

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ**  
**ДЕРЖАВНИЙ УНІВЕРСИТЕТ “ЖИТОМИРСЬКА ПОЛІТЕХНІКА”**

Кваліфікаційна наукова  
праця на правах рукопису

**ТРОСТЕНЮК ТЕТЯНА МИХАЙЛІВНА**

УДК: 657.47:378.4(043.3)

**ДИСЕРТАЦІЯ**  
**УПРАВЛІНСЬКИЙ ОБЛІК У ДЕРЖАВНИХ ЗАКЛАДАХ**  
**ВИЩОЇ ОСВІТИ УКРАЇНИ**

Спеціальність 071 – облік і оподаткування

Галузь знань – управління та адміністрування

Подається на здобуття наукового ступеня  
доктора філософії у галузі управління та адміністрування

Дисертація містить результати власних досліджень. Використання ідей,  
результатів і текстів інших авторів мають посилання на відповідне джерело

\_\_\_\_\_ Т.М. Тростенюк

Науковий керівник  
Свірко Світлана Володимирівна,  
доктор економічних наук, професор

**Житомир – 2020**

## АНОТАЦІЯ

**Тростенюк Т.М. “Управлінський облік у державних закладах вищої освіти України”.** – Кваліфікаційна наукова праця на правах рукопису.

Дисертація на здобуття наукового ступеня доктора філософії за спеціальністю **071 Облік і оподаткування.** – Державний університет «Житомирська політехніка» Міністерства освіти і науки України, Житомир, 2020.

У дисертаційній роботі здійснено розвиток теоретичних та удосконалення методично-організаційних положень підсистеми управлінського обліку у державних закладах вищої освіти (далі – ДЗВО) в Україні.

Удосконалено механізм кошторисно-бюджетного планування через: обґрунтування доповнення тезаурусу управлінського обліку ДЗВО поняттям кошторисно-бюджетного планування, уточнення поняття бюджетування діяльності ДЗВО, при чому роль і місце кошторисно-бюджетного планування діяльності ДЗВО, зважаючи на всі особливості їх функціонування, слід визначити в якості елементу системи їх управління як на внутрішньому, так і зовнішньому рівні, якому притаманна власна технологія; розробку сукупності функціональних бюджетів доходів та витрат в розрізі видів діяльності ДЗВО за продуктами останньої, типового бюджету собівартості продукту діяльності та бюджету управлінських витрат, бюджету витрат діяльності за елементами; умотивоване запровадження поняття центрів кошторисної відповідальності, сформовану на основі Керівництва зі статистики державних фінансів 2014 нову економічну класифікацію видатків бюджету, на основі якої розроблено оновлену форму кошторису бюджетних установ.

Розбудовано методично-організаційні положення відображення витрат на виготовлення основних продуктів діяльності ДЗВО шляхом: деталізації наповнення стандартної номенклатури елементів витрат в межах підсистеми управлінського обліку; розробки форми картки обліку витрат діяльності за елементами; побудови алгоритму аналітичної структури субрахунків в межах рахунків 801 “Витрати розпорядників бюджетних коштів на виконання бюджетних програм” та 811 “Витрати розпорядників коштів на виготовлення

продукції (надання послуг, виконання робіт)” на підставі запровадження додаткового кодування, що передбачає чотирьохзначний алгоритмований цифровий код та формування кореспонденції рахунків для відображення витрат основної функціональної діяльності, а також таблиці співставлення субрахунків 801/811 та оновлених КЕКВ.

Уточнено порядок калькулювання основних продуктів діяльності ДЗВО в частині: умотивування: об'єктами калькулювання відповідно до сформованої класифікації видів продукту діяльності ДЗВО вважати їх підвиди; калькуляційні одиниці поділити на кілька груп, які стосовно облікової практики ДЗВО можуть мати такі форми: натуральні (кількісні одиниці виміру); укрупнені (прейскурантний номер продукту, артикул певної кількості продукту); вартісні (гривня вартості продукту); умовно-натуральні (відсоткове відношення на одиницю виміру); експлуатаційні (сила, потужність); трудові (нормо-година); одиниця виконаних робіт та послуг; застосування в управлінському обліку витрат діяльності ДЗВО освітнього характеру – переважно попроцесного методу калькулювання, в управлінському обліку витрат діяльності ДЗВО наукового профілю – здебільшого позамовного методу калькулювання; розробки, на підставі опрацьованого складу статей калькулювання для забезпечення проведення первинного його етапу калькуляції, кошторисної вартості продукту діяльності ДЗВО.

Розвинуті теоретико-методичні позиції управлінської звітності ДЗВО в контексті формування: визначення управлінської звітності ДЗВО; класифікації управлінської звітності ДЗВО за 16-ма ознаками; пакету управлінської звітності, який включає: звіти про виконання бюджетів доходів і витрат ДЗВО за видами та підвидами діяльності, звіт про виконання бюджету собівартості продукту діяльності ДЗВО, звіт про виконання адміністративних витрат, звіт про виконання бюджету витрат за елементами, звіт про виконання кошторису витрат щодо продукту діяльності ДЗВО, а також уточнених форм Звіту про надходження та використання коштів

загального фонду (форма №2д, №2м), а також Звіту про надходження і використання коштів, отриманих як платні послуги (форма №4-1д, №4-1м).

Розбудовані теоретико-методичні положення контрольного сегменту управлінського обліку в ДЗВО шляхом: обґрунтування запровадження у застосування поняття “контрольний кластер управлінського обліку в ДЗВО”; виокремлення класифікаційних ознак його видів; адаптації системи загальних коефіцієнтних показників для проведення моніторингу діяльності центрів відповідальності ДЗВО в межах управлінського контролю; умотивування уточнення складу результативних показників бюджетної програми на мікро-рівні – конкретних ДЗВО.

Удосконалені методично-організаційні позиції аналітичної складової управлінського обліку ДЗВО в аспектах: обґрунтовано включення до тезауруса управлінського обліку поняття “аналітичний кластер управлінського обліку в ДЗВО”; формування його напрямів, зокрема: аналіз витрат (в контексті раніше сформованої класифікації витрат); аналіз доходів (в розрізі видів, фондів, груп та підгруп в контексті факторів); аналіз фінансових результатів (в розрізі видів в контексті факторів); аналіз “витрати – обсяг діяльності – чистий надлишок”; аналіз діяльнісних ресурсів; аналіз відхилень фактичних показників від показників бюджетів; аналіз виконання кошторисів за центрами кошторисного планування; аналіз результативних показників бюджетних програм до виконання; аналіз інвестиційних проектів; аналіз фінансової відповідальності; аналіз в межах стратегічного планування (надлишковості (продукту діяльності та за споживачем/замовником послуг/робіт); SWOT-аналіз тощо); розробки системи результативних показників основної функціональної та допоміжної інфраструктурної діяльності ДЗВО, що включає: показники продукту, показники витрат, показники ефективності, показники якості (традиційні набули подальшого розвитку), показники економічності, показники стійкості (розбудовані автором); уточнення поняття фінансової стійкості ДЗВО, а також адаптації

методики визначення фінансової стійкості ДЗВО до нових положень подання бухгалтерської звітності розпорядниками бюджетних коштів.

Опрацьована характеристика продукту діяльності ДЗВО в частині: її розподілу на основну функціональну та допоміжну інфраструктурну; розвитку понятійного апарату в межах якого пропонується застосування таких оновлених визначень навчально-педагогічна послуга ДЗВО, наукова робота ДЗВО; класифікації видів продуктів діяльності ДЗВО в розрізі власне видів діяльності: основна функціональна (навчально-педагогічні послуги, наукові роботи); допоміжна інфраструктурна (послуги організаційного характеру, послуги та роботи інфраструктурного характеру), з подальшою деталізацією за видами продукту діяльності.

Проведено дослідження природи виникнення управлінського обліку в бюджетній сфері в цілому та в сфері вищої освіти зокрема, в процесі якого встановлено, що її детермінантами виступили: застосування програмно-цільового методу у плануванні та виконанні бюджетів; необхідність оптимізації бюджетних ресурсів в умовах жорсткого бюджетного дефіциту; ідентифікація – формальна з боку держави і фактична з боку споживачів кінцевого продукту – ДЗВО в якості товаровиробника, де товаром виступає специфічний результат їх діяльності – навчально-педагогічна послуга та наукові роботи; потреба у модернізації системи управління ДЗВО в умовах відкритості світового ринку освітніх послуг, значних переваг та високої конкурентоздатності іноземних ЗВО на тлі нестабільної економічної ситуації в Україні; постановка завдання із спрямування усіх зусиль на забезпечення фінансової стійкості ДЗВО; необхідність формування системи показників ефективності їх діяльності на запит апарату управління зовнішнього та внутрішнього кола; остаточне запровадження НП(С)БОДС в межах бюджетного обліку, які, фактично, уособлюють собою підходи загальноновизнаних в світі позицій фінансового обліку.

Розбудовано теоретичний базис управлінського обліку ДЗВО, зокрема визначено: склад його функцій (інформаційна, бюджетна, контрольна, захисна, комунікативна, аналітична, прогностична), яким поставлено у

відповідність змістовні завдання; його складові (кошторисно-бюджетне планування, що включає кошторисне планування та бюджетування; система калькулювання витрат; облік і контроль за центрами відповідальності; аналіз 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; ціноутворення продукту діяльності ДЗВО); сукупність його принципів (організаційно-методичної незалежності; орієнтації на досягнення стратегічних цілей ДЗВО; принцип оцінки результатів діяльності структурних підрозділів ДЗВО; принцип результативності; принцип відповідальності; багатоваріантності; принцип комплексності); критерії його інформації (доцільність, корисність, достовірність, зручність та простота, наочність, аналітичність, порівнянність, економічність, оперативність).

Розроблено класифікацію витрат ДЗВО для підсистеми управлінського обліку в контексті виокремлення таких площин інформаційних запитів: 1) рівень управління; 2) функції управління; 3) складові управлінського обліку. Отримані результати забезпечили розбудову методико-організаційних позицій обліку та калькулювання основних продуктів діяльності ДЗВО.

*Ключові слова:* управлінський облік, ДЗВО, розпорядники бюджетних коштів, кошторисно-бюджетне планування, облік витрат, центри відповідальності, продукт діяльності ДЗВО, навчально-педагогічна послуга ДЗВО, наукова робота ДЗВО, калькулювання, управлінська звітність, контрольний кластер управлінського обліку в ДЗВО, програмно-цільовий метод планування та виконання бюджету, аналітичний кластер управлінського обліку в ДЗВО, інформаційний запит.

## ABSTRACT

**Trosteniuk T.M. “Management Accounting in State Higher Educational Institutions in Ukraine”.** – Qualifying scientific work on the rights of manuscripts.

Thesis for a Degree of Doctor of Philosophy in specialty **071 accounting and taxation**. – Zhytomyr Polytechnic State University of the Ministry of Education and Science of Ukraine, Zhytomyr, 2020.

The thesis is devoted to the development of theoretical and improvement of methodological and organizational provisions of the subsystem of management accounting of State Higher Educational Institutions (SHEI) in Ukraine.

The mechanism of estimate and budget planning has been improved through: substantiation of supplementing the thesaurus of management accounting of SHEI with the concept of estimate and budget planning, clarification of the concept of budgeting of SHEI activities, whereby the role and place of estimate and budget planning of SHEI activities, taking into account all features of their functioning, should be defined as an element of their management system both at the internal and external level, which is characterized by its own technology; development of a set of functional budgets of revenues and expenditures in terms of types of SHEI activities by the products of the latter, a standard budget for the cost of the product of activities and the budget for management costs, the budget for operating costs by elements; motivated introduction of the concept of estimate and budget responsibility centers, a new economic classification of budget expenditures formed according to Government Finance Statistics Manual 2014, on the basis of which an updated form of the estimate for budget institutions was developed.

Methodological and organizational provisions for reflecting the costs of manufacturing the main products of the SHEI by: detailing the content of the standard nomenclature of cost elements within the subsystem of management accounting; development of the form of the card of the account of expenses of activity by elements; construction of the algorithm of the analytical structure of

sub-accounts within accounts 801 "Budgetary funds managers' expenditures for budget programs implementation" and 811 "Budgetary funds managers' expenditures for production of goods (services, works)" based on the introduction of additional coding, which provides a four-digit algorithmic digital code and formation correspondence of accounts to reflect the expenditures of the main functional activities, as well as tables of comparison of sub-accounts 801/811 and updated code of economic classification of expenditures.

The procedure of calculation of the main products of the SHEI activity has been clarified in the part of: motivation: to consider their subspecies as objects of calculation in accordance with the formed classification of the product types of the SHEI activity; the calculation units will be divided into several groups, which in relation to the accounting practice of the SHEI may have the following forms: natural (quantitative units); aggregated (product price list, article of a certain quantity of product); cost (hryvnia value of the product); conditionally natural (percentage per unit of measurement); operational (strength, power); labor (norm-hour); unit of performed works and services; application mainly a post-processing costing for educational expenditures of SHEI activity in management accounting, mostly job order costing for research expenditures of SHEI activity in management accounting; development, on the basis of the processed structure of calculation articles to provide carrying out of its initial stage of calculation, estimated cost of a product of SHEI activity.

Theoretical and methodological positions of the management reporting of the SHEI in the context of formation are developed: definition of the management reporting of the SHEI; classification of management reporting of SHEI by 16 features; management reporting package, which includes: Reports on the implementation of budgets of revenues and expenditures of the SIHE by types and subtypes of activity, Report on the implementation of the budget of the cost of the product of the SHEI, Report on the implementation of administrative costs, Report on the implementation of the budget of expenditures by elements; Report on the implementation of the estimate of expenditures concerning the product of the SHEI



activity, as well as revised forms of the Report on receipt and use of funds of the general fund (form №2d, №2m), as well as the Report on receipt and use of funds received as paid services (form №4-1d, №4-1m) .

Theoretical and methodological provisions of the control segment of management accounting in the SHEI have been developed by: substantiation of the introduction of the concept of “control cluster of management accounting in the SHEI”; identification of classification features of its species; adaptation of the system of general coefficient indicators for monitoring the activities of the responsibility centers of SHEI within the management control; motivation to clarify the composition of the performance indicators of the budget program at the micro-level, i.e. specific SHEI.

Methodological and organizational positions of the analytical component of the management accounting of the SHEI are improved in the following aspects: the inclusion of the concept of "analytical cluster of management accounting in the SHEI" in the thesaurus of management accounting is substantiated; formation of its directions, in particular: cost analysis (in the context of the previously formed classification of costs); income analysis (in terms of types, funds, groups and subgroups in the context of factors); analysis of financial results (in terms of types in the context of factors); analysis of "costs - volume of activity - net surplus"; analysis of activity resources; analysis of deviations of actual indicators from budget indicators; analysis of budget implementation by budget planning centers; analysis of effective indicators of budget programs to be implemented; analysis of investment projects; analysis of financial responsibility; analysis within the framework of strategic planning (redundancy (product activity and by consumer / customer of services / works); SWOT-analysis, etc.); development of a system of performance indicators of the main functional and ancillary infrastructural SHEI activities, including: product indicators, expenditure indicators, efficiency indicators, quality indicators (traditional ones have been further developed), cost-effectiveness indicators, sustainability indicators (developed by the author); clarification of the concept of financial stability of the SHEI, as well as adaptation

of the methodology for determining the financial stability of the SHEI to the new provisions for the submission of financial statements by managers of budget funds.

The product characteristic of SHEI activity is processed in a part of: its distribution on the basic functional and ancillary infrastructural; development of the conceptual apparatus within which the application of such updated definitions of the educational and pedagogical SHEI service, the scientific work of the SHEI is proposed; classification of types of products of SHEI activity in the context of actual types of activity: basic functional (educational and pedagogical services, scientific works); ancillary infrastructural (services of an organizational nature, services and works of an infrastructural nature), with further detailing by types of product of activity.

A study of the nature of management accounting in the budget sphere in general and in the sphere of higher education in particular, in the process of which it was found that its determinants were: the use of program-target method in the planning and execution of budgets; the need to optimize budget resources in a severe budget deficit; identification - formal on the part of the state and actual on the part of consumers of the final product - SHEI as a commodity producer, where the product is a specific result of their activities - educational and pedagogical service and research; the need to modernize the management system of the SHEI in the conditions of openness of the world market of educational services, significant advantages and high competitiveness of foreign HEI at the background of the unstable economic situation in Ukraine; setting the task of directing all efforts to ensure the financial stability of the SHEI; the need to form a system of indicators of the effectiveness of their activities at the request of the management of the external and internal circle; the final introduction of National provision (standard) of accounting in public sector within the budget accounting, which, in fact, embody the approaches of the world-recognized positions of financial accounting.

The theoretical basis of management accounting of SHEI is developed, in particular the following is defined: the structure of its functions (informational, budgetary, control, protective, communicative, analytical, prognostic) to which

meaningful tasks are put; its components (estimate and budget planning, including estimate planning and budgeting; costing system; accounting and control by responsibility centers; analysis of economic phenomena at the level of structural units and the actual SHEI and assessment of their sensitivity to changes in internal and external factors and management influence, which is associated with all other components of management accounting; pricing of the product of the SHEI activities); a set of its principles (organizational and methodological independence; focus on achieving the SHEI strategic goals; the principle of evaluating the performance of structural units of the SHEI; the principle of effectiveness; the principle of responsibility; multivariate principle; the complexity principle); criteria of its information (expediency, usefulness, reliability, convenience and simplicity, clarity, analyticalness, comparability, economy, promptness).

The classification of SHEI expenditures for the subsystem of management accounting in the context of allocation of such planes of information inquiries is developed: 1) level of management; 2) management functions; 3) components of management accounting. The obtained results provided the development of methodological and organizational positions of accounting and calculation of the main products of the SHEI.

Keywords: management accounting, SHEI, budgetary funds managers, estimate and budget planning, cost accounting, responsibility centers, product of SHEI, educational and pedagogical service of SHEI, scientific work of SHEI, costing, management reporting, control cluster of management accounting in SHEI, program-target method of budget planning and implementation, analytical cluster of management accounting in SHEI, information request.

## Список публікацій здобувача

*Праці, в яких опубліковані основні наукові результати дисертації:*

1. Свірко С.В., Тростенюк Т.М. Облік витрат в контексті розбудови управлінського обліку в ДЗВО: реалії та перспективи / Бухгалтерські наукові дослідження в Житомирській політехніці. Том 6: Розвиток інтегрованої звітності підприємств: монографія / за заг. ред. [із передм.] С.Ф. Легенчука. Житомир: Житомирська політехніка, 2019. 268 с. С. 184-208. (заг. обсяг 1,86 д.а., особисто автору належить 0,93 д.а.: визначено склад витрат на навчально-педагогічні послуги та наукові роботи).

2. Svirko S., Samchyk M., Trosteniuk T. Analytical components of management accounting in state higher education institutions: identification and vector direction. Edited by: M. Dei, O. Rudenko, V. Lunov Association agreement: driving integrational changes: collective monograph. Chicago: Accent Graphics Communications. 2020. 362 p. P. 226-236. (заг. обсяг 0,73 д.а., особисто автору належить 0,24 д.а.: запропоновано поняття аналітичної складової управлінського обліку ДЗВО та його напрями).

*Статті у фахових виданнях України, які включені до наукометричних баз:*

3. Свірко С.В., Тростенюк Т.М. Бюджетна звітність як елемент управлінського обліку в контексті субординаційної системи ДЗВО. Бізнес Інформ. 2018. №11. С. 434-440 (включено до: Ulrichsweb Global Serials Directory (США); Research Papers in Economics (США); eLibrary.ru (РІНЦ) (Росія); Index Copernicus (Польща); Directory of Open Access Journals; CiteFactor (США); Academic Journals Database (Швейцарія); Research Bible (Японія); Соціонет (Росія); Open Academic Journals Index; GetInfo (Німеччина); BASE (Німеччина); OpenAIRE (Європейський Союз); WorldCat, SUNCAT Union Catalogue (Велика Британія); COPAC Union Catalogue (Велика Британія); J-Gate (Індія); Open Access Library; Scientific Indexing Services; Advanced Science Index; GoogleScholar (США); InfoBase Index) (заг. обсяг 0,85 д.а., особисто автору належить 0,43 д.а.: виявлено безпосередній зв'язок кошторисного планування та бюджетування як проявів різних рівнів управлінського обліку в ДЗВО).

4. Свірко С.В., Тростенюк Т.М. Систематика управлінської звітності державних закладів вищої освіти. Вісник Житомирського державного технологічного університету. Серія: економіка, управління та адміністрування. 2018. № 4(86). С. 53-60. (включено до: GoogleScholar (США); Index Copernicus (Польща); DOAJ (Directory of Open Access Journals) (Швеція); Ulrich's Periodical Directory; WorldCat, BASE (Німеччина), eLibrary.ru (РИНЦ) (Росія)) (заг. обсяг 0,95 д.а., особисто автору належить 0,48 д.а.: удосконалено визначення поняття управлінської звітності та її класифікації).

5. Свірко С.В., Тростенюк Т.М. Передумови запровадження управлінського обліку в державних закладах вищої освіти. Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. Міжнародний збірник наукових праць / Серія: Бухгалтерський облік, контроль і аналіз. 2018. №3(41). С. 55-61. (включено до: GoogleScholar (США); Index Copernicus (Польща); DOAJ (Directory of Open Access Journals) (Швеція); WorldCat, BASE (Німеччина); Ulrich's Periodical Directory, RePec) (заг. обсяг 0,83 д.а., особисто автору належить 0,42 д.а.: визначено сукупність детермінант управлінського обліку в ДЗВО України).

6. Свірко С.В., Тростенюк Т.М. Функції, завдання, елементи та принципи управлінського обліку в державних закладах вищої освіти. Економіка та держава. 2019. №2. С. 41-46. (включено до: Index Copernicus (Польща); Scientific Indexing Services; GoogleScholar (США)) (заг. обсяг 0,82 д.а., особисто автору належить 0,41 д.а.: визначено функції, елементи та принципи управлінського обліку в ДЗВО).

7. Свірко С.В., Тростенюк Т.М. Калькулювання основних функціональних продуктів діяльності ДЗВО: теоретико-організаційні положення. Облік і фінанси. 2019. № 3(85) С. 34-39. (включено до: GoogleScholar (США); Index Copernicus (Польща); RePec; eLibrary.ru (РИНЦ) (Росія); CrossRef; DOAJ (Directory of Open Access Journals) (Швеція); EBSCOhost; ProQuest; J-Gate (Індія); Ulrich's Periodical Directory; MIAR; Research Bible (Японія)) (заг. обсяг 0,68 д.а., особисто автору належить

0,34 д.а.: визначено сукупність методів калькулювання основних продуктів діяльності ДЗВО).

8. Тростенюк Т.М. Господарська діяльність державних закладів вищої освіти як об'єкт аналітичних досліджень. Вісник ХНАУ імені В.В. Докучаєва. 2019. № 2. С. 229-240. (включено до: Index Copernicus (Польща); Academic Resoure Index; GoogleScholar (США), CiteFactor (США)) (заг. обсяг 0,80 д.а.).

9. Свірко С.В., Тростенюк Т.М. Бюджетування діяльності державних закладів вищої освіти: місце та передумови запровадження. Економічний простір: Збірник наукових праць. 2019. № 146. С. 161-175. (включено до: GoogleScholar (США), IndexCopernicus (Польща)) (заг. обсяг 0,88 д.а., особисто автору належить 0,44 д.а.: визначено поняття бюджетування діяльності ДЗВО та його компоненти).

10. Тростенюк Т.М. Номенклатура витрат в механізмі визначення собівартості навчально-педагогічних послуг ДЗВО. Економічний простір: Збірник наукових праць. 2019. № 148. С. 186-197. (включено до: GoogleScholar (США), IndexCopernicus (Польща)) (заг. обсяг 0,68 д.а.).

11. Тростенюк Т.М. Склад витрат на проведення НДР ДЗВО в контексті запитів облікової системи. Економіка: реалії часу. Науковий журнал. 2019. № 4 (44). С. 113-123. URL: <https://economics.opu.ua/files/archive/2019/No4/113.pdf>. (включено до: Index Copernicus (Польща); eLibrary.ru (РИНЦ) (Росія); Google Scholar (США); EBSCO Publishing (США); Ulrich's Periodicals Directory (США); Scientific Object Identifier, Globethics) (заг. обсяг 1,23 д.а.).

