принципы бухгалтерского учета / Б.Нидлз и другие ; пер. с англ. ; под ред. Я.В. Соколова. – М. : Финансы и статистика, 1993. – 496 с.
19. Николаева С.А. Особенности учета затрат в условиях рынка: система «директ-костинг» / С.А. Николаева. – М. : Финансы и статистика, 1993. – 125 с.
20. Про паспорти бюджетних програм : Наказ МФУ : станом 29.12.2002 р. : № 1098 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/ru/z0047-03/print1442832266850048>.
21. Райан Боб Стратегический учет для руководителя / Боб Райан ; пер. с англ. – М. : Аудит ; ЮНИТИ, 1998. – 616 с.
22. Свірко С.В. Бухгалтерський облік в бюджетних установах України: методологія і організація : дис. ... д.е.н. : Спец. 08.06.04 / С.В. Свірко. – Київський національний економічний ун-т ім. В.Гетьмана. – К., 2006. – 520 с.
23. Свірко С.В. Бухгалтерський облік у бюджетних установах: методологія та організація : монографія / С.В. Свірко. – К. : КНЕУ, 2006. – 243 с.
24. Свірко С.В. Державні фінанси України: визначальні вектори, результати та проблеми розвитку / Б.Ю. Кузьмінський, С.В. Свірко // Незалежний аудитор. – 2015. – № 13 (III). – С. 24–31.
25. Свірко С.В. Державні фінанси України: ретроспективний погляд крізь обліковий аспект / Б.Ю. Кузьмінський, С.В. Свірко // Незалежний аудитор. – 2015. – № 12 (II). – С. 21–32.
26. Свірко С.В. Передумови виникнення фінансового та управлінського обліку в бюджетних установах України / С.В. Свірко // Фінанси, облік і аудит. Збірник наукових праць. – № 27 (1). – К. : КНЕУ, 2016. – С. 244–259.
27. Скоун Т. Управленческий учет / Т.Скоун ; пер. с англ. / под ред. Н.Д. Эриаш-вили. – М. : Аудит ; ЮНИТИ, 1997. – 170 с.
28. Соколов Я.В. Бухгалтерский учет от истоков до наших дней / Я.В. Соколов. – М. : ЮНИТИ, 1996. – 638 с.
29. Статистичні дані за ВНЗ України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.ukrstat.gov.ua/operativ/operativ2005/osv_rik/osv_u/vuz_u.html.
30. Ткач В.И. Управленческий учет: международный опыт / В.И. Ткач, М.В. Ткач. – М. : Финансы и статистика, 1994. – 144 с.
31. Управленческий учет / под ред. В.Паля, Р.Вандер Вила. – М. : ИНФРА, 1997. – 480 с.
32. Управленческий учет / под ред. В.Ф. Паля, Р.Вандер Вила. – М. : ИНФРА-М, 1997. – 80 с.
33. Управленческий учет / под ред. А.Д. Шеремета. – М. : ИД ФБК-ПРЕСС, 2000. – 512 с.
34. Свірко С.В. Управлінський облік і аналіз у бюджетних установах / С.В. Свірко, А.П. Заросило / М-во освіти і науки, молоді та спорту України. – Київський нац. екон. ун-т імені В.Гетьмана. – К. : КНЕУ, 2012. – 538 с.
35. Хендриксен Э.С. Теория бухгалтерского учета / Э.С. Хендриксен, М.Д. Ван Бреда / под ред. Я.В. Соколова. – М. : Финансы и статистика, 1997.
36. Хорнгрен Ч.Г. Бухгалтерский учет: управленческий аспект / Ч.Г. Хорнгрен, Дж.Фостер. – М. : Финансы и статистика, 1995. – 416 с.
37. Хорнгрен Ч.Т. Бухгалтерский учет: управленческий аспект / Ч.Т. Хорнгрен, Дж.Фостер ; пер. с англ. ; под ред. Я.В. Соколова. – М. : Финансы и статистика, 1995. – 416 с.
38. Яругова А. Управленческий учет: опыт экономически развитых стран / А.Яругова ; пер. с пол. – М. : Финансы и статистика, 1991. – 237 с.