12. Тростенюк Т.М. Основні продукти діяльності державних закладів вищої освіти в економічному контексті. Інвестиції: практика та досвід. 2020. № 2. С. 82-88. (включено до: Index Copernicus (Польща), Google Scholar (США)) (заг. обсяг 1,06 д.а.).

13. Свірко С.В., Тростенюк Т.М., Яремчук І.М. Результативні показники виконання бюджетних програм як контрольно-аналітичний об'єкт ДЗВО. Економічний простір: Збірник наукових праць. 2019. № 151. С. 212-223. (включено до: GoogleScholar (США), IndexCopernicus (Польща)). (заг. обсяг

0,81 д.а., особисто автору належить 0,27 д.а.: виявлено результативні показники основних видів діяльності ДЗВО, їх термінологічний супровід та склад).

*Стаття у науковому періодичному виданні іншої держави:*

14. Svirko S.V., Trosteniuk T.M. Theoretical and methodological regulations of management control in state higher education institutions. European Cooperation. № 1 (45). 2020. pp. 63-75. (включено до: DOAJ (Directory of Open Access Journals) (Швеція); ERIH PLUS; Biblioteka Narodowa w Polsce (Польща); Polska Bibliografia Naukowa (PBN) (Польща); Index Copernicus (Польща); Citefactor (США); Google Scholar (США); EuroPub; ROAD) (заг. обсяг 0,94 д.а., особисто автору належить 0,47 д.а.: запропоновано визначення поняття контрольної складової управлінського обліку в ДЗВО та її класифікаційні підвиди).

*Матеріали конференцій, які засвідчують апробацію матеріалів дисертації:*

15. Павлушенко Т.О., Тростенюк Т.М. Проблеми та шляхи удосконалення бюджетного забезпечення. Вдосконалення економіки та фінансової системи країни: актуальні проблеми та перспективи: матеріали доповідей Міжн. наук.-практ. конф. (м. Запоріжжя, 2 лютого 2018 р.). Запоріжжя: Класичний приватний університет, 2018. Ч.2. С. 83-86 (заг. обсяг 0,16 д.а., особисто автору належить 0,08 д.а.: визначено напрями удосконалення бюджетного забезпечення).

16. Свірко С.В., Тростенюк Т.М. Виникнення управлінського обліку в державних закладах вищої освіти: історичний аспект. Модернізація економіки у контексті інноваційного розвитку: напрями та пріоритети: матеріали Міжнародної науково-практичної конференції (м. Дніпро, 17 листопада 2018 р.). Дніпро: НО "Перспектива", 2018. 112 с. С. 90-93. (заг. обсяг 0,19 д.а., особисто автору належить 0,1 д.а.: визначено етапи історичного шляху формування управлінського обліку ДЗВО).

17. Свірко С.В., Тростенюк Т.М. Сутність та класифікаційні ознаки управлінської звітності ДЗВО. Сучасні аспекти розвитку інформаційної економіки: зовнішні та внутрішні фактори впливу: збірник тез наукових робіт учасників Міжнародної науково-практичної конференції для студентів,

аспірантів та молодих учених (м. Київ, 24 листопада 2018 р.). К.: Аналітичний центр “Нова Економіка”, 2018. 172 с. С. 127-130. (заг. обсяг 0,23 д.а., особисто автору належить 0,12 д.а.: запропоновано визначення управлінської звітності ДЗВО та її класифікація).

18. Свірко С.В., Тростенюк Т.М. Особливості діяльності державних закладів вищої освіти як основа побудови управлінської звітності. Тенденції розвитку економіки у 2018 році: аналітичний та теоретико-методологічний аспекти: міжнародна науково-практична конференція (м. Одеса, 1 грудня 2018 р.) / відп. за випуск д.е.н., проф. С.О. Якубовський. Одеса: ОНУ імені І.І. Мечникова, 2018. 236 с. С. 221-223. (заг. обсяг 0,14 д.а., особисто автору належить 0,07 д.а.: визначено особливості діяльності ДЗВО України).

19. Свірко С.В., Тростенюк Т.М. Функції управлінського обліку державних закладів вищої освіти. Сучасний стан та перспективи розвитку економіки, обліку, менеджменту, фінансів та права: збірник тез доповідей міжнародної науково-практичної конференції (м. Полтава, 26 січня 2019 р.): у 7 ч. Полтава: ЦФЕНД, 2019. Ч. 6. 62 с. С. 42-43. (заг. обсяг 0,11 д.а., особисто автору належить 0,05 д.а.: узагальнено функції управлінського обліку ДЗВО).

20. Тростенюк Т.М. Принципи управлінського обліку в державних закладах вищої освіти. Тези Всеукраїнської науково-практичної on-line конференції здобувачів вищої освіти і молодих учених, присвяченої Дню науки (15-17 травня, 2019 р.). Житомир: ЖДТУ, 2019. 1008 с. С. 341. URL: <https://conf.ztu.edu.ua/wp-content/uploads/2019/05/10-buhgalterskyj-oblik-analiz-audyt-ta-opodatkovannya-.pdf>. (заг. обсяг 0,11 д.а.).

21. Свірко С.В., Тростенюк Т.М. Теоретичні положення калькулювання основних функціональних продуктів діяльності ДЗВО. Сучасні міжнародні економічні відносини: становлення та особливості розвитку: збірник тез наукових робіт учасників Всеукраїнської науково-практичної конференції (м. Одеса, 17 серпня 2019 р.) / ГО “Центр економічних досліджень та розвитку”. О.: ЦЕДР, 2019. 108 с. С. 100-103. (заг. обсяг 0,22 д.а., особисто



автору належить 0,11 д.а.: виявлено основні методи калькулювання продуктів діяльності ДЗВО).

22. Свірко С.В., Тростенюк Т.М. Теоретичні основи бюджетування діяльності державних закладів вищої освіти. From the Baltic to the Black Sea: the Formation of modern Economic Area: III International Scientific Conference (Riga, 23 August 2019). Riga, Latvia: Baltija Publishing. 132 p. P. 105-108. (заг. обсяг 0,23 д.а., особисто автору належить 0,11 д.а.: виявлено елементи теоретичного базису бюджетування діяльності ДЗВО).

23. Свірко С.В., Тростенюк Т.М. Звітність державних закладів вищої освіти як елемент управлінського обліку. Розвиток інтегрованої звітності підприємств: тези виступів Міжнар. наук. конф. Житомир: Житомирська політехніка, 2019. 356 с. С. 168-169. (заг. обсяг 0,15 д.а., особисто автору належить 0,08 д.а.: розроблено сукупність пакету управлінської звітності ДЗВО).

24. Тростенюк Т.М. Діяльність державних закладів вищої освіти: аналітичний аспект. Підприємництво, цифрові інновації, фінанси: теоретичні підходи та практичні аспекти розвитку: Матеріали міжнародної науково-практичної конференції (Львів, 26 жовтня 2019 року) / ГО “Львівська економічна фундація”. Львів: ЛЕФ, 2019. 156 с. С. 145-148. (заг. обсяг 0,22 д.а.).

25. Тростенюк Т.М. Витрати які відносяться до собівартості навчально-педагогічних послуг ДЗВО. Напрями розвитку ринкової економіки: нові реалії та можливості в умовах інтеграційних процесів: матеріали доповідей Міжнародної науково-практичної конференції (м. Ужгород, 30 листопада 2019 року) / За заг. ред.: М.М. Палінчак, В.П. Приходько, А. Kryncki. Ужгород: Видавничий дім “Гельветика”, 2019. Ч. 2. 136 с. С. 71-73. (заг. обсяг 0,14 д.а.).

26. Тростенюк Т.М. Організаційні основи управлінського обліку в державних закладах вищої освіти. The 2 nd International scientific and practical conference “Science, society, education: topical issues and development prospects” (January 20-21, 2020) SPC “Sci-conf.com.ua”, Kharkiv, Ukraine. 2020. 717 p. С. 677-679. (заг. обсяг 0,11 д.а.).

27. Свірко С.В., Тростенюк Т.М. Економічна сутність основних продуктів діяльності державних закладів вищої освіти. Актуальні проблеми обліково-аналітичного забезпечення в умовах переходу до Індустрії 4.0 : матеріали Міжнародної науково-практичної конференції (м. Рівне, 26-27 березня 2020 р.). Рівне : НУВГП, 2020. 416 с. С. 168-171 (заг. обсяг 0,22 д.а., особисто автору належить 0,11 д.а.: визначено основні продукти діяльності ДЗВО, їх поняття та класифікацію).

28. Свірко С.В., Тростенюк Т.М. Аналітична складова управлінського обліку в державних закладах вищої освіти. Тези Всеукраїнської науково-практичної on-line конференції здобувачів вищої освіти і молодих учених, присвяченої Дню науки (м. Житомир, 11-15 травня, 2020 р.). Житомир: Житомирська політехніка, 2020. 941 с. С. 279. URL: <https://conf.ztu.edu.ua/wp-content/uploads/2020/05/9.-buhgalterskyj-oblik-analiz-audyt-ta-opodatkuvannya.pdf> (заг. обсяг 0,12 д.а., особисто автору належить 0,06 д.а.: розглянуто поняття аналітичної складової управлінського обліку ДЗВО).

## ЗМІСТ

<b>ВСТУП</b>	20
<b>РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ У ДЕРЖАВНИХ ЗАКЛАДАХ ВИЩОЇ ОСВІТИ</b>	35
1.1. Діяльнісний ефект функціонування державних закладів вищої освіти: загальносуспільне значення та конкретні продукти діяльності	35
1.2. Передумови запровадження управлінського обліку у державних закладах вищої освіти	50
1.3. Базові основи управлінського обліку у державних закладах вищої освіти	62
<b>Висновки до розділу 1</b>	75
<b>РОЗДІЛ 2. ПЛАНОВО-ОБЛІКОВІ ПОЛОЖЕННЯ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ У ДЕРЖАВНИХ ЗАКЛАДАХ ВИЩОЇ ОСВІТИ</b>	79
2.1. Кошторисно-бюджетне планування в управлінському обліку державних закладів вищої освіти	79
2.2. Облік витрат та калькулювання основних продуктів діяльності державних закладів вищої освіти	96
2.3. Управлінська звітність державних закладів вищої освіти	122
<b>Висновки до розділу 2</b>	139
<b>РОЗДІЛ 3. КОНТРОЛЬНО-АНАЛІТИЧНІ СКЛАДОВІ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ У ДЕРЖАВНИХ ЗАКЛАДАХ ВИЩОЇ ОСВІТИ</b>	144
3.1. Контрольні аспекти управлінського обліку у державних закладах вищої освіти	144
3.2. Аналітична компонента управлінського обліку у державних закладах вищої освіти	158
3.3. Зовнішнє оцінювання в контексті фінансової стійкості як елемент управлінського обліку державних закладів вищої освіти	172
<b>Висновки до розділу 3</b>	192
<b>ВИСНОВКИ</b>	195
<b>СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ</b>	205
<b>ДОДАТКИ</b>	236

## ВСТУП

**Актуальність теми.** “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%” [112]. Сучасні тенденції та стан економічного розвитку характеризується значним впливом детермінанти вищої освіти, оскільки, як свідчать оцінки експертів, від 70 до 90% ВВП визначається науково-технічним прогресом та інноваційною економікою, а в країнах з найбільш розвинутою економікою в середньому 60% приросту національного доходу визначається приростом знань і освіченістю суспільства, які трансформуються у реальний продукт суспільного виробництва[68]. За цих умов формування ефективної системи вищої освіти стає невід’ємною умовою успішної інтеграції України не тільки до освітнього, а й економічного світового простору.

Аналіз діяльності вітчизняних ДЗВО свідчить про досить невтішні реалії, зволікання у вирішенні яких можуть призвести до руйнації вищої школи в Україні. На подолання кризи вищої освіти на початку 2019 року відбулося виїзне засідання Комітету з питань науки і освіти на тему “Вища освіта України: стан законодавчого забезпечення, проблеми та напрями реформування”, в роботі якого прийняли участь понад 350 представників освітньої та наукової сфери, громадськості та експертного середовища. Впродовж обговорення було виокремлено декілька стратегічних векторів модернізації системи вищої освіти, а саме: загальний механізм управління закладами вищої освіти; система фінансування закладів вищої освіти; оцінювання якості вищої освіти й освітні вимірювання. Детальне опрацювання вказаних векторів в контексті облікового

забезпечення виявило точки дотику, які об'єднує область управлінського обліку. Отже, розбудова підсистеми управлінського обліку сприятиме реалізації сформованих напрямів реформування системи вищої освіти в Україні.

Питання управлінського обліку у різні часи досліджували такі провідні вітчизняні та зарубіжні вчені як: А. Апчер, І.М. Вигівська, 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, С.Ф. Легенчук, Б. Нідзл, Л.В. Нападівська, С.А. Ніколаєва, Е. Норін, О.В. Олійник, О.О. Осадча, В.Ф. Палій, Дж. Рис, Б. Райан, Т. Скоун, М.І. Скрипник, Я.В. Соколов, В.В. Сопко, В.І. Ткач, М.В. Ткач, Ч. Хорнгрен, М.Г. Чумаченко, А.Д. Шеремет, А. Яругова. В працях зазначених авторів сформовано стійкий базис та методичну надбудову підсистеми управлінського обліку суб'єктів виробничого 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. 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 в розбудову сучасного бухгалтерського обліку в секторі загального державного управління. Проблематика формування системи управлінського обліку у ДВНЗ 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 опрацюванні питань управлінського обліку залишається невирішеними низка теоретичних, методологічних, методичних та організаційних положень, що уповільнюють процес імплементації управлінського обліку в управлінсько-облікову практику вітчизняних ДЗВО.

**Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами.** Дисертаційна робота виконана у відповідності до тематики науково-дослідних робіт Державного університету “Житомирська політехніка”. Так, зокрема, в межах теми: «Обліково-аналітичне забезпечення управління суспільними ресурсами» (номер державної реєстрації 0119U103805), у межах якої автором проведені дослідження, пов'язані з удосконаленням організації та методики управлінського обліку у державних закладах вищої освіти України.

**Мета і завдання дослідження.** Метою дисертаційної роботи є розвиток теоретичних засад, розбудова методичних та організаційних положень управлінського обліку у ДЗВО України.

На досягнення вказаної мети в дисертації сформовано такі завдання:

- дослідити напрями діяльності ДЗВО та продукти їх діяльності, ідентифікувати їх властивості та характеристики;
- визначити передумови запровадження управлінського обліку в управлінсько-облікову практику ДЗВО;
- здійснити розбудову базово-теоретичних засад управлінського обліку ДЗВО;
- сформувати механізм кошторисно-бюджетного планування як первинний елементний сегмент управлінського обліку ДЗВО;
- уточнити класифікацію витрат ДЗВО для цілей їх управлінського обліку;
- удосконалити методику та організацію відображення витрат на виготовлення основних продуктів діяльності ДЗВО;
- обґрунтувати положення калькулювання основних продуктів діяльності ДЗВО;
- розвинути теорію та удосконалити методику управлінської звітності ДЗВО;
- опрацювати теоретико-методичні положення контрольного сегменту управлінського обліку в ДЗВО;

– посилити теоретичні та розробити організаційно-методичні положення аналітичної складової управлінського обліку ДЗВО.

*Об'єктом дослідження є фінансово-бюджетна та господарська діяльність ДЗВО в Україні.*

*Предметом дослідження є теоретичні засади та методично-організаційні положення підсистеми управлінського обліку ДЗВО в Україні.*

**Методи дослідження.** Методологічною основою дослідження виступили загально-філософські, загальнонаукові методи теоретичного та емпіричного рівнів пізнання явищ і процесів в межах діяльності ДЗВО, зокрема при: дослідженні напрямів діяльності ДЗВО та продуктів їх діяльності (параграф 1.1) – теоретичного узагальнення, абстрагування, сходження від абстрактного до конкретного, групування, систематизація, порівняння, аналогія, аксіоматичний метод; визначення передумов запровадження управлінського обліку в управлінсько-облікову практику ДЗВО (параграф 1.2) – статистичного спостереження, аналізу, синтезу, теоретичного узагальнення, індукції, дедукції; розбудові базово-теоретичних засад управлінського обліку ДЗВО (параграф 1.3) – теоретичного узагальнення, систематизації, сходження від абстрактного до конкретного, аналізу та синтезу, індукції та дедукції, порівняння, аналогії, формалізації; формуванні механізму кошторисно-бюджетного планування як первинного сегменту управлінського обліку ДЗВО (параграф 2.1) – теоретичного узагальнення, систематизація, групування, аналогія, моделювання, формалізації; уточненні класифікації витрат ДЗВО для цілей їх управлінського обліку (параграф 2.2) – теоретичне узагальнення, систематизація, аналізу та синтезу, індукції та дедукції, аналогії, абстрагування, сходження від абстрактного до конкретного, групування, моделювання, формалізації; удосконаленні методики та організації відображення витрат на виготовлення основних продуктів діяльності ДЗВО (параграф 2.2) – спостереження, системного підходу, порівняння, індукції та дедукції, синтезу та аналізу, моделювання, формалізації; обґрунтуванні

основних положень калькулювання продуктів діяльності ДЗВО (параграф 2.2) – систематизації, групування, аналізу та синтезу, індукції та дедукції; розвитку теорії та удосконаленні методики управлінської звітності ДЗВО (параграф 2.3) – теоретичного узагальнення, систематизації, угруповання, моделювання, формалізації; опрацюванні теоретико-методичних положень контрольного сегменту управлінського обліку в ДЗВО (параграф 3.1) – систематизації, узагальнення, абстрагування, екстраполяції, моделювання, формалізації; посилити теоретичні та розробити організаційно-методичні положення аналітичної складової управлінського обліку ДЗВО (параграф 3.2-3.3) – систематизації, аналізу, синтезу, індукції та дедукції, порівняння, групування, моделювання.

*Інформаційною базою дослідження є наукові джерела (монографії, наукові статті, доповіді вітчизняних і зарубіжних вчених що стосуються питань управлінського обліку у державних закладах освіти, матеріали науково-практичних конференцій); офіційні документи (нормативні акти України та інших країн світу з питань організації та методики управлінського обліку, офіційні матеріали органів законодавчої та виконавчої влади, міжнародні та національні концепції та стратегії розвитку); статистичні джерела (звіти й офіційні дані Міністерства освіти і науки України, Державної служби статистики України, Кабінету Міністрів України та Державної фіскальної служби України); дані фінансової та статистичної звітності навчальних закладів; довідкові та інформаційні видання професійних організацій України та інших країн світу, інтернет-ресурси.*

**Наукова новизна одержаних результатів** полягає в розвитку теоретичних та удосконалення методично-організаційних положень підсистеми управлінського обліку у ДЗВО України.

Найбільш вагомими результатами, які характеризують наукову новизну та особистий внесок автора, представлені наступними позиціями:



*удосконалено:*

– механізм кошторисно-бюджетного планування через: обґрунтування доповнення тезаурусу управлінського обліку ДЗВО поняттям кошторисно-бюджетного планування, під яким пропонується розуміти процес визначення сукупності показників у вартісній та натуральній формі, формування та виконання на їх основі кошторисів та бюджетів з метою надання інформації апарату управління внутрішнього та зовнішнього кола для прийняття обґрунтованих управлінських рішень різного рівня субординації з метою досягнення встановлених короткострокових цілей та стратегічної мети; уточнення поняття бюджетування діяльності ДЗВО, що являє собою процес формування та виконання бюджетів різного рівня та об'єктного спрямування вищевказаних суб'єктів господарювання з метою досягнення встановлених короткострокових цілей та стратегічної мети; при чому роль і місце кошторисно-бюджетного планування діяльності ДЗВО, зважаючи на всі особливості їх функціонування, слід визначити в якості елементу системи їх управління як на внутрішньому, так і зовнішньому рівні, якому притаманна власна технологія; розробку сукупності функціональних бюджетів доходів та витрат в розрізі видів діяльності ДЗВО за продуктами останньої, типового бюджету собівартості продукту діяльності та бюджету управлінських витрат, бюджету витрат діяльності за елементами; умотивоване запровадження поняття центрів кошторисної відповідальності, під якими пропонується розуміти розпорядники бюджетні коштів різного рівня та виконавці бюджетних програм в межах розпорядників бюджетних коштів, які несуть відповідальність за виконання різних видів кошторисів (за індивідуальним кошторисом – кожний ДЗВО; за зведеним кошторисом – відповідні головні розпорядники бюджетних коштів); сформовану на основі Керівництва зі статистики державних фінансів 2014 нову економічну класифікацію видатків бюджету, на основі якої розроблено оновлену форму кошторису бюджетних установ. Отримані результати дозволили сформувати поле планових показників на запит внутрішнього та зовнішнього управління з метою прийняття управлінських рішень в умовах модернізації як

системи бюджетного обліку, так і управління державними фінансами України;

– методично-організаційні положення відображення витрат на виготовлення основних продуктів діяльності ДЗВО шляхом: деталізації наповнення стандартної номенклатури елементів витрат в межах підсистеми управлінського обліку; розробки форми картки обліку витрат діяльності за елементами; побудови алгоритму аналітичної структури субрахунків в межах рахунків 801 “Витрати розпорядників бюджетних коштів на виконання бюджетних програм” та 811 “Витрати розпорядників коштів на виготовлення продукції (надання послуг, виконання робіт)” на підставі запровадження додаткового кодування, що передбачає чотирьохзначний алгоритмований цифровий код та формування кореспонденції рахунків для відображення витрат основної функціональної діяльності, а також таблиці співставлення субрахунків 801/811 та оновлених КЕКВ, що уможливило необхідну деталізацію інформації щодо витрат на основні продукти діяльності та кореляцію фактичних і планових показників витрат;

– порядок калькулювання основних продуктів діяльності ДЗВО в частині: умотивування: об’єктами калькулювання, відповідно до сформованої класифікації видів продукту діяльності ДЗВО, вважати їх підвиди; калькуляційні одиниці поділити на кілька груп, які стосовно облікової практики ДЗВО можуть мати такі форми: натуральні (кількісні одиниці виміру); укрупнені (прейскурантний номер продукту, артикул певної кількості продукту); вартісні (гривня вартості продукту); умовно-натуральні (відсоткове відношення на одиницю виміру); експлуатаційні (сила, потужність); трудові (нормо-година); одиниця виконаних робіт та послуг; застосування в управлінському обліку витрат діяльності ДЗВО освітнього характеру – переважно попроцесного методу калькулювання, в управлінському обліку витрат діяльності ДЗВО наукового профілю – здебільше позамовного методу калькулювання; розробки на підставі опрацьованого складу статей калькулювання для забезпечення проведення первинного його етапу калькуляції кошторисної вартості продукту діяльності

ДЗВО. Це забезпечило підвищення достовірності показника собівартості продуктів діяльності ДЗВО;

– теоретико-методичні позиції управлінської звітності ДЗВО в контексті формування: визначення управлінської звітності ДЗВО, під яким пропонується розуміти систему взаємопов'язаних і взаємозумовлених показників бюджетно-господарської діяльності як за центрами відповідальності, так і в цілому ДЗВО за певний період, яка забезпечує потребу в інформації внутрішнього та зовнішнього апарату управління вказаних суб'єктів господарювання; класифікації управлінської звітності ДЗВО за 16-ма ознаками; пакету управлінської звітності, який включає: звіти про виконання бюджетів доходів і витрат ДЗВО за видами та підвидами діяльності, звіт про виконання бюджету собівартості продукту діяльності ДЗВО, звіт про виконання адміністративних витрат, звіт про виконання бюджету витрат за елементами, звіт про виконання кошторису витрат щодо продукту діяльності ДЗВО, а також уточнених форм Звіту про надходження та використання коштів загального фонду (форма №2д, №2м), а також Звіту про надходження і використання коштів, отриманих як платні послуги (форма №4-1д, №4-1м). Це дозволило отримати чітку сукупність показників високої вірогідності для подальших контрольно-аналітичних процедур управлінського обліку;

– теоретико-методичні положення контрольного сегменту управлінського обліку в ДЗВО шляхом: обґрунтування запровадження у застосування поняття “контрольний кластер управлінського обліку в ДЗВО” під яким пропонується розуміти інформаційну підсистему управлінського обліку вказаних суб'єктів господарювання, що базується на даних підсистеми кошторисно-бюджетного планування та обліку і калькулюванні ДЗВО, використовує методи аналітичного кластеру, в межах якої здійснюється моніторинг та нагляд за досягненням планових/бюджетних показників задля оцінки ефективності діяльності останніх в контексті їх вертикально-горизонтальної структури задля забезпечення впливу апарату управління на

роботу ДЗВО та структурних підрозділів на досягнення місії та стратегічної мети ДЗВО; виокремлення таких класифікаційних ознак його видів: за ієрархією процесу створення продуктів діяльності – контроль робочих місць, контроль центрів відповідальності та контроль ДЗВО в цілому; за частотою проведення управлінського контролю: поточний контроль, періодичний контроль, разовий контроль; адаптації системи загальних коефіцієнтних показників для проведення моніторингу діяльності центрів відповідальності ДЗВО в межах управлінського контролю, що передбачає послідовну сукупність показників, що включають планові (бюджетні/кошторисні) показники та фактичні дані обліку; умотивування уточнення складу результативних показників бюджетної програми на мікро-рівні – конкретних ДЗВО. Це посилює теоретичні засади та підвищує якість проведення контрольних процедур управлінського обліку ДЗВО та їх результативність;

– методично-організаційні позиції аналітичної складової управлінського обліку ДЗВО в аспектах: обґрунтовано включення до тезауруса управлінського обліку поняття “аналітичний кластер управлінського обліку в ДЗВО” під яким пропонується розуміти інформаційну підсистему управлінського обліку вказаних суб’єктів господарювання, що базується на даних їх підсистем кошторисно-бюджетного планування, обліку і калькулювання та запит підсистеми контролю, в межах якої здійснюється моніторинг та оцінка досягнення ними планових/бюджетних показників, ефективності їх діяльності вказаних суб’єктів господарювання в контексті їх вертикально-горизонтальної структури задля забезпечення впливу апарату управління на роботу ДЗВО та структурних підрозділів на досягнення місії та стратегічної мети ДЗВО; формування його напрямів, зокрема: аналіз витрат (в контексті раніше сформованої класифікації витрат); аналіз доходів (в розрізі видів, фондів, груп та підгруп в контексті факторів); аналіз фінансових результатів (в розрізі видів в контексті факторів); аналіз “витрати – обсяг діяльності – чистий надлишок”; аналіз діяльнісних ресурсів; аналіз відхилень фактичних показників від показників бюджетів; аналіз виконання кошторисів за центрами кошторисного планування; аналіз

результативних показників бюджетних програм до виконання; аналіз інвестиційних проектів; аналіз фінансової відповідальності; аналіз в межах стратегічного планування (надлишковості (продукту діяльності та за споживачем/замовником послуг/робіт); SWOT-аналіз тощо); розробки системи результативних показників основної функціональної та допоміжної інфраструктурної діяльності ДЗВО, що включає: показники продукту, показники витрат, показники ефективності, показники якості (традиційні набули подальшого розвитку), показники економічності, показники стійкості (розбудовані автором), де: показники економічності характеризують дотримання суворого режиму економії у використанні коштів загального та спеціального фондів; показники стійкості характеризують фінансову стійкість ДЗВО; уточнення поняття фінансової стійкості ДЗВО під яким пропонується розуміти їх здатність постійного функціонування в мінливому конкурентному середовищі через стійкий баланс доходів і витрат загального фонду та перевищення доходів над витратами спеціального фонду з метою забезпечення їх інвестиційно-інноваційного розвитку, а також адаптації методики визначення фінансової стійкості ДЗВО до нових положень подання бухгалтерської звітності розпорядниками бюджетних коштів. Такий підхід надав можливість досягти чіткого спрямування процедур аналітичного кластеру управлінського обліку ДЗВО та максимально охопити суб'єктно-об'єктне поле дослідження з метою забезпечення прийняття обґрунтованих та ефективних управлінських рішень;

*дістало подальший розвиток:*

– характеристика продукту діяльності ДЗВО в частині: її розподілу на: основну функціональну під якою пропонується розуміти діяльність ДЗВО в сфері освіти та науки відповідно до їх функціонального призначення; допоміжну інфраструктурну, що пов'язана з організацією основної функціональної діяльності та інфраструктурному супроводі останньої; розвитку понятійного апарату в межах якого пропонується застосування таких визначень: навчально-педагогічна послуга ДЗВО – результат цілеспрямованої освітньої діяльності вказаних суб'єктів господарювання, яка має виховничий характер, на

задоволення потреб здобувача освіти в отриманні сукупності знань, навичок, умінь та розвитку його талантів, інтелектуальних, творчих і фізичних здібностей, формуванні цінностей і необхідних для його успішної самореалізації компетентностей, що має відповідну споживчу вартість; наукова робота ДЗВО – дослідна, проектна, конструкторська, технологічна, пошукова діяльність в сфері науки, що має конкретний результат у вигляді, відповідним чином формалізованих, нових знань або/та матеріальних продуктів (зразків, конструкцій, іншої продукції), що мають відповідну споживчу вартість; класифікації видів продуктів діяльності ДЗВО в розрізі власне видів діяльності: основна функціональна (навчально-педагогічні послуги, наукові роботи), допоміжна інфраструктурна (послуги організаційного характеру, послуги та роботи інфраструктурного характеру), з подальшою деталізацією за видами продукту діяльності. Це дозволило вірно ідентифікувати найбільш важливі сегменти діяльності вказаних суб'єктів господарювання, а отже, в їх межах, чітко окреслити конкретні об'єкти управління, а також здійснити необхідне сегментування найважливішої інформації для прийняття управлінських рішень як в обліковому, так і контрольно-аналітичному аспектах;

– дослідження природи виникнення управлінського обліку в бюджетній сфері в цілому та в сфері вищої освіти зокрема, в процесі якого встановлено, що її детермінантами виступили: застосування програмно-цільового методу у плануванні та виконанні бюджетів; необхідність оптимізації бюджетних ресурсів в умовах жорсткого бюджетного дефіциту; ідентифікація – формальна з боку держави і фактична з боку споживачів кінцевого продукту – ДЗВО в якості товаровиробника, де товаром виступає специфічний результат їх діяльності – навчально-педагогічна послуга та наукові роботи; потреба у модернізації системи управління ДЗВО в умовах відкритості світового ринку освітніх послуг, значних переваг та високої конкурентоздатності іноземних ЗВО на тлі нестабільної економічної ситуації в Україні; постановка завдання із спрямування усіх зусиль на забезпечення фінансової стійкості ДЗВО; необхідність формування системи показників

ефективності їх діяльності на запит апарату управління зовнішнього та внутрішнього кола; остаточне запровадження НП(С)БОДС в межах бюджетного обліку, які, фактично, уособлюють собою підходи загальноновизнаних в світі позицій фінансового обліку. Це сприяє розвитку теоретичних засад управлінського обліку в ДЗВО в частині його історизації;

– теоретичний базис управлінського обліку ДЗВО, зокрема визначено: склад його функцій (інформаційна, бюджетна, контрольна, захисна, комунікативна, аналітична, прогностична), яким поставлено у відповідність змістовні завдання; його складові (кошторисно-бюджетне планування, що включає кошторисне планування та бюджетування; система калькулювання витрат; облік і контроль за центрами відповідальності; аналіз 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; ціноутворення продукту діяльності ДЗВО); сукупність його принципів (організаційно-методичної незалежності, орієнтації на досягнення стратегічних цілей ДЗВО, принцип оцінки результатів діяльності структурних підрозділів ДЗВО, принцип результативності, принцип відповідальності, багатоваріантності, принцип комплексності); критерії його інформації (доцільність, корисність, достовірність, зручність та простота, наочність, аналітичність, порівнянність, економічність, оперативність, гнучкість, умовна конфіденційність). Це уможливило чітке формування методично-організаційних положень складових управлінського обліку ДЗВО;

– класифікація витрат ДЗВО для підсистеми управлінського обліку в контексті виокремлення таких площин інформаційних запитів: 1) рівень управління: нижній (керівники структурних підрозділів ДЗВО); середній (адміністрація ДЗВО); вищий (керівники МОНУ); 2) функції управління: планування (включає: прогнозування, як інструмент визначення потенціалу ДЗВО, його розрахунок; програмування, як механізм визначення дорожньої карти і завдань розвитку; власне планування, як сукупність методів

розрахунку реалізації дорожньої карти і завдань розвитку ДЗВО, у часі та просторі), організація (механізм забезпечення спільності дій колективу ДЗВО в досягненні мети ДЗВО), мотивація (сукупність засобів впливу на колектив ДЗВО задля добровільного з найбільшою ефективністю участі останнього в досягненні мети і завдань ДЗВО), контроль (виявлення відхилень від установлених норм з метою запобігання таких відхилень у майбутньому); 3) складові управлінського обліку: кошторисно-бюджетне планування, облік за центрами відповідальності, калькулювання продуктів діяльності, контроль за центрами відповідальності, аналіз для прийняття управлінських рішень, ціноутворення продукту діяльності ДЗВО. Отримані результати забезпечили розбудову методико-організаційних позицій обліку та калькулювання основних продуктів діяльності ДЗВО.

**Практичне значення одержаних результатів** полягає у розробленні рекомендацій з удосконалення методично-організаційних положень управлінського обліку у ДЗВО України:

– при розробці навчальних планів та методичного забезпечення для підготовки фахівців за освітніми ступенями “бакалавр” та “магістр” за спеціальністю “Облік та оподаткування” з навчальних дисциплін “Бухгалтерський облік за видами економічної діяльності”, “Управлінський облік”, “Звітність підприємств”; при розробці навчальних планів та методичного забезпечення для підготовки фахівців за освітніми ступенями “бакалавр” та “магістр” за спеціальністю “Публічне управління та адміністрування” з навчальних дисциплін “Бухгалтерський облік в державному секторі”, “Публічні (державні) фінанси”, “Бухгалтерський облік в загальнодержавному секторі” (Державний університет “Житомирська політехніка”, довідка № 44-19.05/41 від 08.01.2020 р.)

– методика контролю та аналізу в межах управлінського обліку ДЗВО дозволила здійснити контроль діяльності за центрами відповідальності на основі науково-обґрунтованого аналітичного інструментарію (Чорноморський



національний університету імені Петра Могили, довідка № 03/62-08 від 21.01.2020 р.);

– пропозиції в частині відображення на рахунках бухгалтерського обліку витрат на надання навчально-педагогічних послуг та виконання науково-дослідних робіт, умотивовані та сформовані механізми калькулювання відповідних продуктів діяльності ДЗВО дозволили значно уточнити та удосконалити методику обліку витрат на калькулювання, що автоматично призвело до формування більш обґрунтованої ціни на вказані продукти діяльності (Департамент регіонального розвитку Житомирської обласної державної адміністрації, довідка № 04.1-448 від 07.02.2020 р.);

– методичні рекомендації щодо удосконалення процесу планування на місцях за центрами відповідальності та підвищення достовірності та вірогідності облікових даних через пакет управлінської звітності; здійснення фіксації планово-фактичних облікових даних, забезпечило удосконалення відповідного напрямку узагальнення даних в обліку як в розрізі загального, так і спеціального фондів, що сприяло підвищенню результативності контрольно-аналітичного спрямування управлінського обліку (Харківський державний університет харчування та торгівлі, довідка №01-26/163 від 17.02.2020 р.);

– пропозиції щодо аналітичних рахунків бухгалтерського обліку витрат на надання навчально-педагогічних послуг та виконання науково-дослідних робіт, умотивовані та сформовані механізми калькулювання відповідних продуктів діяльності ДЗВО дозволили значно уточнити та удосконалити методику обліку витрат та калькулювання, що автоматично призвело до формування більш обґрунтованої ціни на вказані продукти діяльності; запровадження розробленої моделі обліку витрат та калькулювання сприяло підвищенню оперативності облікової системи вищої освіти в Україні, а також достовірності інформаційного забезпечення державного фінансового аудиту (Рахункова палата, довідка № 001/10-962 від 16.04.2020 р.).

**Особистий внесок здобувача.** Дисертація є самостійно виконаним науковим дослідженням. Наукові розробки, висновки та пропозиції, що містяться в роботі, належать особисто автору. З наукових праць, опублікованих у співавторстві, у дисертації використано лише ті положення, які є результатом особистої роботи здобувача, що полягають у дослідженні комплексу питань, пов'язаних з організацією і методикою управлінського обліку у державних закладах вищої освіти України.

**Апробація результатів дисертації.** Основні положення дослідження, викладені в дисертації, доповідались, обговорювалися та отримали позитивну оцінку на 14 міжнародних та всеукраїнських наукових та науково-практичних конференціях, що відображено в публікаціях [142, 202, 205, 206, 207, 210, 213, 214, 215, 216, 246, 248, 250, 252].

**Публікації.** Основні положення дисертації викладено у 28 працях, загальним обсягом 15,47 д.а., у тому числі: 2 – у колективних монографіях; 11 – у наукових фахових виданнях України, які входять до міжнародних наукометричних баз, 1 – у періодичних наукових виданнях держав Європейського Союзу; 14 – тез доповідей та матеріалів міжнародних та всеукраїнських науково-практичних конференцій. Особисто здобувачеві належить 9,67 д.а. Публікації повною мірою відображають основні результати дисертації.

**Структура та обсяг дисертації.** Дисертація складається зі вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел та додатків. Основний зміст викладено на 185 сторінках друкованого тексту. Робота містить 20 таблиць, 10 рисунків, 12 додатків на 115 сторінках. Список використаних джерел нараховує 289 найменувань і розміщений на 31 сторінці.

## РОЗДІЛ 1.

### ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ У ДЕРЖАВНИХ ЗАКЛАДАХ ВИЩОЇ ОСВІТИ

#### **1.1. Діяльнісний ефект функціонування державних закладів вищої освіти: загальносуспільне значення та конкретні продукти діяльності**

Людство вступило в еру постіндустріального суспільства, яке характеризується як “суспільство, в економіці якого пріоритет перейшов від переважного виробництва товарів до виробництва послуг, проведення досліджень, організації системи освіти і підвищення якості життя, в якому клас технічних спеціалістів став основною професійною групою і, що найважливіше, в якому впровадження нововведень все більшою мірою залежить від досягнення теоретичних знань. Постіндустріальне суспільство передбачає виникнення інтелектуального класу, представники якого на політичному рівні виступають як консультанти, експерти або технократи” [9]. За Е. Тоффлером [245, 263] інформаційна цивілізація від двох попередніх хвильових етапів розвитку людства вирізняється такими ознаками:

- “...суттєво знижуються темпи економічного зростання, але воно стає більш рівномірним;
- різко знижуються темпи зростання населення, а в окремих країнах, наприклад в Україні та інших пострадянських державах, навіть є від’ємні;
- рівень споживання передусім у високорозвинених країнах характеризується переходом від “кількості” до “якості” життя, від “суспільства масового споживання” до пошуку шляхів якісного вдосконалення умов життя людини;
- знижується рівень спеціалізації, і дедалі більший попит мають спеціалісти “широкого профілю”;
- основний вид енергії поки що важко визначити, але зрозуміло, що це буде один із нетрадиційних, альтернативних видів – ядерна (а можливо й не

обов'язково), сонячна, геотермальна, енергія вітру, хвиль, припливів-відпливів або ще будь-яка інша, поки що невідома;

– головним засобом виробництва стають наукові знання, інформація, де буде зайнято від 55 до 75 відсотків працездатного населення;

– основний конфлікт – між знанням та некомпетентністю;

– паралельно змінюються і соціальна структура суспільства – на місце класового поділу приходять професійний;

– соціальна та просторова мобільність багаторазово зростає...” [245, 263].

Отже, за сучасних умов розвитку людства все більше уваги надається питанням подальшої розбудови освітньо-наукової сфери.

Як зазначила Т.О. Петрушина, наука та освіта забезпечують позитивні зміни суспільства, через продукування, поширення та передачу нових знань, а також створення нових технологій, джерел енергії, що сприяє підвищенню рівня життя і переходу на якісно новий рівень існування людства [149, с. 73].

Значний внесок у вивчення впливу освіти та науки на розвиток суспільства зробили такі відомі вчені та науковці як: В. Андрущенко, Л. Антошкіна, Ю. Бажал, Л. Балабанова, Л. Ващенко, І.М. Вигівська, М. Головатий, А. Гриньов, В. Геєц, Л. Даниленко, В. Кремень, В. Крижко, С. Крисюк, С. Кримський, С. Лебедев, С.Ф. Легенчук, В. Локтев, Б. Маліцький, С. Мочерний, С. Мосьондз, С. Натрошвілі, О.В. Олійник, О.О. Осадча, В. Осецький, Т. Петрушина, А. Павко, В. Розін, О. Романовський, Е. Семенюк, І.М. Скрипник, Н. Федорова, І. Яненкова та інші [2-4; 27; 30-32; 39; 45; 50; 53; 62; 87, с. 57; 88; 181, с. 80; 90; 91; 100; 104-106; 110; 111; 121; 133-137; 140; 148; 149; 179; 181; 182; 221; 226-230; 260; 261; 274; 280; 282; 284-286; 289]. У своїх дослідженнях вони логічно довели ступінь впливу освіти та науки на розвиток суспільства в цілому та його економічну, екологічну, політико-правову, соціальну та соціокультурну сфери зокрема.

Основною продуктивною формою поєднання науки та освіти виступає система вищої освіти, дослідженням впливу якої на розвиток суспільства переймалися у різні часи чисельні вчені та науковці [1, 15, 71, 96, 103, 131, 133; 145, 180, 185, 227, 230, 278]; втім, деякі з них виявили багатофункціональний

зворотній зв'язок суспільна та вищої освіти, який проявляється через [145, с. 92-94; 131, с. 5; 185, с. 161; 278, с. 7-8]:

– “...відновлення наукового потенціалу – за допомогою передачі через вищий навчальний заклад накопиченого суспільством наукового потенціалу від покоління до покоління;

– суспільне відтворення – через відтворення робочої сили (надання особі кваліфікації в певній сфері), яка разом із засобами виробництва формує продуктивні сили суспільства;

– соціалізацію індивіда – вища освіта дає суспільству особливий тип особистості, яка більшою мірою відчуває себе частиною суспільства, ніж особистість, яка не має вищої освіти;

– соціальну мобільність – вища освіта стимулює до отримання знань, спрямовує молодь до набуття професійних здібностей, виробляє бажання досягти успіху та високого соціального становища;

– соціальний розвиток суспільства – вища освіта бере участь у соціально-економічних, політичних і духовних процесах, що впливають на розвиток суспільства. Наявність освіти впливає на покращення здоров'я, зменшення злочинності, підвищення соціальної активності та задоволення життям;

– економічний розвиток суспільства. Інтелектуально-розвинене суспільство забезпечує стійке економічне зростання. Вища освіта є чинником розвитку вітчизняної економіки, її конкурентоспроможності та визначає життєвий рівень у державі”.

На останнє зазначимо, що за прогнозами ЮНЕСКО “...в ХХІ столітті цивілізованого рівня добробуту досягнуть тільки ті країни, в яких 40-50 % працездатного населення буде мати якісну вищу освіту” [175, с. 11].

Попри значні здобутки у вищевказаній сфері досліджень питання продукту діяльності основної продуктивної інституції в сфері вищої освіти нашої країни – державних закладів вищої освіти – залишилися слабо опрацьованими.

“Сучасний стан розвитку вітчизняної освітньо-наукової сфери свідчить на користь того, що головними інституціями в межах останньої виступають заклади вищої освіти, що не дивно: їх науково-педагогічний персонал складається з 68,9% докторів наук і 72,6% кандидатів наук від загальної кількості вчених України, які здійснюють підготовку 81% докторантів і 85% аспірантів” [275]. Переважну більшість закладів вищої освіти в Україні складають установи державної та комунальної форми власності, результатом діяльності є різноманітні продукти. В умовах заздалегідь планово обмеженого та постійного недовиконання фінансового забезпечення державних закладів вищої освіти (далі – ДЗВО), орієнтирів на їх фінансову автономію виникає питання про виявлення найбільш значущих спрямувань їх діяльності, їх відповідних результативних продуктів, а отже підвищення якості та ефективності управління останніми [173, 179].

Перш за все, зазначимо що діяльність ДЗВО характеризується такими особливостями (табл. 1.1) [203].

Таблиця 1.1.

## Особливості діяльності ДЗВО

<i>Сфера ідентифікації особливості</i>	<i>Зміст характерної ознаки</i>
Суспільна	їх діяльність розглядається перед усім в соціально-культурному аспекті
Бюджетна	згідно Бюджетного кодексу України в загальному бюджетному механізмі виступають як розпорядники бюджетних коштів різного рівня фінансові показники їх діяльності регламентуються кошторисом
Господарська	майно ДЗВО перебуває в них на правах оперативного управління не можуть бути визнані банкрутами
Економічна	результат діяльності – нематеріальний продукт (надана послуга, виконана робота) рух та реалізація продукту діяльності представлені стадіями “виробництво – споживання” відсутнє поняття “брак” у традиційному розумінні як суб’єкти господарювання є неприбутковими
Функціональна	їх діяльність є різноплановою і включає, як мінімум, дві складові: надання освітніх послуг та виконання науково-дослідних робіт

\*Складено на підставі: [22, 47, 63, 83, 190, 200, 220]

Розгляд вищезначеної проблеми пропонується розпочати з опрацювання трактування понять “освіта” та “наука” найбільш відомішим вітчизняним енциклопедичним виданням в галузі економіки “Економічної енциклопедії” під редакцією видатного українського економіста С.В. Мочерного [60]. Отже:

– “освіта – 1) галузь народного господарства країни, яка об’єднує організації, заклади та установи, що здійснюють навчання, виховання, підготовку педагогічних та наукових кадрів, випуск навчальної літератури; 2) сукупність систематизованих знань, умінь і навичок, здобутих людиною у процесі навчання у спеціальних навчальних закладах і самостійно”;

– “наука – інтегральне позначення людської діяльності щодо пізнання світу для використання отриманих результатів у практиці, а також системи логіко-гносеологічних і соціально-організаційних утворень цієї сфери. ...у світовій літературі наявні три її головні аспекти, які є своєрідними інваріантами змісту цього поняття: 1) особлива форма суспільної свідомості (поряд із релігією, філософією, мораллю, правом, мистецтвом та ін.); 2) система нагромадження соціально значущого знання; 3) особливий соціальний інститут для поповнення і поглиблення цього знання.” “Наука як продуктивна сила суспільства – сфера розумової діяльності людства, в якій здійснюються розробка і теоретична систематизація знань про реальну дійсність, що використовуються для підвищення ефективності виробництва матеріальних і духовних благ” [60, с. 521, 524, 656].

Як бачимо спектр трактування понять “освіта” та “наука” досить широкий: від загальнофілософського до економічного. Зважаючи на вищевказане, “освіту і науку в економічному контексті слід вважати специфічними сферами діяльнісного впливу на людину як суб’єкта, в межах якого відбувається випрацювання, накопичення, систематизація та передача знання про навколишній світ у всіх його формопроявах з метою створення нових продуктів діяльності (знань, продукції, робіт, послуг) вказаним суб’єктом. Таке комплексне визначення відповідає сучасній концепції вищої освіти, за якою, як відомо, наукові

дослідження в межах здобуття ступенів доктора філософії та доктора наук ідентифікуються в межах третього (освітньо-науковий/освітньо-творчий) та наукового рівнів відповідно” [156].

На виконання мети дослідження слід звернути увагу закріпленому законодавством визначенню освітньої та наукової діяльності. Так, відповідно до Законів України “Про вищу освіту” та “Про наукову та науково-технічну діяльність” останні набули такого визначення:

“– освітня діяльність – діяльність закладів вищої освіти, що провадиться з метою забезпечення здобуття вищої, післядипломної освіти і задоволення інших освітніх потреб здобувачів вищої освіти та інших осіб;

– наукова діяльність – інтелектуальна творча діяльність, спрямована на одержання нових знань та (або) пошук шляхів їх застосування, основними видами якої є фундаментальні та прикладні наукові дослідження” [156, 168].