References:

1. Archerch, A., (2002), *Upravlencheskiy uchet: printsipy i praktika*, in Sokolova, Ja.V. and Smirnovoj, I.A. (ed.), translated by English, *Finansy i statistika*, M., 952 p.
2. Bakhrushina, M.A., (2000), *Bukhgalterskiy uchet upravlencheskiy*, VZFEI, ZAO «Finstatinform» Publ, 359 p.
3. Bashko, V. *Finansuvannja osvity: skil'ky, komu i jak*, available at: https://dt.ua/finances/finansuvannya-osviti-skilki-komu-i-yak-_html
4. Bondarchuk, N.V. (2011), «Istorychni peredumovy rozvytku upravlinskogo obliku na pidpryjemstvah Ukrainy», No. 12, available at: http://nbuv.gov.ua/UJRN/efek_2011_12_7
5. Verhovna Rada Ukrainy (2010), *Bjudzhetnyj kodeks Ukrainy*, No. 2456-VI, stanom na 08 lypnja available at: <http://zakon.rada.gov.ua>
6. Garrison, R., Norin, E. and Bryuer, P. (2007), *Upravlencheskiy uchet*, translated by English Chumachenko, O.V., Companion Group, 1024 p.
7. Golov, S.F. (2003), *Upravlinskij oblik*, Libra, 704 p.