Вивчення вітчизняного законодавства в сфері науки та освіти свідчить про відсутність поняття “продукту їх діяльності”, визначення якого є необхідним в умовах розбудови реальних механізмів ціноутворення в межах вказаної сфери.

Більш ранні дослідження в цій сфері свідчать про виокремлення авторами освітньої або освітницької послуги, як результату діяльності вищих навчальних закладів [86, 193, 194, 197].

Подальший моніторинг законодавства в сфері регламентації діяльності ДЗВО, а саме опрацювання Постанови КМУ “Про затвердження переліку платних послуг, які можуть надаватися закладами освіти, іншими установами та закладами системи освіти, що належать до державної і комунальної форми власності” надає можливість акцентування на послугі, як основному результаті їх діяльності. При цьому вказаний нормативний акт виокремлює наступні з них (Додаток А).

Опрацювання представленого переліку вказує на те, що наведений перелік не коректно об’єднаний спільною назвою “послуги”, оскільки в межах вказаних



сфер ідентифікуються три результати діяльності ДЗВО, а саме: послуги, роботи та продукція.

Також, для цілей управління представлена класифікація продуктів діяльності ДЗВО є неінформативною, оскільки, вочевидь, як апарат внутрішнього, так і зовнішнього управління, перед усім, зацікавлений у виконанні основних профільних функціональних завдань, що стоять перед вказаними суб'єктами господарювання з боку держави, як: по-перше, головного органу управління; по-друге, власника усього майна, що перебуває у ДЗВО на правах оперативного управління; по-третє, суб'єкта, що відповідно до Конституції України і уповноважує ДЗВО на виконання профільних функцій.

На підставі вивчення представленого переліку пропонується наступний розподіл на види діяльності ДЗВО:

- основна функціональна, під якою пропонується розуміти діяльність ДЗВО в сфері освіти та науки відповідно до їх функціонального призначення;
- допоміжна інфраструктурна, що пов'язана з організацією основної функціональної діяльності та інфраструктурному супроводі останньої.

Головним продуктом діяльності в межах основної функціональної діяльності виступають власне послуги, назва яких потребує уточнення. Для цього звернімося до тезауруса Законів України “Про освіту” та “Про вищу освіту”, якими зазначено, що:

- “освітня послуга – комплекс визначених законодавством, освітньою програмою та/або договором дій суб'єкта освітньої діяльності, що мають визначену вартість та спрямовані на досягнення здобувачем освіти очікуваних результатів навчання”;

- “педагогічна діяльність – інтелектуальна, творча діяльність педагогічного (науково-педагогічного) працівника або самозайнятої особи у формальній та/або неформальній освіті, спрямована на навчання, виховання та розвиток особистості, її загальнокультурних, громадянських та/або професійних компетентностей”;

– “результати навчання – знання, уміння, навички, способи мислення, погляди, цінності, інші особисті якості, які можна ідентифікувати, спланувати, оцінити і виміряти та які особа здатна продемонструвати після завершення освітньої програми або окремих освітніх компонентів” [156, 169].

По-перше, в першому з наведених визначень привертає увагу акцентування на вартісній стороні освітньої послуги, прописаній Законом України “Про освіту”: вочевидь, безкоштовне навчання в закладах освіти України не має нічого спільного з відшкодуванням державою реальної вартості навчання особи в будь-якому з освітніх закладів України. По-друге, слід звернути увагу власне визначенню мети освіти, закріпленої Законом України “Про освіту”: “Освіта є основою інтелектуального, духовного, фізичного і культурного розвитку особистості, її успішної соціалізації, економічного добробуту, запорукою розвитку суспільства, об’єднаного спільними цінностями і культурою, та держави. Метою освіти є всебічний розвиток людини як особистості та найвищої цінності суспільства, її талантів, інтелектуальних, творчих і фізичних здібностей, формування цінностей і необхідних для успішної самореалізації компетентностей, виховання відповідальних громадян, які здатні до свідомого суспільного вибору та спрямування своєї діяльності на користь іншим людям і суспільству, збагачення на цій основі інтелектуального, економічного, творчого, культурного потенціалу Українського народу, підвищення освітнього рівня громадян задля забезпечення сталого розвитку України та її європейського вибору” [169]. Отже, в контексті визначеної вітчизняної мети освіти, враховуючи наповнення визначень “педагогічна діяльність” та “результати навчання”, доречним буде апелювання до навчально-педагогічної послуги ДЗВО [63], під якою пропонується розуміти “результат цілеспрямованої освітньої діяльності вказаних суб’єктів господарювання, яка має виховничий характер, на задоволення потреб здобувача освіти в отриманні сукупності знань, навичок, умінь та розвитку його талантів, інтелектуальних, творчих і фізичних здібностей, формуванні цінностей і

необхідних для його успішної самореалізації компетентностей, що має відповідну споживчу вартість” [251].

В науковій сфері основним продуктом виступають переважним чином науково-дослідні, дослідно-конструкторські, проектно-конструкторські, дослідно-технологічні, технологічні, пошукові, проектно-пошукові роботи та інші види аналогічних робіт в межах вказаної сфери. При цьому Закон України “Про наукову та науково-технічну діяльність” визначає наукову (науково-технічну) роботу “як наукові дослідження та науково-технічні (експериментальні) розробки, проведені з метою одержання наукового, науково-технічного (прикладного) результату. Основними видами наукової (науково-технічної) роботи є науково-дослідні, дослідно-конструкторські, проектно-конструкторські, дослідно-технологічні, технологічні, пошукові та проектно-пошукові роботи, виготовлення дослідних зразків або партій науково-технічної продукції, а також інші роботи, пов’язані з доведенням нових наукових і науково-технічних знань до стадії практичного використання” [168]. В цілому варто погодитись з таким визначенням, дещо доповнивши його економічним змістом, а саме: “наукова робота ДЗВО являє собою дослідну, проекту, конструкторську, технологічну, пошукову діяльність в сфері науки, що має конкретний результат у вигляді відповідним чином формалізованих нових знань або/та матеріальних продуктів (зразків, конструкцій, іншої продукції), що мають відповідну споживчу вартість” [251].

Сформовані визначення основних продуктів діяльності ДЗВО вирізняються конкретизацією суб’єктно-об’єктного поля щодо останніх, акцентуванням їх економічного контенту на тлі суспільно-діяльнісних характеристик.

На підставі вищевказаного пропонується така класифікація видів продуктів діяльності ДЗВО в розрізі власне видів діяльності (табл. 1.2).

Таблиця 1.2.

## Класифікація видів продуктів діяльності ДЗВО

<i>Види діяльності</i>	<i>Види продуктів діяльності</i>	<i>Підвиди продуктів діяльності</i>
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>2</i>
Основна функціональна діяльність	Навчально-педагогічні послуги	<p>1) підготовка в межах державного замовлення та понад державне замовлення в межах ліцензійного обсягу відповідно до договорів, укладених з фізичними та юридичними особами, студентів та курсантів невійськових закладів вищої освіти цивільної авіації, морського та річкового флоту (далі – студенти, курсанти), аспірантів і докторантів;</p> <p>2) навчання студентів, курсантів для здобуття другої вищої освіти (викладання здобувачам вищої освіти однієї чи кількох дисциплін (предметів) англійською та/або іншими іноземними мовами поряд з викладанням відповідно до навчального плану зазначеної дисципліни (предмету) державною мовою, крім випадків, коли таке викладання передбачене навчальними планами);</p> <p>3) підготовка, перепідготовка, підвищення кваліфікації кадрів, навчання для здобуття громадянами післядипломної освіти в межах та понад державне замовлення в межах ліцензійного обсягу (проведення спеціальних курсів, семінарів, тренінгів, стажування, підвищення професійної компетентності в іншій формі, що не потребує отримання відповідної ліцензії; підтвердження кваліфікації, отриманої за результатами неформального професійного навчання; сертифікація авіаційного персоналу відповідно до отриманих ліцензій);</p> <p>4) підготовка кваліфікованих робітників в межах та понад державне замовлення в межах ліцензійного обсягу;</p> <p>5) підготовка до вступу до закладів вищої освіти та до зовнішнього незалежного оцінювання;</p> <p>6) підготовка та перепідготовка, підвищення кваліфікації кадрів за замовленням центрів зайнятості;</p> <p>7) навчання студентів, курсантів, аспірантів, докторантів з числа іноземців, осіб без громадянства, які постійно проживають в Україні; осіб, яким надано статус біженця в Україні; осіб, які потребують додаткового або тимчасового захисту; осіб, яким надано статус закордонного українця і які перебувають в Україні на законних підставах; стажування іноземців та осіб без громадянства;</p> <p>8) прийом кандидатських іспитів, видання та розповсюдження авторефератів, дисертацій, стенографування під час захисту дисертацій, організація, підготовка до захисту дисертацій на здобуття наукового ступеня доктора філософії (кандидата наук) та його проведення для осіб, які навчаються (навчалися) відповідно до договорів, укладених з фізичними або юридичними особами, у тому числі для осіб, які не навчаються (не навчалися) у відповідному закладі освіти або науковій установі (крім оплати часу проведення засідання членам спеціалізованої вченої ради та оплати часу участі в таких засіданнях офіційних опонентів);</p> <p>9) здійснення наукового супроводження осіб, які підвищують кваліфікацію самостійно, та стажування таких осіб;</p> <p>11) проведення лекцій, консультацій, тренінгів, практикумів, занять іншої форми з питань науки, техніки, права, культури, мистецтва, фізичної культури, спорту, туризму, краєзнавства тощо, підготовки кадрів для дитячого та молодіжного туризму;</p> <p>12) проведення понад обсяги, встановлені навчальними планами, з видачею або без видачі відповідних документів про освіту тренінгів, курсів, занять у гуртках, факультативів, семінарів, практикумів;</p>

## Продовження табл. 1.2.

1	2	3
	Наукові роботи	<p>13) організація, проведення у позанавчальний час (у тому числі канікули, святкові та вихідні дні) заходів за освітнім, науковим, технічним, художнім, туристичним, екологічним, спортивним, оздоровчим та гуманітарним напрямками</p> <p>1) проведення науково-дослідних, дослідно-конструкторських, проектно-конструкторських, технологічних, пошукових та проектно-пошукових робіт;</p> <p>2) проведення робіт з діагностики, стандартизації і сертифікації технологічних процесів, обладнання та матеріалів, метрологічного забезпечення, технічного захисту інформації;</p> <p>3) проведення досліджень щодо розвитку окремих галузей економіки;</p> <p>4) проведення наукової, науково-технічної, інших видів експертиз в установленому законодавством порядку;</p> <p>5) проектування, розроблення та виготовлення експериментальних зразків і дослідних партій матеріалів, речовин, приладів, обладнання;</p> <p>6) випробування обладнання, конструкцій, виробів, речовин, матеріалів;</p> <p>7) проведення консультацій з питань наукових досліджень (у тому числі дисертаційних), їх організації та наукового обслуговування (проведення курсів, консультацій, семінарів, практикумів, тренінгів, стажування);</p> <p>8) впровадження, виробництво і реалізація дослідної, промислової, наукової, науково-технічної, інноваційної продукції, техніки, обладнання, приладів та устаткування, що виготовлені за власними технологіями;</p> <p>9) проведення лабораторних аналізів і досліджень зразків, діагностика інфекційних захворювань;</p> <p>10) проектування, розроблення, налаштування, впровадження, тестування, реалізація, модифікація, технічна підтримка та супроводження програмного забезпечення (зокрема, системного, прикладного, баз даних)</p>
Допоміжна інфраструктурна діяльність	Послуги організаційного характеру	<p>1) забезпечення обмундируванням студентів, курсантів та працівників закладів вищої освіти, статутами яких передбачено носіння форменого одягу;</p> <p>2) складення бібліографічних списків для курсових, дипломних і наукових робіт, каталогів для особистих бібліотек, бібліотек підприємств, установ та організацій, підготовка фактографічних, аналітичних і бібліографічних довідок (надання доступу до бібліотечних фондів для осіб, які не працюють і не навчаються у відповідному закладі (установі));</p> <p>3) видання та реалізація навчальної літератури, методичних, науково-методичних, наукових, науково-технічних видань, друкованих засобів масової інформації (газети, часописи, альманахи тощо) (розроблення, впровадження та супроводження електронних навчальних матеріалів, курсів дистанційного навчання);</p> <p>4) надання послуг організаційного характеру, пов'язаних з проведенням ліцензування, атестації та акредитації;</p> <p>5) надання послуг з проведення експертизи засобів навчання, зокрема навчальних та навчально-методичних видань;</p> <p>6) інформаційно-аналітичне забезпечення наукової діяльності;</p> <p>7) забезпечення доступу до локальних і корпоративних комп'ютерних мереж, Інтернету, автоматизованих баз даних та пошукових систем через сегменти локальних і корпоративних мереж;</p> <p>8) здійснення операцій, пов'язаних із трансфером (передачею) технологій, що розроблені за рахунок коштів державного бюджету;</p> <p>9) забезпечення діяльності технологічних та наукових парків;</p>

## Продовження табл. 1.2.

1	2	3
		<p>10) забезпечення розроблення державних стандартів і технічних умов на виробництво продукції, проведення її сертифікаційних випробувань;</p> <p>11) розроблення науково-технічної документації;</p> <p>12) надання дозволів (видача ліцензій) на використання об'єктів права інтелектуальної власності;</p> <p>13) організація та проведення наукових заходів (з'їздів, семінарів, конференцій тощо), якщо це не передбачено навчальними планами з підготовки кадрів і не належить до діяльності, яка фінансується за рахунок коштів загального фонду державного та місцевих бюджетів;</p> <p>14) розроблення комп'ютерних програм (систем) для забезпечення і організації процесів створення, редагування, поповнення і керування вмістом веб-сайтів.</p> <p>15) надання допомоги студентам, курсантам з числа іноземців в отриманні віз;</p> <p>16) надання організаційних, протокольно-інформаційних, консультаційних послуг, послуг з перекладу, крім випадків, коли такі послуги надаються особі, яка працює або навчається у закладі освіти (установі) і направлена таким закладом освіти (установою) на навчання, стажування або роботу за кордон за бюджетні кошти</p>
	Послуги та роботи інфраструктурного характеру	<p>1) забезпечення проживання, відпочинку та оздоровлення у спортивно-оздоровчих таборах, санаторіях-профілакторіях, пансіонатах, на базах туризму та відпочинку, у тому числі перевезення;</p> <p>2) проведення групових та індивідуальних занять з фізичної культури та спорту з використанням відповідної матеріально-технічної бази закладів освіти, якщо це не передбачено навчальними планами;</p> <p>3) надання у тимчасове користування спортивного інвентарю та обладнання, речей особистого користування, предметів для відпочинку, якщо це не передбачено навчальними планами;</p> <p>4) організація, проведення спортивних, фізкультурно-оздоровчих заходів (у тому числі міжнародних) з використанням відповідної матеріально-технічної бази закладів освіти, якщо це не передбачено навчальними планами;</p> <p>5) обслуговування екскурсійних груп і окремих відвідувачів на територіях та в приміщеннях закладів освіти, установ;</p> <p>6) організація, проведення концертно-видовищних заходів.</p> <p>7) будівництво, ремонт та облаштування житла, господарсько-побутових споруд та приміщень;</p> <p>8) ремонт, технічне обслуговування, діагностика, налагодження, переобладнання побутової, комп'ютерної, телекомунікаційної, периферійної, копіювальної, офісної техніки, технічних засобів навчання, приладів, устаткування та багатофункціонального обладнання, фото-, теле-, відео-, аудіообладнання; виготовлення, реалізація та ремонт металовиробів;</p> <p>9) виготовлення, реалізація та ремонт меблів, побутових столярних виробів, садово-городнього інвентарю;</p> <p>10) надання послуг, пов'язаних з проведенням фото-, кіно-, відеозйомки, аудіозапису, а також виробництвом, обробкою, монтажем кіно-, відео-, теле- та аудіопродукції;</p> <p>11) виготовлення, реалізація та ремонт взуття, швейних і галантерейних виробів, товарів широкого вжитку, власної сувенірної продукції;</p> <p>12) надання банно-пральних послуг, послуг хімчистки;</p>

## Продовження табл. 1.2.

1	2	3
		<p>13) надання у тимчасове користування предметів культурно-побутового призначення, садово-городнього інвентарю, аудіо- і відеотехніки, театральних та сценічних костюмів, театального реквізиту, інструментів та обладнання, аудіо- і відеозаписів, експозиційного обладнання, відеокomплексів, відеомонтажних студій, фотопавільйонів, звуколабораторій, відеопереглядових аудиторій, інших площ, інвентарю та обладнання, якщо це не передбачено навчальним планом;</p> <p>14) надання перукарських послуг;</p> <p>15) облаштування трав'яних газонів, елементів ландшафтного дизайну, догляд за ними;</p> <p>16) створення лісових насаджень, ділянок зеленого будівництва, висаджування саджанців деревних та чагарникових порід, догляд за ними.</p> <p>17) надання спеціально облаштованих* будинків і приміщень, що перебувають на балансі закладів освіти, для тимчасового проживання;</p> <p>18) надання під час канікул вільних спеціально облаштованих* приміщень гуртожитків для тимчасового проживання;</p> <p>19) надання спеціально облаштованих* приміщень гуртожитків закладів освіти для проживання: осіб, які навчаються або працюють у відповідному закладі освіти; абітурієнтів відповідного закладу освіти під час вступних іспитів; осіб, які направлені у відрядження до таких закладів освіти; осіб, які навчаються в інших закладах освіти і проживають у гуртожитках закладу освіти згідно з рішенням його керівника; працівників інших закладів освіти, установ та організацій;</p> <p>20) надання громадянам, які користуються послугами, зазначеними у підпунктах 17-19 цього пункту, комунальних послуг, послуг з експлуатації та господарського обслуговування будинків і приміщень;</p> <p>21) заміна сантехнічних виробів, газового, електротехнічного та іншого обладнання: у разі пошкодження або знищення з вини користувачів; на вимогу громадян, які користуються послугами, зазначеними у підпунктах 17-19 цього пункту, у встановленні: поліпшеного обладнання; нового обладнання до закінчення строку експлуатації встановленого обладнання, визначеного технічними нормативами;</p> <p>22) надання комунальних послуг користувачам приміщень та будівель, що не перебувають на балансі закладів освіти;</p> <p>23) надання на вимогу осіб, які проживають у спеціально облаштованих* будинках і приміщеннях, що перебувають на балансі закладів освіти, послуг з облаштування та утримання будинків і приміщень, крім тих, що визначені підпунктом 21 цього пункту</p> <p>24) вирощування, переробка та реалізація сільськогосподарської продукції; збір, переробка та реалізація лікарських рослин;</p> <p>25) надання в оренду будівель, споруд, окремих тимчасово вільних приміщень і площ, іншого рухомого та нерухомого майна або обладнання, що тимчасово не використовується у освітній, навчально-виховній, навчально-виробничій, науковій діяльності, у разі, коли це не погіршує соціально-побутових умов осіб, які навчаються або працюють у закладі освіти;</p> <p>26) експлуатаційне та господарське обслуговування приміщень, площ, майна та обладнання, зазначених у підпункті 25 цього пункту;</p> <p>* Спеціально облаштовані будинки і приміщення – будинки і приміщення, що перебувають у належному технічному та санітарно-гігієнічному стані і в яких створено належні умови для проживання та відпочинку.</p>

## Продовження табл. 1.2.

1	2	3
		<p>27) надання поліграфічних та рекламних послуг, реалізація власної друкованої продукції, у тому числі інформаційної, рекламної та бланкової (крім видання та реалізації навчальної літератури, методичних, науково-методичних, наукових, науково-технічних видань, друкованих засобів масової інформації (газет, часописів, альманахів тощо), видання та розміщення на веб-сайтах банерів та іншої рекламної продукції в електронній формі; розроблення поліграфічного дизайну (друкування, копіювання, сканування, ламінування, запис інформації на носії);</p> <p>28) виробництво та реалізація продукції громадського харчування, організація її споживання;</p> <p>29) забезпечення оформлення атестатів доцента, професора, старшого наукового співробітника, свідоцтв про закінчення аспірантури, докторантури, інших документів про освіту та вчені звання, їх дублікатів в установленому законодавством порядку (забезпечення оформлення посвідчення про складання кандидатських іспитів випускниками минулих років);</p> <p>30) забезпечення оформлення студентських та учнівських квитків, залікових книжок осіб, які навчаються відповідно до договорів, укладених з фізичними та юридичними особами; їх дублікатів для всіх категорій осіб, що навчаються у відповідному закладі освіти;</p> <p>31) забезпечення оформлення документів про освіту державного зразка в установленому законодавством порядку;</p> <p>32) здійснення в межах повноважень медичної практики, надання ветеринарних послуг, проведення діагностичної медичної та ветеринарної експертизи;</p> <p>33) здійснення палітурних, брошурувальних робіт;</p> <p>34) надання послуг банківським установам шляхом розміщення на депозитних рахунках тимчасово вільних власних надходжень вищих закладів освіти в установленому законодавством порядку;</p> <p>35) здійснення заходів, пов'язаних із провадженням виставково-ярмаркової діяльності згідно із законодавством;</p> <p>36) здійснення доступу до Інтернету, локальних і корпоративних комп'ютерних мереж, автоматизованих баз даних та пошукових систем, користування електронною поштою для осіб, які не працюють і не навчаються у відповідному закладі (установі);</p> <p>37) виготовлення та реалізація продукції навчально-виробничих майстерень, підсобних господарств, інших навчально-виробничих, виробничих, дослідницьких підрозділів, що виготовлена у позанавчальний час;</p> <p>38) виготовлення та реалізація продукції, виготовленої в результаті практичного навчання осіб, які навчаються (зокрема, розсади, саджанців, сіянців, насіння, лісоматеріалів, предметів декоративно-прикладного мистецтва, фото-, кіно-, аудіо-, відеопродукції, товарів широкого вжитку);</p> <p>39) надання навчально-виробничими, виробничими, дослідницькими підрозділами послуг, що відповідають профілю підготовки кадрів, зокрема проведення лісосічних робіт, робіт з ремонту, відновлення, технічного обслуговування транспортних засобів і технологічного обладнання, з облаштування трав'яних газонів, елементів ландшафтного дизайну, догляду за ними, із створення лісових насаджень, ділянок зеленого будівництва, висаджування саджанців деревних та чагарникових порід, догляду за ними; з обробки землі, збирання врожаю, допоміжних та післяурожайних робіт, проведення сільськогосподарських та промислових робіт з використанням автомобілів, тракторів, інших механізмів;</p>



## Продовження табл. 1.2.

1	2	3
		<p>40) надання у короткострокове (на строк до одного тижня) користування фізичним, юридичним особам площ та/або окремих приміщень, що тимчасово не використовуються в освітній, навчально-виховній, навчально-виробничій, науковій діяльності для проведення освітніх, наукових, спортивних, урочистих, культурних та інших заходів (крім заходів, що проводяться з релігійною метою, або заходів політичних партій), а також іншого рухомого та нерухомого майна або обладнання у разі, коли це не погіршує умов навчання або соціально-побутових умов осіб, які навчаються або працюють у відповідному закладі освіти (установі);</p> <p>41) надання у короткострокове (на строк до одного місяця) користування відповідно до законодавства місць для базування, зберігання транспортних засобів, зокрема пристаней, причалів, аеродромів, місць для стоянки автомобілів у разі, коли це не погіршує умов навчання або соціально-побутових умов осіб, які навчаються або працюють у відповідному закладі освіти (установі);</p> <p>42) перевезення вантажів спеціальними транспортними засобами, включаючи морські, річкові та повітряні судна, а також окремих пасажирів або організованих груп населення;</p> <p>43) виконання вантажно-розвантажувальних робіт;</p> <p>44) забезпечення аеропортового обслуговування повітряних суден, зокрема забезпечення авіаційної безпеки, обслуговування повітряного руху, надання в користування повітряного простору в зоні відповідальності, забезпечення аеронавігаційною інформацією, метеорологічне, медичне, пошукове, аварійно-рятувальне забезпечення польотів;</p> <p>45) надання метеорологічної інформації на замовлення фізичних та юридичних осіб;</p> <p>46) виконання авіаційних робіт в межах території України і за кордоном в установленому законодавством порядку;</p> <p>47) надання у тимчасове користування площ для зберігання обладнання, майна, паливно-мастильних матеріалів, інших цінностей, що належать іншим юридичним або фізичним особам;</p> <p>48) проведення лабораторних аналізів паливно-мастильних матеріалів у встановленому законодавством порядку;</p> <p>49) проведення випробувань електричного обладнання та електропроводки, перевірка приладів обліку води та енергоресурсів, інших технічних приладів, обладнання та систем у встановленому законодавством порядку; проведення робіт з контролю якості води, аналізу стічних вод та опадів;</p> <p>50) проведення робіт з проектування, розроблення, монтажу, діагностики, ремонту, налагодження та технічного обслуговування систем відеоспостереження, внутрішньої сигналізації, структурованих кабельних систем, телефонних мереж, системи єдиного часу та дзвінків у встановленому законодавством порядку;</p> <p>51) розроблення, впровадження та обслуговування проектів мультимедійних аудиторій, конференц-залів, Інтернет-кафе;</p> <p>52) надання послуг з редагування, перекладу наукової, довідкової, технічної, навчальної, навчально-методичної, художньої літератури, комп'ютерного набору, верстання текстів</p>

Джерело: побудовано автором на основі [161]

Запропоноване уточнення існуючого термінологічного поля господарської діяльності ДЗВО дозволить вірно ідентифікувати найбільш важливі сегменти діяльності вказаних суб'єктів господарювання, а отже, в їх межах, чітко окреслити конкретні об'єкти управління. Сформована класифікація видів продуктів діяльності ДЗВО в розрізі власне оновлених видів діяльності дозволить здійснити необхідне сегментування найважливішої інформації для прийняття управлінських рішень як в обліковому, так і аналітичному аспектах.

Вказане сприятиме формуванню науково-обґрунтованого теоретичного базису управлінського обліку ДЗВО, як дієвого інструменту у забезпеченні ефективного управління відповідними видами діяльності ДЗВО.

## **1.2. Передумови запровадження управлінського обліку у державних закладах вищої освіти**

Звертаючись до історії розвитку бухгалтерського обліку в бюджетних установах, яку найбільш повно дослідила в своїх наукових працях д.е.н., професор Свірко С.В., зауважимо, що довгий час питання щодо управлінського обліку не піднімалось в межах бюджетної сфери загалом [189, 190]. В той час, як питання розбудови підсистеми управлінського обліку в усьому світі постало фактично ще 100 років тому, а в Україні – з початком побудови вітчизняної економічної моделі на засадах ринкових відносин.

Проблематику 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, І.М. Вигівська, 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, С.Ф. Легенчук, Б. Нідзл, Л.В. Нападовська, С.А. Ніколаєва, Е. Норін, О.В. Олійник, О.О. Осадча,

В.Ф. Палій, Дж. Рис, Б. Райан, І.М. Скрипник, Т. Скоун, Я.В. Соколов, В.В. Сопко, В.І. Ткач, М.В. Ткач, Ч. Хорнгрен, М.Г. Чумаченко, А.Д. Шеремет, А. Яругова [5, 7, 30-32, 38, 43, 59, 70, 74, 76, 104-106, 110, 124, 125, 129, 130, 133-137, 177, 225-230, 232, 244, 255, 256, 264, 265, 277, 280, 284-286, 289]. В працях зазначених авторів сформовано стійкий базис та методичну надбудову підсистеми управлінського обліку суб'єктів виробничого 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. 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 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) [95] 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 опрацюванні питань управлінського обліку залишається невирішеними низка теоретичних, методологічних, методичних та організаційних положень, що уповільнюють процес імплементації управлінського обліку в облікову практику вітчизняних ЗВО.

Отже, існує нагальна потреба у виявленні та формуванні передумов запровадження управлінського обліку у систему бухгалтерського обліку державних закладів вищої освіти України загалом з метою підвищення ефективності їх діяльності.

Сучасний стан розвитку вищої освіти характеризується однією з розвинутих за обсягом мереж закладів вищої освіти на континенті, в межах якої на сьогодні здійснюється підготовка більше 1,5 мільйона студентів (табл. 1.3, 1.4) [238]

Таблиця 1.3.

**Мережа та кількість студентів вищих навчальних закладів в Україні  
(ЗВО)**

(на початок навчального року)

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

Таблиця 1.4.

## Загальний контингент вищих навчальних закладів України (ЗВО)

(на початок навчального року)

Роки	Кількість осіб, прийнятих на навчання до ВНЗ, тис. осіб		Кількість осіб, випущених з ВНЗ, тис. осіб		Кількість аспірантів, осіб <sup>4</sup>	Кількість докторантів, осіб <sup>4</sup>
	I-II рівнів акредитації	III-IV рівнів акредитації	I-II рівнів акредитації	III-IV рівнів акредитації		
1990	241,0	<b>174,5</b>	<b>228,7</b>	136,9	13374	...
1991	237,5	173,7	<b>223,0</b>	<b>137,0</b>	<b>13596</b>	<b>503</b>
1992	212,6	170,4	<b>199,8</b>	144,1	13992	<b>592</b>
1993	<b>198,9</b>	<b>170,0</b>	198,0	153,5	14816	<b>765</b>
1994	194,0	<b>198,0</b>	204,3	149,0	15643	<b>927</b>
1995	188,8	<b>206,8</b>	<b>191,2</b>	<b>147,9</b>	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
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 <sup>1</sup>	69,5	291,6	79,1	405,4	27622	1759
2015 <sup>1</sup>	63,2	259,9	73,4	374,0	28487	1821
2016 <sup>1</sup>	60,6 <sup>2</sup>	253,2 <sup>3</sup>	68,0 <sup>2</sup>	318,7 <sup>3</sup>	25963	1792
2017 <sup>1</sup>	59,1 <sup>2</sup>	264,4 <sup>3</sup>	61,2 <sup>2</sup>	359,9 <sup>3</sup>	24786	1646

<sup>1</sup> Дані наведено без урахування тимчасово окупованої території Автономної Республіки Крим, м. Севастополя та тимчасово окупованих територій у Донецькій та Луганській областях.

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

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

<sup>4</sup> На кінець 1990, 1991, ..., 2017 року.

“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) [8, 46] 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-організаційних 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”.

В цілому розвиток положень управлінського обліку в світі припав на часи великої промислової революції і відбувався наступним чином (табл. 1.5) [17, 97, 196].

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 облікових підсистем [97, 257]. 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 виконанні видаткової частини Державного бюджету – як розпорядники бюджетних коштів в частині своєї фінансово-бюджетної діяльності.

Таблиця 1.5.

## Розвиток управлінського обліку в світі

<i>Часовий термін</i>	<i>Економічні обставини та запити</i>	<i>Реакція облікової системи</i>
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

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 і 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 виокремленні фінансового та управлінського обліку в межах цілісної системи як бюджетного обліку, так і бухгалтерського обліку в бюджетних установах зокрема, в минулому [189, 190, 257, 94, 95]. 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. [94, 95, 189, 190, 257]. Вітчизняний бюджетний облік в цілому та бухгалтерський облік зокрема в цей період вирізнявся заздрісною 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 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, важливе 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 [196]. Конкретизуємо останні, а саме [211]:

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” [22]. 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 р. №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” [170]. 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 внутрішньо-господарським 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. Зазначимо, 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 – навчально-педагогічна послуга та наукові роботи. 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 ефективне використання факторів виробництва задля набуття конкурентних переваг на ринку. Досягнення найвигідніших умов виробництва, збуту товару та отримання доходів потребує розбудови підсистеми управлінського обліку, яка і покликана 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 ЗВО на тлі процесів економічної стагнації в Україні, що призводить до скорочення робочих місць та значної конкуренції на ринку праці. Така потреба посилюється загальними 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 конкурентоспроможність вітчизняних людських ресурсів;

5) остаточне запровадження НП(С)БОДС в межах бюджетного обліку, які, фактично, уособлюють собою підходи загальновізнаних 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.

Вірність ідентифікації озвучених передумов та необхідність пошуку підходів на користь запровадження управлінського обліку в ДЗВО підтверджується і останніми рішеннями Уряду України. Так, профільний його представник – Міністр освіти і науки України – Новосад Г.І. зазначила, що в Україні за довгі роки посилюється проблема оптимізації мережі ДЗВО, яку планується вирішити через скорочення сьогоденної кількості. На підтвердження вказаної позиції Міністр зазначила: “У нас працює близько 300 вузів. Але контингент студентів маленький і до того ж стрімко падає останні десять років. Нам не потрібна така мережа. Тому треба рухатися в напрямку об'єднання і укрупнення університетів. Також треба оптимізувати на них витрати“. “Мені здається, що якби у нас було приблизно 80 університетів, утрічі менше, ніж зараз, то ми трохи почистили б систему” [23, 120].

Щодо шляхів вирішення цього завдання, Міністр чітко акцентувала на фінансових механізмах, а саме: “В цьому році університети отримають 80% від свого бюджету попереднього року, а 20% почне розподілятися за показниками ефективності. Наступного року і надалі це співвідношення буде збільшуватися. Відверто слабкі університети просто помруть, бо перестануть отримувати державне фінансування. Якщо вони не почнуть рухатися, залучати гроші із бізнесу, шукати можливості наукової співпраці, займатися трансфером технологій, робити щось на замовлення, то у них буде менше шансів бути конкурентоспроможними для отримання державного фінансування”[23]. На продовження вона зазначила: “Ми хочемо, щоб кошти йшли в кращі університети. Державне замовлення – це той рудимент, який нам залишився після радянської планової економіки. Ми повинні розуміти, що ми як держава вже не можемо спланувати, скільки через 5 або 6 років нам необхідно буде економістів, юристів, інших професій. Тому ми хочемо перейти до іншого фінансування, яке буде засновано на принципі так званих показників якості. Ми хочемо весь той обсяг наявних коштів направити кращим університетам за певними критеріями. Один з них – працевлаштування випускників. Ми хочемо зрозуміти, які університети роблять так, щоб їх випускники отримали найкраще місце і хочемо винагородити великою кількістю грошей тих, хто насправді на це здатний” [132].

Зауважимо, що роботу вже розпочато: в грудні 2019 року прийнято Закон “Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо вдосконалення освітньої діяльності у сфері вищої освіти”, яким вдосконалено регулювання процесів ліцензування освітньої діяльності, посилено засади рівного доступу до вищої освіти, розширено сферу застосування технологій зовнішнього незалежного оцінювання для вимірювання результатів навчання на рівнях вищої освіти та для вступу на освітній рівень магістра, вимог до керівника закладу, Національної рамки кваліфікацій тощо. Законом, зокрема [154]:

– уточнено визначення окремих термінів;

– спрощено процедуру ліцензування освітньої діяльності у сфері вищої

освіти;

- переосмислено статус національного закладу вищої освіти, зміцнено статус дослідницького університету і посилено вимоги для його надання;
- створено умови для розвитку міждисциплінарних програм, освітніх програм спільного та подвійного диплому;
- унормовано дуальну форму здобуття вищої освіти;
- встановлено вимоги до провадження освітньої діяльності за так званими регульованими професіями;
- удосконалено структуру закладів вищої освіти;
- упорядковано діяльність відокремлених структурних підрозділів;
- удосконалено умови прийому на навчання до закладів вищої освіти, зокрема щодо врахування здобутків вступників на міжнародних олімпіадах, розширення доступу до вищої освіти для осіб, яких законом визнано учасниками бойових дій та які захищали незалежність, суверенітет і територіальну цілісність України, брали участь в антитерористичній операції (операції об'єднаних сил), забезпеченні її проведення, а також для військовослужбовців військової служби за контрактом;
- врегульовано питання про прийом на навчання іноземних громадян” [154].

Відповідні зміни внесено до законів України “Про вищу освіту”, “Про освіту” та “Про фахову передвищу освіту”.

Важливим до опрацювання з вищевказаного мають стати напрямки: забезпечення фінансової стійкості ДЗВО та формування системи показників ефективності їх діяльності, які можуть бути успішно вирішені саме за умов формування підсистеми управлінського обліку. Отже, вказані напрями варто визнати у складі передумов розбудови управлінського обліку ДЗВО в Україні.

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 ДЗВО, 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.

### **1.3. Базові основи управлінського обліку у державних закладах вищої освіти**

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 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.

Питаннями управлінського обліку у різні часи переймалася значна кількість вітчизняних та зарубіжних вчених, зокрема: А. Апчер, П.Й. Атамас, М.О. Бахрушина, П. Брюер, Ф.Ф. Бутинець, М.А. Вахрушина, І.М. Вигівська, С.Ф. Голов, Р. Гаррісон, З.В. Гуцайлюк, Т.В. Давидюк, В.М. Добровський, К. Друрі, О.Д. Каверіна, Т.П. Карпова, М.В. Корягін, В.Е. Керімов, М.І. Кужельний, П.О. Куцик, С.Ф. Легенчук, Б. Нідзл,

Л.В. Нападовська, С.А. Ніколаєва, Е. Норін, О.В. Олійник, О.О. Осадча, В.Ф. Палій, Дж. Рис, Б. Райан, І.М. Скрипник, 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 [5, 6, 7, 25, 30-32, 38, 43, 57, 59, 70, 74, 76, 85, 104-106, 107, 110, 124, 125, 129, 130, 133-137, 176, 177, 225-230, 232, 244, 255, 256, 264, 265, 277, 280, 282, 284-286, 289]. Праці цих авторів презентують різне теоретичне та практичне бачення механізмів управлінського обліку суб'єктів виробничого сектору економіки. Дослідження проблем бюджетного обліку в Україні у різні часи проводили в своїх працях вітчизняні вчені П.Й. 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 в розбудову сучасного бухгалтерського обліку в секторі загального державного управління. Постановкою завдання щодо формування системи управлінського обліку в ДЗВО вирізняються дисертаційні роботи вітчизняних науковців: Кондрашової 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)). 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. Втім, саме визначення складу функцій, завдань та принципів управлінського обліку ДЗВО сприятиме набуттю теоретичним базисом управлінського обліку комплексного всеохоплюючого характеру.

Ідентифікація первинних позицій управлінського обліку ДЗВО, до яких відносять його функції та завдання, пов'язана з визначенням ролі

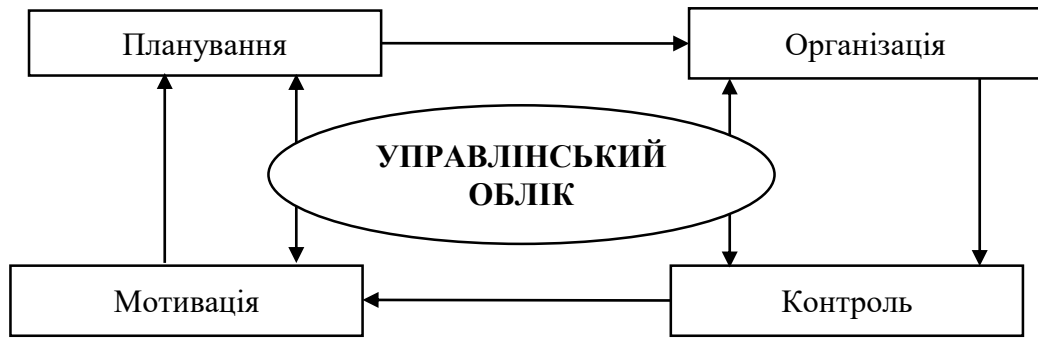
управлінського обліку в економічному житті відповідних суб'єктів, вивченням кола споживачів облікової інформації, їх запитів.

Згідно існуючих загальних підходів 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 [192, 257]. 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 функцій планування, організації, мотивації й контролю). Узагальнюючи вищевказане візуалізуємо роль управлінського обліку в контексті реалізації функції управління (рис. 1.1).

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





**Рис. 1.1. Загальний взаємозв'язок управлінського обліку з функціями управління**

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 інформації управлінського обліку ДЗВО необхідно віднести головного розпорядника бюджетних коштів відповідного галузевого спрямування, який в більшості випадків представлений Міністерством освіти і 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:

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 прогностичних 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 (рішенні 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 порядків використання коштів державного бюджету за бюджетними програмами, здійснення заходів за якими потребує нормативно-правового визначення механізму використання бюджетних коштів;*

б) *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 ефективно, результативно 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 [22].

Аналіз представлених позицій свідчить про переважну 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 [22]: 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 і 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;
- формування показників ефективності діяльності;
- формування показників фінансової стійкості [217].

Вивчення особливостей діяльності ДЗВО уможливило 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 [217].

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, яким поставлено у відповідність наступні завдання (табл. 1.6) [217].

Таблиця 1.6.

## Функції і завдання управлінського обліку в ДЗВО

Функція	Сутність	Завдання
<i>Інформаційна</i>	Полягає у виявленні, опрацюванні, накопиченні, формуванні інформації та забезпеченні нею внутрішніх та зовнішніх користувачів системи управління ДЗВО	Формування достовірної, релевантної, оперативної інформації про всі об'єкти управлінського обліку та її передача відповідним користувачам з метою прийняття відповідних управлінських рішень різного рівня управлінської субординації системи вищої освіти
<i>Бюджетна</i>	Вимагає розробки та дотримання бюджетних норм та нормативів, а також показників бюджетування ДЗВО	Формування бюджетних показників в системі бюджетування діяльності на підставі тактичних та стратегічних планів розвитку ДЗВО (у тому числі кошторису ДЗВО) з метою їх дотримання як орієнтирів показників ефективності діяльності
<i>Контрольна</i>	Передбачає контроль дотримання відповідних норм, нормативів, планових показників діяльності ДЗВО	Здійснення постійного оперативного контролю за виконанням бюджетних та інших результативних показників діяльності ДЗВО в контексті всіх об'єктів управлінського обліку
<i>Захисна</i>	Вимагає нагляду за всією об'єктно-предметною сферою управлінського обліку з метою захисту прав держави як правовласника усього майна ДЗВО	Випрацювання та забезпечення захисного механізму щодо всіх об'єктів управлінського обліку з метою цільового використання коштів, дотримання суворого режиму економії, ефективного використання майна ДЗВО
<i>Комунікативна</i>	Передбачає розбудову та здійснення оперативного зв'язку між усіма складовими системи управління ДЗВО	Створення чітких та оперативних інформаційних зв'язків між всіма елементами системи управління ДЗВО на виконання їх основного функціонального призначення, завдань функціонування та розвитку
<i>Аналітична</i>	Полягає у здійсненні аналітичної оцінки виконання бюджетних норм та показників ДЗВО з метою обґрунтування та прийняття ефективних управлінських рішень	Реалізація постійної оперативної в часі та просторі аналітичної роботи в контексті виконання планів та завдань з метою виявлення відхилень, їх причин, факторів впливу, ризиків, слабких місць, резервів та більш ефективних шляхів вирішення конкретних управлінських ситуацій
<i>Прогностична</i>	Пропонує створення інформаційного поля показників передбачення з метою досягнення стратегічних цілей	Розбудова на підставі фактичних даних та бюджетних норм і планових показників максимально достовірної у досягненні та реалізації системи прогностичних показників на виконання стратегічних цілей функціонування та розвитку

Функціонально-векторний запит підсистеми управлінського обліку ДЗВО формує її складові, до яких слід віднести [192, 217, 257]:

– кошторисно-бюджетне 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 класифікація 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 особливого функціонального елементу процесу управління ДЗВО, методи бюджетування для формування бюджетів, етапи організації контролю за виконанням бюджетів, порядок контролю на основі гнучких кошторисів, а також особливості бюджетування в умовах калькулювання за видами діяльності в ДЗВО;

– облік за центрами відповідальності, передусім облік витрат, 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 в ДЗВО, системи обліку відповідальності в ДЗВО, стратегічний управлінський облік в ДЗВО. Розкриттю підлягають також питання сутності управлінської звітності в ДЗВО, форми і вимоги управлінської звітності, показників управлінської звітності в установі, організації управлінської звітності в ДЗВО;

– калькулювання продуктів діяльності ДЗВО, 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;

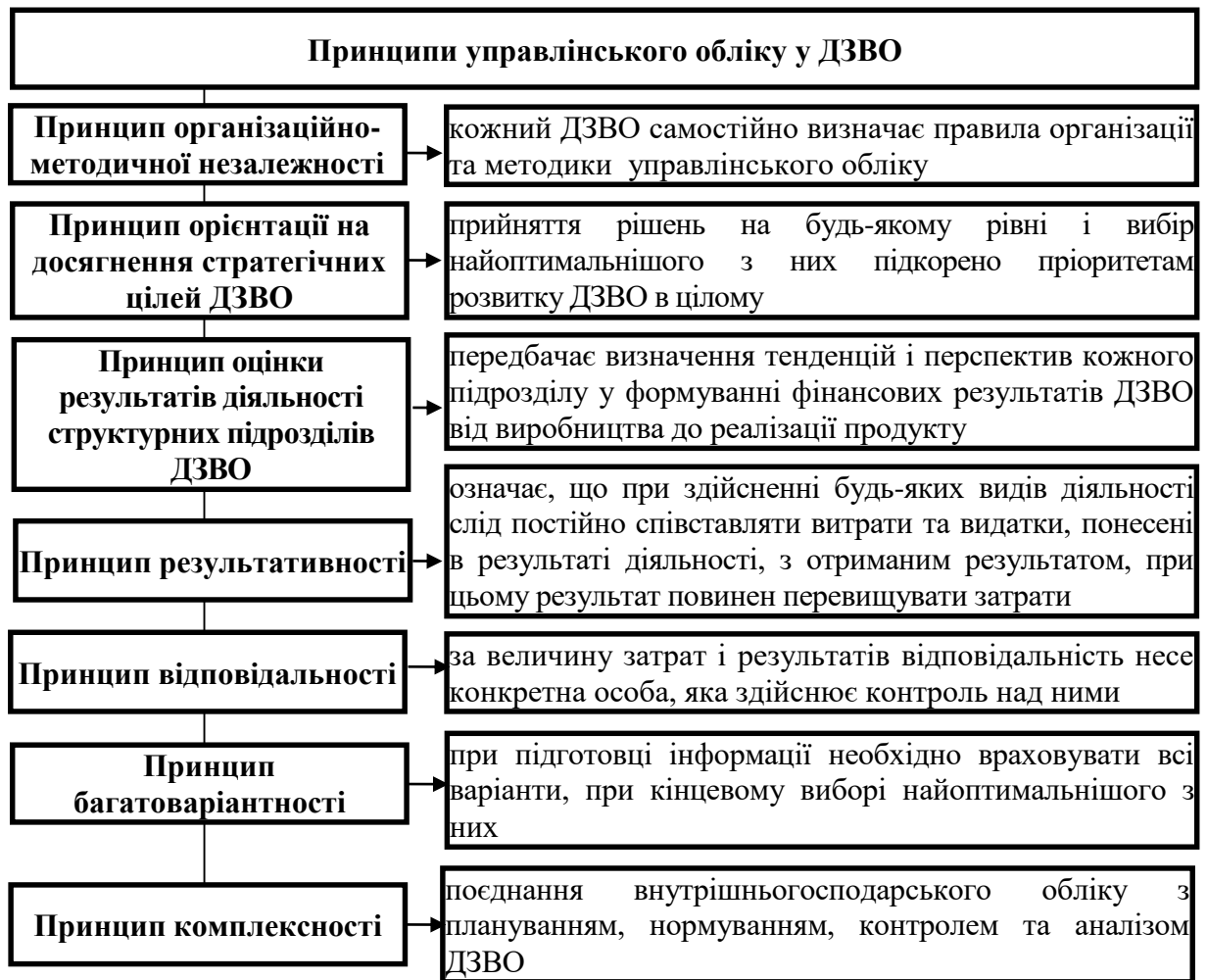
– контроль за центрами відповідальності в контексті процесу кошторисно-бюджетного планування та обліку основних об'єктів управлінського обліку в межах якого: здійснюється поточний та підсумковий контроль виконання операційних та функціональних бюджетів, кошторисів на підставі фактичних даних управлінського обліку;

– 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 в обраних відповідно до цілей управлінського обліку економічних показниках. В 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-педагогічної послуги та виконання наукових робіт, інших продуктів діяльності. 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), характеристика інформація про витрати, яка готується в підсистемі управлінського обліку, як основа ціноутворення продукту діяльності ДЗВО [192, 217, 257].