8. Golubchikova, Ju.V. (2017), «Statystychnyŭ analiz dynamiky ta stanu rozvytku VNZ Ukrainy», *Zbirnyk nauk. stud. prac'*, Iss. 3, P. I, ONEU, Odesa, Pp. 7–14.
9. Druri, K. (2002), *Upravlencheskiy i proizvodstvennyy uchet*, translated by English, M., YuNITI-DANA, 1071 p.
10. Verhovna Rada Ukrainy (2017), *Zakon Ukrainy «Pro osvitu»*, No. 2145-VIII, available at: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2145-19#n2093>
11. Kaverina, O.D. (2003), *Upravlencheskiy uchet: sistemy, metody, protsedury*, Finansy i statistika Publ, 352 p.
12. Karpova, T.P. (1998), *Upravlencheskiy uchet*, YuNITI Publ, 350 p.
13. Kerimov, V.E. (2003), *Upravlencheskiy uchet*, 2nd izm. i dop., Izd.-torg. korporatsiya «Dashkov i K» Publ, M., 416 p.
14. Kuter, M.I. (2012), *Vvedenie v bukhgalterskiy uchet*, Prosveshchenie-YuG Publ, Krasnodar, 512 p.
15. Malyginam, A.V. «Rol' obrazovaniya v ekonomike i vliyanie ekonomiki na obrazovanie», available at: <https://scienceforum.ru/2016/article/2016027739>
16. Napadovs'ka, L.V. (2000), *Upravlins'kyj oblik*, monografija, Nauka i osvita, Dnipropetrovs'k, 356 p.
17. Napadovs'ka, L.V. (2004), *Upravlins'kyj oblik*, Nauka, 550 p.
18. Nidlz, B. and others (1993), *Printsipy bukhgalterskogo ucheta*, translated by Sokolova, Ya.V., Finansy i statistika, 496 p.
19. Nikolaeva, S.A. (1993), *Osobennosti ucheta zatrat v usloviyakh rynka: sistema «direkt-kosting»*, Finansy i statistika, 125 p.
20. Verhovna Rada Ukrainy (2002), «Pro pasporty bjudzhetnyh program: Nakaz MFU», No. 1098, available at: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/ru/z0047-03/print1442832266850048>
21. Rayan, Bob (1998), *Strategicheskij uchet dlya rukovoditelya*, Translated by English, YuNITI, 616 p.
22. Svirko, S.V. (2006), *Buhgalters'kyj oblik v bjudzhetnyh ustanovah Ukrainy: metodologija i organizacija*, Abstract of diss. k.e.n., Spec. 08.06.04, KNEU, Kyiv, 520 p.
23. Svirko, S.V. (2006), *Buhgalters'kyj oblik u bjudzhetnyh ustanovah: metodologija ta organizacija*, KNEU, 243 p.
24. Svirko, S.V. and Kuz'mins'kyj, B.Ju. (2015), «Derzhavni finansy Ukrainy: retrospektyvnyj pogljad kriz' oblikovyj aspekt», *Nezalezhnyj audytor*, No. 13 (III), Pp. 24–31.
25. Svirko, S.V. and Kuz'mins'kyj, B.Ju. (2015), «Derzhavni finansy Ukrainy: retrospektyvnyj pogljad kriz' oblikovyj aspekt», *Nezalezhnyj audytor*, No. 12 (II), Pp. 21–32.
26. Svirko, S.V. (2016), «Peredumovy vynyknennja finansovogo ta upravlins'kogo obliku v bjudzhetnyh ustanovah Ukrainy», *Oblik i audyt*, No. 27 (1), Pp. 244–259.
27. Skoun, T. (1997), *Upravlencheskiy uchet*, Translated by Eriash-vili, N.D., Audit YuNITI, 170 p.
28. Sokolov, Ya.V. (1996), *Bukhgalterskiy uchet ot istokov do nashikh dney*, YuNITI, 638 p.
29. Ukrstat (2005), *Statystychni dani za VNZ Ukrainy*, available at: http://www.ukrstat.gov.ua/operativ/operativ2005/osv_rik/osv_u/vuz_u.html
30. Tkach, V.I. (1994), *Upravlencheskiy uchet: mezhdunarodnyy opyt*, Finansy i statistika, 144 p.
31. Paliy, V. and Vander Vila, R., (1997), *Upravlencheskiy uchet*, INFRA, 480 p.
32. Paliy, V. and Vander Vila, R., (1997), *Upravlencheskiy uchet*, INFRA-M, 80 p.
33. Sheremeta, A.D. (2000), *Upravlencheskiy uchet*, ID FBK-PRESS, 512 p.
34. Svirko, S.V. and Zarosylo, A.P. (2012), *Upravlins'kyj oblik i analiz u bjudzhetnyh ustanovah*, M-vo osvity i nauky, molodi ta sportu Ukrainy, KNEU, Kyiv, 538 p.
35. Khendriksen, E.S., Sokolova, Ya.V. and Van Breda, M.D. (1997), *Teoriya bukhgalterskogo ucheta*, Finansy i statistika.
36. Khorngren, Ch.G. and Foster, Dzh. (1995), *Bukhgalterskiy uchet: upravlencheskiy aspekt*, Finansy i statistika, 416 p.
37. Khorngren, Ch.T. and Foster, Dzh. (1995), *Bukhgalterskiy uchet: upravlencheskiy aspekt*, Translated by Sokolova, Ya.V., Finansy i statistika, 416 p.
38. Yarugova, A. (1991), *Upravlencheskiy uchet: opyt ekonomicheskij razvitykh stran*, Translated by English, Finansy i statistika, 237 p.

Свірко Світлана Володимирівна – доктор економічних наук, професор, професор кафедри економічної безпеки, публічного управління та адміністрування Житомирської державний технічний університет.

Наукові інтереси:

- теорія та методологія бухгалтерського обліку в секторі загального державного управління;
- методика та організація бухгалтерського обліку в секторі загального державного управління;
- система управління державними фінансами в цілому та в контексті її облікового забезпечення зокрема;
- бюджетна система та бюджетний процес в умовах глобалізаційного розвитку.

Тростенюк Тетяна Михайлівна – аспірант кафедри обліку і аудиту Житомирського державного технологічного університету.

Наукові інтереси:

- управлінський облік в державних закладах вищої освіти;
- обліковий аспект державного фінансового забезпечення.

Стаття надійшла до редакції 17.10.2018.