Опрацювання підходів до визначення принципів управлінського обліку в цілому [5, 6, 7, 38, 43, 57, 59, 70, 74, 76, 85, 107, 124, 125, 129, 130, 176, 177, 217, 225, 232, 244, 255, 256, 264, 265, 277] та зокрема в бюджетних установах [192, 257] дозволило здійснити таку їх адаптацію в контексті об'єкта дослідження (рис. 1.2.).





**Рис. 1.2. Принципи управлінського обліку  
у державних закладах вищої освіти**

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 наступні:

– 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 сфери 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 бути придатною для проведення послідуочого 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 [5, 6, 7, 38, 43, 57, 59, 70, 74, 76, 85, 107, 124, 125, 129, 130, 176, 177, 192, 217, 225, 232, 244, 255, 256, 257, 264, 265, 277].

Сформовані та представлені елементи теоретичних основ управлінського обліку ДЗВО заслуговують на продовження формування базових положень вказаної облікової підсистеми з урахуванням сучасних світових підходів та особливостей діяльності та статусності ДЗВО. Подальше їх опрацювання дозволить створити сукупність методичних положень усіх складових управлінського обліку ДЗВО, а отже сприятиме його розвитку в цілому.

## Висновки до розділу 1

1. Сучасний стан розвитку вітчизняної вищої освіти характеризується наявністю однією з найрозвинутіших за обсягом мереж закладів вищої освіти на континенті, в межах якої на сьогодні здійснюється підготовка більше 1,5 мільйона студентів. 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 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-організаційних положень управлінського обліку у ДЗВО не можливе без опрацювання базових вихідних теоретичних положень.

2. У наслідок опрацювання чисельних спеціалізованих літературних джерел з питань освіти та науки, їх впливу на суспільство, доведено, що попри значні здобутки у вищевказаній сфері досліджень питання продукту діяльності основної продуктивної інституції в сфері вищої освіти нашої країни – державних закладів вищої освіти – залишилися слабо опрацьованими. На підставі вивчення існуючих підходів до класифікації видів діяльності ДЗВО пропонується наступний їх розподіл: основна функціональна, під якою пропонується розуміти діяльність ДЗВО в сфері освіти та науки відповідно до їх функціонального призначення; допоміжна інфраструктурна, що пов'язана з організацією основної функціональної діяльності та інфраструктурному супроводі останньої.

3. В контексті визначеної вітчизняної мети освіти, враховуючи наповнення визначень “педагогічна діяльність” та “результати навчання”, умотивовано, що доречним буде апелювання до навчально-педагогічної послуги ДЗВО, під якою пропонується розуміти “результат цілеспрямованої

освітньої діяльності вказаних суб'єктів господарювання, яка має виховничий характер, на задоволення потреб здобувача освіти в отриманні сукупності знань, навичок, умінь та розвитку його талантів, інтелектуальних, творчих і фізичних здібностей, формуванні цінностей і необхідних для його успішної самореалізації компетентностей, що має відповідну споживчу вартість". В свою чергу доведено, що "наукова робота ДЗВО являє собою дослідну, проекту, конструкторську, технологічну, пошукову діяльність в сфері науки, що має конкретний результат у вигляді відповідним чином формалізованих нових знань або/та матеріальних продуктів (зразків, конструкцій, іншої продукції), що мають відповідну споживчу вартість". Сформовані визначення основних продуктів діяльності ДЗВО вирізняються конкретизацією суб'єктно-об'єктного поля щодо останніх, акцентуванням їх економічного контенту на тлі суспільно-діяльнісних характеристик. Запропоноване уточнення існуючого термінологічного поля господарської діяльності ДЗВО дозволить вірно ідентифікувати найбільш важливі сегменти діяльності вказаних суб'єктів господарювання, а отже, в їх межах, чітко окреслити конкретні об'єкти управління.

4. На підставі вище отриманих результатів та опрацюванні існуючих підходів до ідентифікації послуг, що надаються ДЗВО пропонується така класифікація видів продуктів діяльності ДЗВО в розрізі власне видів діяльності: основна функціональна (навчально-педагогічні послуги, наукові роботи), допоміжна інфраструктурна (послуги організаційного характеру, послуги та роботи інфраструктурного характеру), з подальшою деталізацією за видами продукту діяльності. Сформована класифікація видів продуктів діяльності ДЗВО в розрізі, власне, оновлених видів діяльності дозволить здійснити необхідне сегментування найважливішої інформації для прийняття управлінських рішень як в обліковому, так і аналітичному аспектах.

5. В процесі дослідження встановлено, що 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, а саме: застосування програмно-цільового методу у плануванні та виконанні бюджетів; необхідність оптимізації бюджетних ресурсів в умовах жорсткого бюджетного дефіциту; ідентифікація – формальна з боку держави і фактична з боку споживачів кінцевого продукту – ДЗВО в якості товаровиробника, де товаром виступає специфічний результат їх діяльності – навчально-педагогічна послуга та наукові роботи; потреба у модернізації системи управління ДЗВО в умовах відкритості світового ринку освітніх послуг, значних переваг та високої конкурентоздатності іноземних ЗВО на тлі нестабільної економічної ситуації в Україні; постановка завдання із спрямування усіх зусиль на забезпечення фінансової стійкості ДЗВО; необхідність формування системи показників ефективності їх діяльності на запит апарату управління зовнішнього та внутрішнього кола; остаточне запровадження НП(С)БОДС в межах бюджетного обліку, які, фактично, уособлюють собою підходи загальноновизнаних в світі позицій фінансового обліку. Визначені детермінанти переконливо свідчать про необхідність розбудови підсистеми управлінського обліку у ДЗВО України. За цих умов, опрацювання та наукове обґрунтування теоретичних, методологічних, методичних та організаційних положень управлінського обліку у ДЗВО України є вкрай актуальним і необхідним.

6. На підставі сформованих запитів до підсистеми управлінського обліку ДЗВО з боку зовнішнього управління та управлінської ланки внутрішнього ланцюга управління визначено склад функцій управлінського обліку ДЗВО, до якого обґрунтовано віднести такі як: інформаційна, бюджетна, контрольна, захисна, комунікативна, аналітична, прогностична, яким поставлено у відповідність змістовні завдання. Умотивовано, що функціонально-векторний запит підсистеми управлінського обліку ДЗВО формує її складові, до яких слід віднести: кошторисно-бюджетне планування, що включає кошторисне планування та бюджетування; система

калькулювання витрат; облік і контроль за центрами відповідальності; аналіз 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; ціноутворення продукту діяльності ДЗВО.

7. Опрацювання підходів до визначення принципів управлінського обліку в цілому та зокрема в бюджетних установах дозволило здійснити таку їх адаптацію в контексті об'єкта дослідження з виокремленням та наданням характеристики наступним принципам: організаційно-методичної незалежності, орієнтації на досягнення стратегічних цілей ДЗВО, принцип оцінки результатів діяльності структурних підрозділів ДЗВО, принцип результативності, принцип відповідальності, багатоваріантності, принцип комплексності. Оскільки принципи управлінського обліку безпосередньо впливають на процес продукування інформаційного поля та його кінцевий результат, сформовано критерії інформації управлінського обліку ДЗВО, до яких віднесено наступні: доцільність, корисність, достовірність, зручність та простота, наочність, аналітичність, порівнянність, економічність, оперативність, гнучкість, умовна конфіденційність. Сформовані та представлені елементи теоретичних основ управлінського обліку ДЗВО заслуговують на продовження формування базових положень вказаної облікової підсистеми з урахуванням сучасних світових підходів та особливостей діяльності та статусності ДЗВО.

Основні результати дослідження за першим розділом опубліковані у працях: [204, 205, 206, 210, 211, 216, 217, 261, 263].

## РОЗДІЛ 2.

### ПЛАНОВО-ОБЛІКОВІ ПОЛОЖЕННЯ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ У ДЕРЖАВНИХ ЗАКЛАДАХ ВИЩОЇ ОСВІТИ

#### **2.1. Кошторисно-бюджетне планування в управлінському обліку державних закладів вищої освіти**

Бухгалтерський облік бюджетних установ, подолавши стадію активного реформування (що на рівні нормативного поля, відповідно до плану заходів, закріплених Постановою Кабінету Міністрів України № 34 від 16.01.2007 р. “Про затвердження Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі України на 2007-2015 р.р.”), проявилось в оновленні бюджетного законодавства в цілому та зокрема: зміни до Бюджетного кодексу України і Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні”; прийнятих наказів Міністерства фінансів України, що затверджують 20 національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі, план рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі та кореспонденція до нього; порядок організації праці облікових працівників бюджетних установ тощо), логічно перейшов до стадії реалізації результатів вказаної модернізації. Як і намічено вищевказаним нормативним документом КМУ, кінцева реалізація вказаних заходів сприятиме наближенню вітчизняного бюджетного обліку до надбань світової облікової теорії та практики в сфері сектору загального державного управління. Втім, така гармонізація є неможливою без постановки питання про запровадження практики управлінського обліку в межах бюджетної сфери, об’єктивна необхідність опрацювання якого підкріплюється потребою як на макро-рівні (на тлі процесів запровадження програмно-цільового методу у бюджетний процес – методу управління бюджетними коштами для досягнення конкретних результатів за рахунок коштів бюджету із застосуванням оцінки ефективності використання бюджетних коштів на всіх стадіях бюджетного процесу; саме за умов

функціонування підсистеми управлінського обліку така оцінка стає можливою і достовірною) [22], так і мікро-рівні (що витікає із визначення власне управлінського обліку як інструменту ефективного управління, потреба у якому щодо державного сектору поза сумнівом надзвичайно велика). Важливою складовою управлінського обліку виступає бюджетування, при цьому постановка питання про його запровадження на практиці вже гостро стоїть у найбільш динамічній сфері бюджетного сектору – державних закладах вищої освіти.

Питання бюджетування в ДЗВО набули актуальності впродовж останнього десятиріччя, за яке були захищені дисертації науковцями Кондрашовою Т., Харчук Ю., в яких питання бюджетування розглядалися фрагментарно; окремої уваги заслуговує дисертаційна робота Григорів О. “Бюджетування в системі управлінського обліку державного вищого навчального закладу: методика і організація”, в якій автор опрацювала відповідні однойменні положення. Втім, зважаючи на запити макро-рівня у вигляді процесів реформування вітчизняної системи управління державними фінансами, а також мікро-рівня – у формі зростаючої потреби в оптимізації витрат ДЗВО на тлі заявлених процесів перегляду якісних та кількісних показників системи вищої школи (у тому числі в умовах постійного скорочення абітурієнтів) такий стан речей слід визнати незадовільним, а власне питання бюджетування в управлінському обліку ДЗВО потребують ґрунтовного наукового опрацювання.

Ідентифікація місця і ролі бюджетування в сучасному механізмі управління ДЗВО вочевидь потребує врахування особливостей функціонування бюджетної сфери в цілому та вказаних суб'єктів господарювання зокрема.

Запровадження бюджетування в процесі постановки управлінського обліку ДЗВО має здійснюватися з урахуванням сталої традиції кошторисного планування, яка існує в межах багатостолітньої практики не тільки господарювання установ соціальної сфери, а й обліку виконання кошторису. Кошторисне планування являє собою один з методів бюджетного планування, а саме метод прямого розрахунку, за якого здійснюється детальний плановий



розрахунок кожного елементу доходів чи видатків кошторису, під яким, відповідно до Бюджетного кодексу України, розуміють “основний плановий фінансовий документ бюджетної установи, яким на бюджетний період встановлюються повноваження щодо отримання надходжень і розподіл бюджетних асигнувань на взяття бюджетних зобов’язань та здійснення платежів для виконання бюджетною установою своїх функцій та досягнення результатів, визначених відповідно до бюджетних призначень” [21, с. 94; 22]. Згідно бюджетного законодавства останній має такі складові частини [159, 165]: “загальний фонд, який містить обсяг надходжень із загального фонду бюджету та розподіл видатків за повною економічною класифікацією видатків бюджету на виконання бюджетною установою основних функцій або розподіл надання кредитів з бюджету за класифікацією кредитування бюджету; спеціальний фонд, який містить обсяг надходжень із спеціального фонду бюджету на конкретну мету та їх розподіл за повною економічною класифікацією видатків бюджету на здійснення відповідних видатків згідно із законодавством, а також на реалізацію пріоритетних заходів, пов’язаних з виконанням установою основних функцій, або розподіл надання кредитів з бюджету згідно із законодавством за класифікацією кредитування бюджету” (Додаток Б). Розглянемо ці складові більш детально, зокрема в частині доходів та видатків обох з фондів.

Класифікація та склад доходів кошторису бюджетних установ первісно визначаються Бюджетним кодексом України. Згідно за складовими частинами бюджету країни, представленими в ст. 13 Бюджетного кодексу України [22], доходи кошторису бюджетних установ поділяються на доходи загального та спеціального фондів. Доходи загального фонду бюджетних установ являються собою надходження за відкритими асигнуваннями Державного та місцевих бюджетів (ст. 2. Бюджетного кодексу України).

Доходи спеціального фонду бюджетних установ є неоднорідними і складаються із власних надходжень бюджетних установ та інших надходжень спеціального фонду (Додаток В). Відповідно до ст. 13 Бюджетного кодексу України власні надходження отримуються додатково до

коштів загального фонду, мають цільове спрямування і поділяються на такі групи та підгрупи відповідно [22, 63]:

1) перша група – надходження від плати за послуги, що надаються бюджетними установами згідно із законодавством:

– підгрупа 1 – плата за послуги, що надаються бюджетними установами згідно з їх основною діяльністю;

– підгрупа 2 – надходження бюджетних установ від додаткової (господарської) діяльності;

– підгрупа 3 – плата за оренду майна бюджетних установ;

– підгрупа 4 – надходження бюджетних установ від реалізації в установленому порядку майна (крім нерухомого майна).

2) друга група – інші джерела власних надходжень бюджетних установ:

– підгрупа 1 – благодійні внески, гранти та дарунки;

– підгрупа 2 – кошти, що отримують бюджетні установи від підприємств, організацій, фізичних осіб та від інших бюджетних установ для виконання цільових заходів;

– підгрупа 3 – кошти, що отримують вищі та професійно-технічні навчальні заклади від розміщення на депозитах тимчасово вільних бюджетних коштів, отриманих за надання платних послуг, якщо таким закладам законом надано відповідне право.

Власні надходження бюджетних установ використовуються на:

– покриття витрат, пов'язаних з організацією та наданням послуг, що надаються бюджетними установами згідно з їх основною діяльністю (за рахунок надходжень підгрупи 1 першої групи);

– організацію додаткової (господарської) діяльності бюджетних установ (за рахунок надходжень підгрупи 2 першої групи);

– утримання, облаштування, ремонт та придбання майна бюджетних установ (за рахунок надходжень підгрупи 3 першої групи);

– ремонт, модернізацію чи придбання нових необоротних активів та матеріальних цінностей, покриття витрат, пов'язаних з організацією

збирання і транспортування відходів і брухту на приймальні пункти (за рахунок надходжень підгрупи 4 першої групи);

– господарські потреби бюджетних установ, включаючи оплату комунальних послуг і енергоносіїв (за рахунок надходжень підгруп 2 і 4 першої групи);

– організацію основної діяльності бюджетних установ (за рахунок надходжень підгруп 1 і 3 другої групи);

– виконання відповідних цільових заходів (за рахунок надходжень підгрупи 2 другої групи) [22, 63].

Важливим є те, що саме власні надходження бюджетних установ згідно Бюджетного кодексу є доходами спеціального фонду відповідного бюджету, а тому вони чітко ідентифікуються за класифікацією доходів бюджету [155]. Такий підхід пояснюється власне статусом бюджетних установ, за яким майно останніх суб'єктів господарювання знаходиться у останніх на правах оперативного управління, що, фактично, свідчить про те, що держава є повним правовласником власне цих установ.

Видатки як загального, так і спеціального фондів кошторису бюджетних установ мають чітку структуру за економічною класифікацією видатків бюджету [155] (Додаток Г).

Нагадаймо, що згідно Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку, Стратегії модернізації системи управління державними фінансами та іншим нормативним документам в цілому бюджетна класифікація України має бути гармонізована зі Статистикою державних фінансів 2001, а бухгалтерський облік в державному секторі в частині однойменного плану рахунків бухгалтерського обліку – побудований відповідно до Керівництва зі статистики державних фінансів 2001 (GFSM 2201) [41, 166, 172, 219, 242].

Відмітимо, що з моменту підписання вищевказаних нормативних документів ООН прийнято нове Керівництво зі статистики державних фінансів 2014, яке пропонує дещо уточнену бюджетну класифікацію.

Порівняння діючої вітчизняної та міжнародної бюджетних класифікацій свідчить про наявність таких положень в контексті заявленої тематики даного пункту:

– практично повним аналогом коду 25000000 вітчизняної бюджетної класифікації “Власні надходження бюджетних установ” виступає код 142 “Ринкові продажі неринкових підприємств” КСДФ 2014, оскільки “В дану статтю включаються продажі товарів і послуг, що здійснюються неринковими закладами одиниць сектора державного управління, крім адміністративних зборів. У неї входять продажі, які не є характерними з точки зору звичайної соціальної або громадської діяльності державних відомств і установ, такі як продажі продуктів, виготовлених в професійно-технічних училищах, насіння, отриманих в експериментальних господарствах, продажу поштових листівок і художніх репродукцій музеями, плата за послуги в державних лікарнях і клініках, плата за навчання в державних школах і плата за вхід в державні музеї, парки, установи культури і місця відпочинку і розваг, які не мають форми державних корпорацій (організацій)...” [281, с. 110];

– вітчизняна економічна класифікація видатків містить значні розбіжності зі КСДФ 2014 і найбільш принциповими, оскільки вони впливають на вірність методологічного відображення інформації, вони є в межах коду економічної класифікації видатків 3100 “Придбання основного капіталу”, за яким “передбачаються видатки на придбання або створення основних засобів, окремих інших необоротних матеріальних активів, збільшення вартості активів внаслідок поліпшення об’єкта (модернізація, добудова, дообладнання, реконструкція тощо), капітальний ремонт, створення державних запасів і резервів, придбання землі та нематеріальних активів”. [160]; в той же час, Керівництво зі статистики державних фінансів 2014 дає чітке роз’яснення щодо цього, а саме: “Придбання нефінансового активу шляхом покупки або бартеру не впливає на чисту вартість активів, а отже така операція не є видатковою. ....таке придбання являє собою операцію з нефінансовими активами.... У разі відмови від права власності на

актив без отримання натомість будь-якої вартості, чиста вартість активів інституціональної одиниці зменшується, і в обліку відображаються витрати у вигляді капітального трансферту, наприклад капітального гранту....” [281, с. 114]. Натомість, в бюджетній класифікації Керівництва зі статистики державних фінансів 2014 пропонується стаття 23 “Споживання основного капіталу”, змістовне наповнення якого представлено в останньому документі ООН наступним чином: “Споживання основного капіталу являє собою зменшення протягом звітного періоду вартості основних фондів, що належать одиниці сектора державного управління і використовуються нею, у наслідок фізичного зносу, природного старіння або природних випадкових пошкоджень.....” [281, с. 123].

Отже, на підставі опрацювання підходів до класифікації видатків згідно Керівництву зі статистики державних фінансів 2014 пропонується така наповненість вітчизняної економічної класифікації видатків, а отже і статей кошторису бюджетних установ (табл. 2.1.) [281, с. 387, 388]. На основі вищевказаних пропозицій в дисертаційній роботі сформовано оновлену форму кошторису (Додаток Д).

Нагадаймо, що в межах кошторисного планування вирізняють індивідуальні та зведені кошториси, при цьому для забезпечення своєї діяльності індивідуальні кошториси складаються усіма установами незалежно від того, чи ведуть вони бухгалтерський облік самостійно, чи обслуговуються централізованою бухгалтерією [165]. Зведений кошторис являє собою консолідований фінансово-плановий документ, у якому головні розпорядники бюджетних коштів здійснюють зведення показників індивідуальних кошторисів для подання Мінфіну, Міністерству фінансів Автономної Республіки Крим, місцевим фінансовим органам та органам Державної казначейської служби. Планові завдання і показники бюджетних установ конкретизуються у, встановлених бюджетним нормативним полем, кошторисах через вартісну оцінку витрат, видатків та доходів.

Таблиця 2.1.

**Оновлений склад кодів економічної класифікації видатків  
згідно КСДФ 2014**

<i>Код</i>	<i>Назва</i>
<i>1</i>	<i>2</i>
2	Видатки
21	Компенсація працівникам
211	Заробітна плата
2111	Заробітна плата в грошовій формі
2112	Заробітна плата в натуральній формі
212	Соціальні внески роботодавців
2121	Фактичні соціальні внески роботодавців
2122	Умовно розраховані соціальні внески роботодавців
22	Використання товарів та послуг
221	Використання товарів
2211	Предмети, матеріали, обладнання та інвентар
2212	Медикаменти та перев'язувальні матеріали
2213	Продукти харчування
222	Використання послуг
2221	Оплата комунальних послуг
2222	Оплата теплопостачання
2223	Оплата водопостачання та водовідведення
2224	Оплата електроенергії
2225	Оплата природного газу
2226	Оплата інших енергоносіїв та інших комунальних послуг
2227	Оплата інших послуг
223	Грошова компенсація проведення різних заходів
2231	Грошова компенсація на відрядження
2232	Проведення заходів спецпризначення
2233	Дослідження і розробки, заходи розвитку на реалізацію державних (регіональних) програм розвитку
23	Споживання основного капіталу
24	Відсотки
241	Відсотки нерезидентам
242	Відсотки резидентам, крім одиниць сектору державного управління
243	Відсотки іншим одиницям сектору державного управління
25	Субсидії
251	Субсидії державним корпораціям
2511	Субсидії державним нефінансовим корпораціям
2512	Субсидії державним фінансовим корпораціям
252	Субсидії приватним підприємствам
2521	Субсидії приватним нефінансовим підприємствам
2522	Субсидії державним фінансовим підприємствам
253	Субсидії іншим секторам
26	Гранти
261	Гранти іноземним урядам
2611	Поточні гранти
2612	Капітальні гранти
262	Гранти міжнародним організаціям
2621	Поточні гранти міжнародним організаціям
2622	Капітальні гранти міжнародним організаціям
263	Гранти іншим одиницям сектора державного управління

Продовження табл. 2.1.

1	2
2631	Поточні гранти іншим одиницям сектора державного управління
2632	Капітальні гранти іншим одиницям сектора державного управління
27	Соціальні виплати
271	Допомога по соціальному забезпеченню
2711	Допомога по соціальному забезпеченню в грошовій формі
2712	Допомога по соціальному забезпеченню в натуральній формі
272	Соціальна допомога
2721	Соціальна допомога в грошовій формі
2722	Соціальна допомога в натуральній формі
273	Соціальна допомога роботодавців
2731	Соціальна допомога роботодавців в грошовій формі
2732	Соціальна допомога роботодавців в натуральній формі
28	Інші видатки
281	Витрати на майно, крім відсотків
2811	Дивіденди
28111	Дивіденди нерезидентам
28112	Дивіденди резидентам
2812	Відрахування з доходів квазікомпаній
2813	Видатки, пов'язані з власністю, віднесені на власників страхових полісів
2814	Рента
2815	Реінвестований прибуток в пряму іноземну інвестицію
282	Трансферти, не віднесені до інших категорій
2821	Поточні трансферти, не віднесені до інших категорій
2822	Капітальні трансферти, не віднесені до інших категорій
283	Премії, збори та вимоги, пов'язані зі страхуванням життя та стандартизовані гарантійні схеми
2831	Премії, збори та поточні вимоги
28311	Премії
28312	Виплати за стандартизованими гарантійними схемами
28313	Поточні вимоги до сплати
2832	Капітальні вимоги

Поняття центрів кошторисної відповідальності є новим, оскільки в межах сучасного кошторисного процесу такий термін відсутній. Власне назва передбачає визначення принципу побудови порядку відповідальності за виконання кошторисів. Зважаючи на існуючі форми кошторисів, кошторисними центрами відповідальності можуть бути: за індивідуальним кошторисом – кожний ДЗВО; за зведеним кошторисом – відповідні головні розпорядники бюджетних коштів.

“Сучасні підходи до виконання та побудови кошторисів потребує виокремлення центрів кошторисної відповідальності в межах програмно-цільового методу. В основі програмно-цільового методу планування та виконання кошторисів лежить бюджетна програма – систематизований перелік

заходів, спрямованих на досягнення єдиної мети та завдань, виконання яких пропонує та здійснює розпорядник бюджетних коштів відповідно до покладених на нього функцій. Бюджетна програма за своїм змістом має відноситися до одного розділу функціональної класифікації, проте на відміну від функції, яка є загальною категорією, що визначає певний напрямок діяльності держави, бюджетна програма повинна мати чітко визначені мету і завдання окремого головного розпорядника, і давати можливість розробити показники виміру очікуваного результату в процесі їх досягнення. Під завданнями бюджетної програми розуміють конкретні цілі, яких необхідно досягти у результаті виконання бюджетної програми протягом відповідного бюджетного періоду і оцінити які можна за допомогою результативних показників. Завдання бюджетної програми мають відповідати таким вимогам: бути орієнтованими на результат, виражати результати у кількісних вимірниках, визначати терміни виконання завдань, бути конкретними. Формалізація цілей і завдань бюджетної програми на макрорівні за допомогою кількісних планових показників передбачає формування кошторисів розпорядників бюджетних коштів за кожною бюджетною програмою” [22].

“Таким чином, сформований кошторис за кожною бюджетною програмою фактично є кошторисом відповідних структурних підрозділів, що виконують ці програми. Реального статусу центрів кошторисної відповідальності таким структурним підрозділам надають сформовані, відповідно до положень програмно-цільового методу та бюджетного процесу, в межах бюджетних програм результативні показники. Результативні показники мають важливе значення для оцінки видатків кошторису, планування діяльності в межах бюджетних програм, оскільки дозволить встановити рівень ефективності та економності використання (співвідношення результатів та витрат), підтвердити необхідність цих програм та їх дійсну відповідність поставленій меті, а також надають можливість порівнювати успішність виконання аналогічних програм (наприклад, освітніх) різними головними розпорядниками бюджетних коштів



і оцінювати динаміку їх здійснення, що дозволяє відбирати найбільш ефективні бюджетні програми при розподілі обмежених бюджетних ресурсів. Результативні показники групуються за такими типами: показники затрат, показники продукту, показники ефективності, показники якості. Застосування результативних показників дає змогу чітко показати ефективність використання бюджетних коштів, співвідношення досягнутих результатів та витрат, тривалість виконання бюджетної програми, її необхідність і відповідність визначеній меті, а також порівнювати результати виконання бюджетних програм у динаміці за роками та між головними розпорядниками бюджетних коштів, визначати найефективніші бюджетні програми при розподілі бюджетних коштів. Застосування результативних показників забезпечує здійснення аналізу якісного та кількісного стану виконання бюджетної програми в частині фінансового забезпечення реалізації її заходів та ефективності виконання. Наведені приклади центрів кошторисної відповідальності, розглянуті особливості процесу виконання кошторисів дають змогу запропонувати таке визначення центрів кошторисної відповідальності – це розпорядники бюджетних коштів різного рівня та виконавці бюджетних програм в межах розпорядників бюджетних коштів, які несуть відповідальність за виконання різних видів кошторисів” [257].

Оцінюючи можливість застосування кошторисного планування в управлінському обліку ДЗВО зауважимо, що загалом метод прямого рахунку хоча і є найнадійнішим та найдостовірнішим, але його слід визнати досить трудомістким і таким, що потребує значного інформаційного забезпечення [165]. Щодо адаптування його підходів в межах управлінського обліку відмітимо, що кошторисне планування передбачає визначення загальних прогнозних обсягів доходів та видатків (загальна сума використаних коштів за період для забезпечення господарської діяльності суб'єкта господарювання) в межах розпорядників коштів в грошовому виразі [191, с. 472]. Це означає, що даний метод: по-перше, вочевидь, передбачає котловий підхід до визначення вказаних об'єктів планування; по-друге, ігнорує такий специфічний для бюджетної сфери

об'єкт планування, але гарно відомий у обліку об'єкт як витрати, під якими розуміють зменшення грошових коштів чи збільшення зобов'язань для отримання та поповнення продуктивних сил суб'єкта господарювання або за НП(С)БОДС 101 – зменшення економічних вигід у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілення власником) [127; 191, с. 472]; по-третє, обмежується застосуванням грошового вимірника. Розглянемо наведені обмеження кошторисного планування в контексті концептуальних положень управлінського обліку (під яким в бюджетних установах слід розуміти підсистему бухгалтерського обліку в межах якої здійснюється, деталізований за вибірковими критеріями, облік (збирання, обробка, накопичення) і цільовий аналіз доходів, витрат та результатів виконання кошторису та бюджетів, а також передача внутрішнім користувачам інформації для прийняття управлінських рішень) [192]. Нагадаймо, що мета управлінського обліку в ДЗВО полягає у формуванні та передачі інформаційних даних управлінському персоналу зовнішнього та внутрішнього поля управління ДЗВО з метою обґрунтування вибору, підготовки та забезпечення прийняття управлінських рішень в сфері контролю, планування, прогнозування економічної ефективності діяльності вказаних суб'єктів господарювання та їх структурних підрозділів, в частині ціноутворення продуктів діяльності (послуг, робіт, продукції) ДЗВО та оцінки ефективності прийняття рішень. Предметом управлінського обліку в ДЗВО слід вважати увесь спектр їх діяльності в цілому та їх структурних підрозділів зокрема, як в розрізі загального, так і спеціального фондів. До об'єктів управлінського обліку необхідно віднести повний склад об'єктів бухгалтерського обліку в контексті позицій основного управлінського спрямування – витрат, затрат, видатків, доходів та результатів виконання кошторису. Як відомо, до функцій управлінського обліку в ДЗВО відносять такі як [192, 257]: інформаційну (полягає у забезпеченні управлінського персоналу ДЗВО внутрішнього поля управління інформацією, яка необхідна для поточного кошторисного планування та бюджетування, контролю і прийняття

управлінських рішень); контрольну (передбачає здійснення оперативного контролю за видатками, витратами, затратами (грошовий вираз використаних та фактично чи умовно зменшених продуктивних сил у натуральних показниках для виробництва або створення певного продукту)), доходами та результатами діяльності ДЗВО в цілому та структурних підрозділів зокрема, в контексті досягнення соціально-економічної мети їх діяльності); комунікативну (забезпечує утворення внутрішніх інформаційних зв'язків комунікаційного характеру між різними рівнями управління та структурними підрозділами одного рівня); прогностичну (реалізується в процесі перспективного та іманентного планування і координування розвитку ДЗВО в майбутньому на підставі аналізу й оцінки фактичних результатів їх діяльності та діяльності однотипних суб'єктів господарювання). В межах вказаних функцій управлінський облік має виконувати завдання із підготовки та надання інформації для: визначення стратегії та прогностичного планування діяльності ДЗВО, контролювання поточної діяльності вказаних суб'єктів господарювання, оптимізації використання ресурсів ДЗВО, а отже і відповідних бюджетів, оцінки ефективності діяльності вказаних суб'єктів господарювання, зниження рівня суб'єктивності в процесі прийняття рішень управлінським персоналом ДЗВО, подальшого розвитку комунікативних зв'язків в межах ДЗВО.

Вочевидь, встановлені раніше обмеження кошторисного планування певним чином не повністю відповідають концептуальним засадам управлінського обліку загалом, так і ДЗВО зокрема. За цих умов варто звернутись до традиційного інструменту управлінського обліку – бюджетування – та оцінити ступінь його потенційного зв'язку з кошторисним плануванням. Варто зауважити, що підходи до трактування поняття “бюджетування” зустрічаються переважним чином у спеціалізованій літературі з управлінського обліку виробничої сфери (табл. 2.2).

Таблиця 2.2.

## Трактування терміну “бюджетування” у літературних джерелах

<i>Автор</i>	<i>Трактування терміну “бюджетування” у літературних джерелах</i>
Апчерч А. [5]	Під бюджетуванням автор розуміє складання квантифікованого плану (у кількісному виразі), орієнтованого на досягнення мети організації з подальшим його контролем, аналізом відхилень та оцінкою результатів діяльності
Бутинець Ф.Ф., Чижевська Л.В., Герасимчук Н.В. [19]	Кошторисне короткострокове планування, процес складання підприємством бюджетів
Бухгалтерский словник [20]	Бюджетування дозволяє встановити зв'язок кожної господарської операції з бюджетом, тобто це метод обчислення або обліку нових оцінок, які утворилися в новому процесі
Голов С.Ф. [42]	Процес планування майбутніх операцій підприємства та оформлення його результатів у вигляді системи бюджетів
Друрі К. [58]	Під бюджетуванням автор розуміє процес складання програми дій на майбутнє, який передбачає такі послідовні етапи: визначення мети організації, виявлення потенційно можливих варіантів дій, оцінка альтернативних варіантів стратегій, вибір стратегії з альтернативно можливих, реалізація довгострокового плану у вигляді щорічного бюджету, відстеження фактичних результатів, реагування на відхилення від плану
Загородній А.Г., Вознюк Г.Л., Партич Г.О. [64]	Процес розроблення бюджету
Бочаров В.В. [18]	Процес розроблення конкретних бюджетів відповідно до цілей оперативного планування. Технологія обліку, планування і контролю за рухом грошових коштів, формуванням фінансових результатів і оцінювання наслідків прийнятих рішень. Процес розроблення та формування планових бюджетів, що об'єднують плани керівництва підприємств і .....виробничі, маркетингові та фінансові плани.
Щиборщ К. [272]	Бюджетування – це процес складання і реалізації документів, відповідно до якого підприємство здійснює свою господарську діяльність ..... є управлінською технологією
Качагіна Л. [75]	Бюджетування – це технологія фінансового планування, обліку і контролю доходів і витрат, які отримані у бізнесі на всіх рівнях управління, яка дозволяє аналізувати прогнозні та отримані фінансові показники
Партич Г.О., Загородній А.Г. [144]	Розроблення бюджетів з метою визначення обсягу та складу витрат, забезпечення покриття цих витрат фінансовими ресурсами з різних джерел
Шеремет А.Д. [256]	Процес формування бюджетів
Хорнгрен Ч.Т., Фостер Дж. [265]	Під бюджетуванням автори розуміють процес складання плану у кількісному виразі, з послідувочою координацією дій та контролем

На основі опрацювання існуючих підходів інтерпретації поняття “бюджетування” в цілому, пропонується під бюджетуванням діяльності ДЗВО розуміти процес формування та виконання бюджетів різного рівня та об’єктного спрямування вищевказаних суб’єктів господарювання з метою досягнення встановлених короткострокових цілей та стратегічної мети [204]. Роль і місце бюджетування діяльності ДЗВО, зважаючи на всі особливості їх функціонування, слід визначити в якості елемента системи їх управління як на внутрішньому, так і зовнішньому рівні, якому притаманна власна технологія.

Відмітимо, що в контексті заявленої до опрацювання тематики заслуговують на увагу захищені положення дисертаційної роботи Григорів О.О., а саме: необхідність розмежування двох взаємопов’язаних понять “бюджетування” та “система бюджетування”; так, автором встановлено, що поняття “система бюджетування” за своїм змістом є ширшим від поняття “бюджетування” та включає в себе не тільки безпосередньо сам бюджетний процес, який являє собою послідовність складання, затвердження, виконання й контролю за виконанням усієї сукупності бюджетів організації, але й систему бюджетів (бюджетну структуру), методику бюджетування, а також ресурсне та техніко-програмне забезпечення реалізації бюджетних процесів у межах тої чи іншої бюджетної установи [49, с. 6]. Як зазначає вищевказаний автор, “...однією з основних передумов успішного запровадження системи бюджетування та її ефективного застосування є вірна ідентифікація фінансової структури господарюючого суб’єкта, яку слід розглядати як сукупність різних центрів відповідальності” [49, с. 7].

Розгляд змістовного наповнення такого важливого елемента підсистеми управлінського обліку суб’єктів підприємницької діяльності, яким є центри відповідальності в контексті діяльності ДЗВО, уможливило формулювання поняття “центри відповідальності”, які являють собою структурні підрозділи установи (навчальні факультети та інститути, наукові відділи, відділи матеріального забезпечення, збуту, маркетингу, бухгалтерія, плановий відділ

тощо), що перебувають під керівництвом управлінців середньої ланки, які несуть особисту відповідальність за результати їх роботи.“ Згідно теоретичних та практичних надбань світової підсистеми управлінського обліку можуть бути виділені наступні типи центрів відповідальності: 1) за функціями, що виконуються центрами відповідальності: основні (приймають участь в наданні послуг, виконання робіт та виробництві продукту, їх реалізації, забезпеченні, управлінні цими процесами безпосередньо); допоміжні (надають послуги, виконують роботи, виготовляють продукцію не для зовнішніх споживачів, а для основних центрів відповідальності); 2) за обсягом повноважень та відповідальності: центри витрат, центри доходів, центри фінансових результатів, центри фінансової відповідальності” [204].

Оскільки основним фінансово-плановим документом, що регламентує діяльність ДЗВО виступає кошторис, логічним висновком є твердження про те, що сукупність показників індивідуальних бюджетів різного функціонального спрямування за різними центрами відповідальності у грошовому виразі за статтями доходів та витрат мають відповідати загальним показникам доходів та видатків кошторису ДЗВО. Вочевидь, детальне обґрунтування кожного показника бюджетів за центрами відповідальності дозволить підвищити достовірність даних кошторисного планування, а отже сприятиме підвищенню ефективності фінансового управління ДЗВО в цілому [98].

Нагадаймо, що власне розбудові процесу бюджетування в організаційному та методичному плані присвячено фундаментальну працю Григорів О.О. “Бюджетування в системі управлінського обліку ДВНЗ: методика та організація” (2014), в межах якої автор розробила та презентувала добре науково обґрунтовану та практично апробовану сукупність зведеного бюджету, операційних та фінансових бюджетів, а саме: бюджет доходів і видатків ДВНЗ, бюджет заробітної плати, бюджет податків та зборів, бюджет придбання товарно-матеріальних цінностей, бюджет на проведення заходів, експлуатаційний бюджет, бюджет соціальних видатків, бюджет інших видатків тощо.

Відмітимо, що автор уникнула розгляду функціональних бюджетів, які передбачають охоплення всіх сфер функціональної діяльності суб'єкту господарювання, в даному випадку ДЗВО [43, с. 342].

Нагадаємо, що до таких сфер в межах традиційної сфери виробництва відносять: дослідження, виробництво, збут, управління. Через представлені в таблиці 1.1. особливості економічного характеру діяльності ДЗВО в частині її результативного продукту в межах діяльності ДЗВО можливо ідентифікувати фактично два основних процеси: виробництво продукту діяльності та управління.

З урахуванням вищевказаного, на підставі існуючих підходів до бюджетування функціональних бюджетів, а також сформованої у розділі 1 класифікації видів продуктів діяльності ДЗВО розроблено та запропоновано сукупність функціональних бюджетів доходів та витрат в розрізі видів діяльності ДЗВО за продуктами останньої, типовий бюджет собівартості продукту діяльності та бюджет управлінських витрат (Додаток Е.1-Е.6). Сформовані бюджети забезпечать формування планових показників за функціями, виконуваними ДЗВО, та внутрішньою структурою процесів життєдіяльності вказаних суб'єктів господарювання, які: по-перше, виступають основою контрольно-аналітичної процедури в межах управлінського обліку, а по-друге, – базисом фінансового планування діяльності ДЗВО [12].

З урахуванням вищенаведених аргументів пропонується відійти від традиційного поняття “бюджетування” та прийняти до термінологічного застосування в якості первинного елементу управлінського обліку кошторисно-бюджетного планування, під яким пропонується розуміти – процес визначення сукупності показників у вартісній та натуральній формі, формування та виконання на їх основі кошторисів та бюджетів з метою надання інформації апарату управління внутрішнього та зовнішнього кола для прийняття обґрунтованих управлінських рішень різного рівня субординації з метою досягнення встановлених короткострокових цілей та стратегічної мети.

## **2.2. Облік витрат та калькулювання основних продуктів діяльності державних закладів вищої освіти**

Перш за все відмітимо, що незважаючи на те, що розробленню методики обліку витрат та калькулювання послуг бюджетних установ в цілому за останні 20 років було присвячено 12 з 25 дисертаційних досліджень за відповідною спеціалізацією (окремо варто відмітити дисертаційні роботи Кондрашової Т., Харчук Ю., в яких аспектно розглядалися вказані питання в контексті діяльності ДЗВО), до цього часу в межах галузевих міністерств, у тому числі Міністерства освіти і науки України, не створено загальної методики обліку витрат та калькулювання послуг зазначеними суб'єктами господарювання. Таке становище пояснюється тим, що питання теоретичного обґрунтування методики бухгалтерського обліку не набули широкого висвітлення як у науково-практичній, так і навчально-методичній літературі. Це, у свою чергу, не дає можливості сформулювати вичерпне наукове умотивування, а отже, і теоретичний фундамент галузевих облікових методик за даним напрямом бухгалтерського обліку. Таким чином, завдання з теоретичного обґрунтування обліку витрат та калькулювання основних функціональних продуктів діяльності ДЗВО є першочерговим для розбудови управлінського обліку їх діяльності.

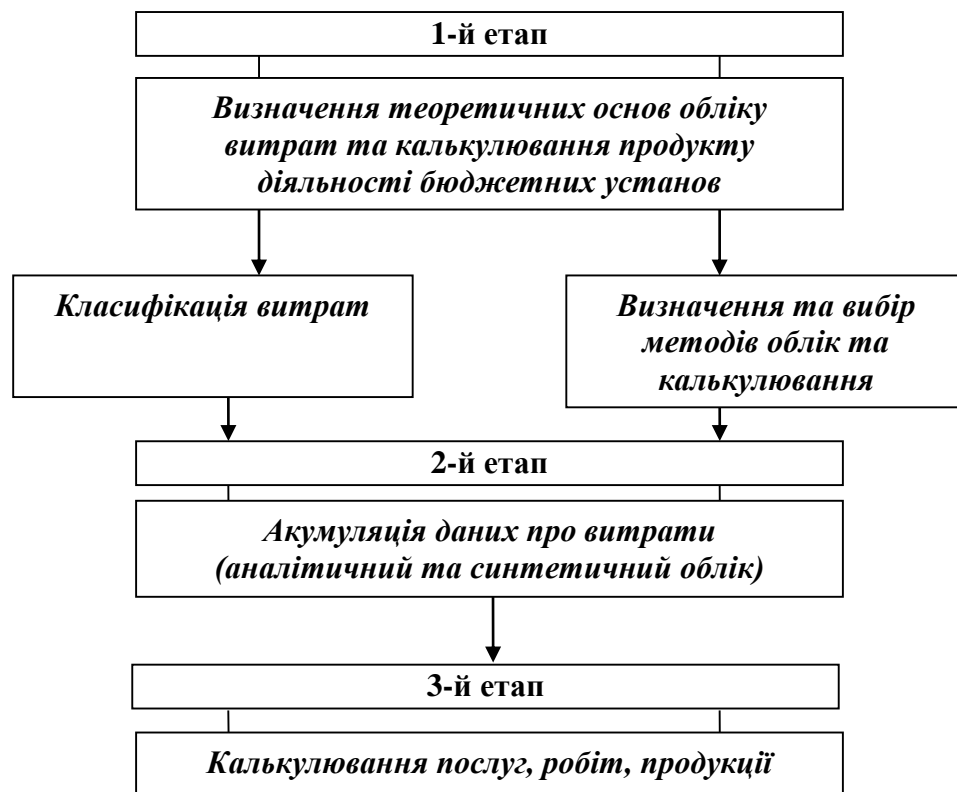
Облік витрат та калькулювання основних продуктів діяльності ДЗВО являють собою ключові компоненти їх управлінського обліку, які, фактично, є зв'язуючими між всіма іншими складовими управлінського обліку, що були визначені в розділі 1.

Опрацьовані положення обліку витрат з урахуванням реалій діяльності ДЗВО, у тому числі їх місця в бюджетній системі, механізми та сфері дозволяють визначити такі основні нагальні проблеми обліку витрат в ДЗВО [194, 22, 209, 249, 253]: уточнення класифікації та складу витрат в контексті основних продуктів діяльності, опрацювання аналітичної супідрядності рахунків бухгалтерського обліку з метою досягнення необхідної деталізації



інформації за субрахунками та відповідної кореспонденції за ними, формування схеми співвідношення витрат в контексті рахунків класу 8 “Витрати” та КЕКВ. За цих умов розбудова управлінського обліку в ДЗВО виступить реальною можливістю, а власне останній стане дієвим інструментом управління діяльністю сказаних суб’єктів господарювання.

Як зазначили в своїй фундаментальній праці професори, д.е.н. Євдокимов В.В., Грицишен Д.О., Свірко С.В. теоретичною основою обліку витрат і калькулювання продуктів діяльності є класифікація витрат (рис. 2.1.) [63, с. 544].



**Рис. 2.1. Схема побудови процесу обліку витрат та калькулювання продукту діяльності бюджетних установ**

Класифікація є не тільки важливим обліковим інструментом, а й, вочевидь, інструментом управління витратами виробництва, який певною мірою впливає на можливості управління, оскільки забезпечує моніторинг тенденцій зміни витрат, визначення факторів впливу та коригування запланованих показників, а отже прослідковується прямий зв’язок витрат та

високого економічного результату суб'єктів господарювання [138, с. 86]. Власне “...класифікувати витрати – означає згрупувати їх в уніфіковані класи чи категорії, спираючись на попередньо розроблені (чи прийнятні) принципи такого групування [113, с. 54]”. Як правило, “класифікація витрат передбачає їх поділ на економічно однорідні групи з метою планування, облікового відображення, економічного аналізу та контролю” [228, с. 77].

Проблематикою класифікації витрат переймалася значна кількість вітчизняних та зарубіжних вчених, зокрема: А. Апчер, П.Й. Атамас, М.О. Бахрушина, П. Брюер, Ф.Ф. Бутинець, М.А. Вахрушина, І.М. Вигівська, С.Ф. Голов, Р. Гаррісон, З.В. Гуцайлюк, Т.В. Давидюк, В.М. Добровський, К. Друрі, О.Д. Каверіна, Т.П. Карпова, М.В. Корягін, В.Е. Керімов, М.І. Кужельний, П.О. Куцик, С.Ф. Легенчук, Б. Нідзл, Л.В. Нападовська, С.А. Ніколаєва, Е. Норін, О.В. Олійник, О.О. Осадча, В.Ф. Палій, Дж. Рис, Б. Райан, Т. Скоун, І.М. Скрипник, Я.В. Соколов, В.В. Сопко, В.І. Ткач, М.В. Ткач, Ч. Хорнгрен, М.Г. Чумаченко, А.Д. Шеремет, А. Яругова та інші [5, 6, 7, 30-32, 38, 43, 57, 59, 70, 74, 76, 85, 104-107, 110, 124, 125, 129, 130, 133-137, 176, 177, 225-230, 232, 244, 255, 256, 264, 265, 277, 280, 282, 284-286, 289]. Опрацювання питань витрат в межах системи бюджетного обліку в Україні у різні часи здійснили вітчизняні вчені: П.Й. 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. Питання класифікації витрат ДЗВО були відображені в дисертаційних роботах вітчизняних науковців: Кондрашової Т. (“Управлінський облік в ДВНЗ” (2007)), Сисюк С. (“Облік витрат і калькулювання собівартості платних освітніх послуг” (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)). Втім, реалії теорії та практики бухгалтерського обліку в ДЗВО потребують додаткового опрацювання вже представлених в

дисертаціях позицій, центральною з яких має виступити облік витрат в цілому, як інформаційна основа управлінської звітності, та класифікації витрат, як теоретичного підґрунтя останньої зокрема.

Зауважимо, що бюджетно-господарська діяльність ДЗВО на сучасному етапі їх розвитку передбачає досягнення основної функціональної мети – надання навчально-педагогічних послуг та виконання наукових робіт [56, 211]. Отже, в контексті розбудови підсистеми управлінського обліку первісно постає завдання з формування його функціонального сегмента, а саме: обліку витрат на наукові роботи та надання навчально-педагогічних послуг.

Як відомо, витрати являють собою зменшення грошових коштів чи збільшення зобов'язань для отримання та поповнення продуктивних сил суб'єкта господарювання [127]. Базова класифікація витрат для потреб фінансового обліку представлена НП(С)БОДС 135 “Витрати”, угруповання якої відбивають закріплений раніше підхід до класифікації доходів суб'єктів державного сектору.

Для формування класифікації витрат для цілей управлінського обліку ДЗВО пропонуємо звернутись до таких підходів в сфері управлінського обліку підприємств.

Найбільш цитований автор в контексті дослідження проблем управлінського обліку К. Друрі витрати розподіляє за напрямками обліку [267, с. 17-18]: для калькуляції і оцінки собівартості виробленої продукції, для планування і ухвалення управлінських рішень, для здійснення процесу контролю і регулювання. Фактично вторить йому відомий світовий вчений в галузі бухгалтерського обліку Я.В. Соколов, ідентифікуючи такі напрями класифікації витрат [233, с. 41]: для цілей калькулювання і бюджетування (забезпечує операції, що повторюються із певною періодичністю), для прийняття ситуаційних стратегічних, оперативних і тактичних управлінських рішень, для цілей контролю і управління підрозділами підприємства.

Опрацювання більше 20 спеціалізованих літературних джерел надало можливість узагальнити 50 класифікаційних ознак та відповідні ним

групування витрат [6, 29, 36, 55, 58, 65, 72, 80, 81, 109, 117, 118, 125, 128, 134, 138, 146, 151, 228, 240, 266, 267, 268, 271, 283]:

1) цільове призначення або терміном обчислення: поточні витрати, капітальні вкладення або поточні, капітальні;

2) ступінь еластичності до обсягу реалізації продукції, зв'язок з обсягом виробництва, характер зміни в короткостроковому періоді зі збільшенням обсягу виробництва або зміна фактора витрат або за функцією “прогнозування”: змінні, постійні, змішані, умовно-змінні, умовно-постійні;

3) стан операційного процесу: витрати, пов'язані з виробництвом продукції; витрати, пов'язані зі збутом продукції; повні операційні витрати;

4) можливість/характер віднесення на конкретні результати операційної діяльності, спосіб зарахування до собівартості або за способом розподілу і віднесення на об'єкти виробництва, обліку і калькулювання: прямі, непрямі або прямі, опосередковані;

5) ступінь доцільності: корисні, марні або продуктивні, непродуктивні;

6) економічний зміст, такі, що утворюють собівартість продукції або предмет витрат, елементи витрат: матеріальні витрати, витрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи, амортизація, інші витрати або засобів праці, предметів праці, живої праці;

7) конкретний вид витрат: калькуляційні статті;

8) період віднесення поточних витрат, або за календарним періодом, або залежно від часу здійснення і віднесення на собівартість, або по відношенню до звітнього періоду: пов'язані з поточною операційною діяльністю, будуть відшкодовані в майбутньому періоді або поточні, наступні, періодичні, майбутні; або витрати поточного періоду, витрати майбутнього періоду, витрати минулого періоду;

9) на виробництво і збут продукції: явні, альтернативні, постійні, змінні, валові, середні, граничні, змінні, змішані;

10) реальність здійснення: явні або дійсні, альтернативні або можливі;

11) характер участі у виробничому процесі, роль в технологічному процесі виробництва, відношення до господарського процесу, за технологією виробництва: основні, накладні, конверсійні;

12) залежно від кількості елементів, що включають у себе або по складу і ступеню однорідності: прості (одноеlementні), комплексні;

13) в залежності від прийняття рішень: релевантні, нерелевантні;

14) контроль виконання, за рівнем контрольованості, можливість контрольованості: контрольовані, неконтрольовані;

15) для визначення собівартості виготовленої продукції й одержання прибутку: вхідні й минулі, собівартості і за період, основні, накладні й непрямі;

16) для ухвалення рішень і планування: майбутні, очікувані, минулі, постійні і змінні, напівзмінні, напівпостійні, прийняті і не прийняті в розрахунок, безповоротні, тимчасові, інкрементні;

17) за якими здійснюється контроль: регульовані, нерегульовані;

18) повнота здійснення витрат, від періоду здійснення: вичерпані, невичерпані;

19) послідовність формування і сфера виникнення: технологічна собівартість, цехова собівартість, виробнича собівартість, повна собівартість;

20) за функцією управління “планування”, по відношенню до планування або за охопленням бізнес-планами та нормуванням, за функцією управління “нормуванням”, “планування”: планові, непланові або планові (нормативні), відхилення від планових (нормативних) та заплановані, незаплановані і нормовані, ненормовані;

21) за відношенням до функції управління “організація” або центрами виникнення: витрати в місцях їх виникнення, витрати в центрах витрат/витрати в центрах відповідальності або центру відповідальності, галузі, організації, цеху, дільниці, одиниці продукції, робіт, послуг;

22) види діяльності: виробничі, операційні або витрати виробничої, невиробничої, промислової, непромислової діяльності, основне, допоміжне

виробництво, матеріально-технічне забезпечення, розроблення нових технологій, маркетинг, управління;

23) за функцією “мотивація”: обов’язкові, заохочувальні;

24) за функцією “облік”: економічні елементи;

25) за функцією “калькулювання”: статті калькулювання, повні, неповні, загальні, середні;

26) за функцією “контроль”: контрольовані, неконтрольовані, періодів, інвестиційні;

27) за функцією “аналіз”: фактичні, прогнозовані, планові, контрольні, стандартні;

28) періодичність виникнення: періодичні, одноразові або поточні, одночасні;

29) строки планування: короткострокові, середньострокові, довгострокові;

30) за часом реагування: запізднілі, випереджуючі;

31) частота здійснення: регулярні, нерегулярні;

32) відношення до виробу, процесу: витрати на продукцію, витрати на процес;

33) за видами продукції: витрати на вироби, типові представники виробів, групи однорідних виробів, одноразові замовлення, валова продукція, товарна продукція, реалізована продукція;

34) підвищення якості продукції: базові, додаткові;

35) доцільність здійснення: продуктивні, непродуктивні;

36) потужність підприємства: обов’язкові, дискреційні;

37) за роллю в господарському процесі: витрати на збереження, транспортування, доопрацювання;

38) за залежністю: залежні, незалежні;

39) за відношення до собівартості: що відносять на собівартість реалізації, що відносять на фінансовий результат, відшкодовуються за рахунок інших джерел;

- 40) за методикою обчислення витрат на одиницю продукції або залежно від прийнятого рішення щодо завантаження потужності: маржинальні, середні;
- 41) за ступенем опосередкування: загальні, середні;
- 42) в залежності від ефективності: ефективні, неефективні;
- 43) за видами діяльності: витрати звичайної діяльності, надзвичайної діяльності;
- 44) за терміном генерування прибутку: спрямовані на розвиток підприємств, пов'язані з поточною виробничо-господарською діяльністю підприємств;
- 45) за спрямуванням для забезпечення цілей бюджетування: витрати на мотивування, соціальний розвиток, інновації, маркетингові дослідження та комунікації, амортизаційні відрахування, фіскальні та інші витрати на забезпечення поточної виробничо-господарської діяльності;
- 46) за сферами діяльності: операційні, фінансові, інвестиційні;
- 47) за призначенням: технологічні, операційні;
- 48) за відношенням до готового продукту: витрати на незвершене виробництво, витрати на готовий продукт;
- 49) за відношенням до форм праці: витрати живої та уречевленої праці;
- 50) за відношенням до форм вартості: трудові, матеріальні, грошові;

Окремо варто звернути увагу на представлену в дисертаційній роботі на здобуття наукового ступеня доктора економічних наук та публікаціях професора, д.е.н. Свірко С.В., яка запропонувала таку класифікацію та визначення угруповань з метою [63, 190]:

1. одержання інформації про собівартість продукту діяльності бюджетних установ і фінансові результати від його створення та реалізації: прямі/непрямі; основні/накладні; витрати на продукт/витрати на період; вичерпні витрати/невичерпні витрати;
2. забезпечення контролю: контрольовані витрати/неконтрольовані витрати;
3. прийняття управлінських рішень щодо діяльності бюджетних установ з надання послуг, виконання робіт та планування цієї діяльності: постійні витрати/змінні витрати; реальні витрати/можливі витрати; маржинальні витрати/середні витрати; доцільні витрати/недоцільні витрати.

Розгляд вище представлених позицій свідчить про наявність певних проблемних ідентифікаційних підходів (визначення обліку та калькулювання, як функцій управління), а також деякого нагромадження безсистемності у представленій багаточисельності в формуванні класифікацій.

На думку автора, при формуванні класифікації витрат в межах підсистеми управлінського обліку треба виокремлювати такі площини інформаційних запитів:

1. рівень управління: нижній (керівники структурних підрозділів ДЗВО), середній (адміністрація ДЗВО), вищий (керівники МОНУ);

2. функції управління: планування (включає: прогнозування, як інструмент визначення потенціалу ДЗВО, його розрахунок; програмування, як механізм визначення дорожньої карти і завдань розвитку; власне планування, як сукупність методів розрахунку реалізації дорожньої карти і завдань розвитку ДЗВО, у часі та просторі), організація (механізм забезпечення спільності дій колективу ДЗВО в досягненні мети ДЗВО), мотивація (сукупність засобів впливу на колектив ДЗВО задля добровільного з найбільшою ефективністю участі останнього в досягненні мети і завдань ДЗВО), контроль (виявлення відхилень від установлених норм з метою запобігання таким відхиленням у майбутньому);

3. складові управлінського обліку: кошторисно-бюджетне планування, облік за центрами відповідальності, калькулювання продуктів діяльності, контроль за центрами відповідальності, аналіз для прийняття управлінських рішень, ціноутворення продукту діяльності ДЗВО.

Зауважимо, що визначені до застосування угруповання витрат в межах відповідних класифікаційних ознак підлягають наскрізному супроводу на всіх етапах управлінського обліку, оскільки без встановлення норм, обліку і порівняння планових нормативів та фактичних показників не можливо досягти власне головної мети та призначення управлінського обліку.

На підставі вищевказаного пропонується така класифікація витрат ДЗВО (табл. 2.3.)



Таблиця 2.3.

## Класифікація витрат ДЗВО для підсистеми управлінського обліку

<i>Функція управління</i>	<i>Складова управлінського обліку</i>	<i>Класифікаційна ознака</i>	<i>Класифікаційне угруповання</i>
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>
Планування	Кошторисно-бюджетне планування	Економічна природа	Коди економічної класифікації видатків бюджету
		Термін обчислення	Поточні та капітальні
		Види функціональної діяльності	Основної функціональної та допоміжної інфраструктурної
		Стадія процесу діяльності	Виробничі та реалізаційні
		Підвищення якості продукту діяльності	Базові та додаткові
		Ступінь нормування	Нормовані та ненормовані
		Ступінь охоплення плануванням	Планові та позапланові
		Строки планування	Короткострокові, середньострокові, довгострокові
		Перспективний внесок	Споживання та розвитку
		Загальні види діяльності	Виробництва продукту, управління діяльністю, обслуговування процесів
Організація	Облік за центрами відповідальності	Економічно-виробничий зміст	Елементи витрат
		Об'єкти обліку	Структурних підрозділів, на продукти результативної діяльності, на програми, на проекти, на напрями діяльності, види та етапи робіт
		Центри виникнення	В місцях виникнення, центрах витрат, центрах відповідальності
		Характер участі в процесі виробництва	Основні та накладні
		Ступінь однорідності	Прості та комплексні
		Відношення до продукту	На одиницю продукту, на сукупність однорідного продукту, на сукупність продукту відповідного виду діяльності

Продовження табл. 2.3.

1	2	3	4
		Стан операційного процесу	Пов'язані з виробництвом продукту, з реалізацією, повні операційні
		Час здійснення та віднесення	Поточні та майбутніх періодів
	Калькулювання	Визначення собівартості	Статті калькулювання
		Характер	Прямі та непрямі
		Повнота здійснення	Вичерпні та невичерпні
		Об'єкт віднесення	На продукцію та на період
		Відношення до готового продукту	На готовий продукт та на незавершене виробництво
		Методика обчислення на одиницю продукції	Маржинальні та середні
	Аналіз для виявлення відхилень та прийняття рішень	Відношення до етапу здійснення в межах складових управлінського обліку	Фактичні та планові
		Ступінь доцільності	Корисні та марні
		Залежно від ефективності	Ефективні та неефективні
		Час реагування	Запізнілі та випереджуючі
		Характер прийняття рішень	Релевантні, нерелевантні, інкрементні
		Реальність здійснення	Дійсні та вмінені
		Обсягу виробництва	Обов'язкові та дискреційні
	Ціноутворення продукту діяльності	Метод ціноутворення	Прямі та непрямі, змінні та постійні, виробничі та операційні
Мотивація		Характер стимулювання	Обов'язкові та заохочувальні
Контроль		Рівень контролюваності	Контрольовані та неконтрольовані

Звертаючись до основної класифікаційної групи з обліку витрат в межах управлінського обліку, зазначимо, що елементи витрат визначені НП(С)БОДС 135 “Витрати”. Згідно вказаного нормативного документу витрати, що визначені об’єктом управлінського обліку, відносяться до витрат за обмінними операціями (за НП(С)БОДС 125 “Доходи” обмінна операція – це господарська операція з продажу/придбання активів в обмін на грошові кошти, послуги (роботи), інші активи або погашення зобов’язань [126]), які включають [209, 249, 253]:

“– оплата праці (заробітна плата, грошове забезпечення військовослужбовців);

– відрахування на соціальні заходи;

– матеріальні витрати (використання предметів, матеріалів, обладнання, інвентарю, медикаментів та перев’язувальних матеріалів, продуктів харчування тощо);

– амортизація;

– фінансові витрати (витрати суб’єкта державного сектору, пов’язані із запозиченнями згідно із законодавством: відсотки за користування кредитами, премія, дисконт за цінними паперами, витрати на обслуговування боргу тощо);

– інші витрати за обмінними операціями (курсові різниці, витрати, пов’язані з реалізацією активів, уцінка активів, втрати від зменшення корисності активів тощо)” [209, 249, 253].

В контексті виробничої діяльності ДЗВО елементи витрат в межах підсистеми управлінського обліку, відповідно, доречно представити в такій номенклатурі з відповідним наповненням:

– оплата праці (нарахована заробітна плата (в грошовій та натуральній формі) за тарифними ставками, посадовими окладами, тарифними розрядами працівників, що перебувають у штаті, а також які знаходяться поза штатом, але виконують роботу за договорами цивільно-правового характеру; надбавки та доплати до тарифних ставок та посадових окладів у розмірах,

передбачених законодавством; оплата щорічних і додаткових відпусток відповідно до законодавства, грошових компенсацій за невикористану відпустку; плата за працю у вихідні та святкові (неробочі) дні, в понадурочний час за розцінками, встановленими законодавчими актами; доплати за шкідливі умови праці; премії);

– відрахування на соціальні заходи (нарахування єдиного соціального внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування на фонд оплати праці та інші виплати згідно Закону України “Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування”);

– матеріальні витрати (вартість придбаних матеріалів та сировини, що використовуються в процесі виготовлення продукту діяльності ДЗВО, а також інвентарю, інструментів, запасних частин, медикаментів, продуктів харчування, витратних матеріалів до комп'ютерної та оргтехніки, канцелярських товарів, бланкової та навчальної документації, що використовується при виготовленні продукту діяльності ДЗВО, паливно-мастильних матеріалів, хімікатів, білизни, спецодягу, обмундирування та фурнітури до нього, спортивного одягу тощо);

– амортизація (нарахована амортизація основних засобів, нематеріальних активів та інших необоротних матеріальних актив);

– інші витрати (оплата послуг сторонніх організацій (за необхідності долучення) для виконання робіт чи надання послуг в межах виготовлення продуктів діяльності ДЗВО, вартість комунальних послуг та енергоносіїв, проведення поточного ремонту, технічного огляду і технічного обслуговування основних фондів, що використовуються для виготовлення продуктів діяльності, оплата службових відряджень та стажувань, пов'язаних з виготовленням продуктів діяльності ДЗВО, оплата послуг зв'язку, засобів сигналізації, охорони, банківських послуг, консультативних, інформаційних та інших послуг сторонніх організацій або осіб, оплата процедури отримання ліцензій для здійснення відповідних видів діяльності та проходження акредитацій, податки тощо).

Інформація за вказаними угрупованнями витрат має відповідну цінність, а її узагальнення в системі обліку надасть можливість здійснити аналіз своєчасності, ефективності, продуктивності вказаних витрат за елементами. Отримання такої інформації можливо через застосування відповідного методу обліку витрат, під яким в цілому розуміють сукупність процедур методики документованого відображення витрат. Нагадаємо, що незалежно від різноманітності об'єктів обліку витрат в економічній літературі виокремлюють два методи обліку витрат – нормативний та ненормативний [63], “при цьому нормативний метод обліку витрат передбачає попереднє визначення нормативних витрат за операціями, процесами, об'єктами з виявленням у процесі виробництва відхилень від нормативних витрат, а облік фактичних витрат базується на методі послідовного накопичення даних про фактичні витрати без відображення в обліку даних про їх розмір за діючими нормативами”.

Для реалізації вказаних методів, а отже для узагальнення планових/нормативних та фактичних даних щодо вказаних видів витрат за елементами пропонується до застосування бюджет та картка обліку витрат діяльності за елементами (Додаток Е.7, Ж.1, Ж.2). Картки мають вестись за визначеними у розділі 1 в таблиці 1.2. видами продуктів діяльності. Формування фактичних даних в картках має здійснюватися на підставі даних синтетичного та аналітичного обліку, який ведеться в межах Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі [162].

Загалом, для обліку витрат ДЗВО призначено рахунки Класу 8 “Витрати”. Синтетичний та аналітичний облік витрат бюджетних установ ведеться за допомогою таких рахунків (табл. 2.4.) [63, 162].

Таблиця 2.4.

## Склад рахунків з бухгалтерського обліку витрат бюджетних установ

№	№	Назва
80	<b>Витрати на виконання бюджетних програм</b>	
	801	<b>Витрати розпорядників бюджетних коштів на виконання бюджетних програм</b>
	8011	Витрати на оплату праці
	8012	Відрахування на соціальні заходи
	8013	Матеріальні витрати
	8014	Амортизація
81	<b>Витрати на виготовлення продукції (надання послуг, виконання робіт)</b>	
	811	<b>Витрати розпорядників бюджетних коштів на виготовлення продукції (надання послуг, виконання робіт)</b>
	8111	Витрати на оплату праці
	8112	Відрахування на соціальні заходи
	8113	Матеріальні витрати
	8114	Амортизація
	8115	Інші витрати
82	<b>Витрати з продажу активів</b>	
	821	<b>Витрати розпорядників бюджетних коштів з продажу активів</b>
	8211	Собівартість проданих активів
	8212	Витрати, пов'язані з реалізацією майна
83	<b>Фінансові витрати</b>	
	831	<b>Фінансові витрати розпорядників бюджетних коштів</b>
	8311	Фінансові витрати
84	<b>Інші витрати за обмінними операціями</b>	
	841	<b>Інші витрати за обмінними операціями розпорядників бюджетних коштів</b>
	8411	Інші витрати за обмінними операціями
85	<b>Витрати за необмінними операціями</b>	
	851	<b>Витрати за необмінними операціями розпорядників бюджетних коштів</b>
	8511	Витрати за необмінними операціями

Джерело: [63, 162]

Зауважимо, що для обліку витрати на виробництво продукту діяльності фактично застосовується рахунок 811 “Витрати розпорядників коштів на виготовлення продукції (надання послуг, виконання робіт)” [158] Класу 8 “Витрати”. Згідно Порядку застосування в межах вказаного рахунку застосовуються такі субрахунки з наступним функціональним призначенням:

– 8111 “Витрати на оплату праці” – для ведення обліку витрат на оплату праці, пов'язаних із організацією та наданням послуг, виготовленням продукції, виконанням робіт;

– 8112 “Відрахування на соціальні заходи” – для здійснення реєстрації інформації щодо обліку витрат та відрахувань на соціальні заходи, що нараховуються в процесі надання послуг, виготовлення продукції, виконання робіт;

– 8113 “Матеріальні витрати” – для фіксації інформації щодо матеріальних витрат, які виникають в процесі надання послуг, виготовлення продукції, виконання робіт, витрат на оплату послуг, отриманих від сторонніх підприємств;

– 8114 “Амортизація” – для обліку сум нарахованої амортизації основних засобів, інших необоротних матеріальних активів та нематеріальних активів, що використовуються в процесі організації та надання послуг, виготовлення продукції, виконання робіт;

– 8115 “Інші витрати” – задля обліку витрат, які не відображені на субрахунках 8111–8114” [63, 162].

Відмітимо, що на цих субрахунках здійснюється облік витрат, що складають елементи видатків спеціального фонду. Втім, виробництво вищевказаних продуктів діяльності ДЗВО здійснюється і за рахунок коштів загального фонду бюджету, розрахунок з яким здійснюється фактично через систему бюджетних асигнувань, а тому доцільно розглянути характеристику рахунку 801 “Витрати розпорядників бюджетних коштів на виконання бюджетних програм”, який включає такі субрахунки [63, 162]:

– 8011 “Витрати на оплату праці”, на якому ведеться облік витрат на оплату праці, що здійснюються в процесі основної діяльності суб’єкта державного сектору та на виконання бюджетних програм (заробітна плата, грошове забезпечення військовослужбовців тощо);

– 8012 “Відрахування на соціальні заходи” для здійснення обліку сум, витрачених та відрахованих на соціальні заходи, що нараховуються в процесі основної діяльності суб’єкта державного сектору та на виконання програм;

– 8013 “Матеріальні витрати”, для ведення обліку матеріальних витрат, які здійснюються суб’єктом державного сектору у процесі основної

діяльності та на виконання програм, зокрема витрати на придбання предметів, матеріалів, обладнання, інвентарю (крім капітальних витрат), медикаментів та перев'язувальних матеріалів, продуктів харчування, витрат на оплату послуг, отриманих від сторонніх підприємств, тощо;

– 8014 “Амортизація”, задля обліку сум нарахованої амортизації основних засобів, інших необоротних матеріальних активів та нематеріальних активів, що використовуються суб’єктом державного сектору в процесі звичайної діяльності та на виконання програм, не пов’язаних із основною діяльністю.

Для ідентифікації всіх видів та підвидів продукту діяльності ДЗВО пропонується ввести допоміжне кодування субрахунків, які схематично матимуть наступний вигляд згідно таблиці 1.2. (табл. 2.5.):

**Таблиця 2.5.**

**Схема кодування субрахунків для ідентифікації підвидів продуктів діяльності ДЗВО в межах аналітичного обліку**

№	Назва підвиду продукту діяльності	Додатковий код субрахунку		
		1-ша цифра	2-га цифра	3, 4-ті цифри
1	Основна функціональна діяльність: навчально-педагогічні послуги – послуги № від 1 до 13	1	1	від 1 до 13
2	Основна функціональна діяльність: наукові роботи – послуги № від 1 до 10	1	2	від 1 до 10
3	Допоміжна інфраструктурна діяльність: послуги організаційного характеру – послуги № від 1 до 16	2	1	від 1 до 16
4	Допоміжна інфраструктурна діяльність: послуги та роботи інфраструктурного характеру – послуги № від 1 до 16	2	2	від 1 до 52

Таким чином, додаткове кодування субрахунків матиме такий вигляд:

– “основна функціональна діяльність: навчально-педагогічні послуги – послуги № від 1 до 13 (табл. 1.2.) – 1.1.Z ∈ [1,2,3... 13];

– “основна функціональна діяльність: наукові роботи – послуги № від 1 до 10 (табл. 1.2) – 1.2.Z ∈ [1,2,3... 10];

– “допоміжна інфраструктурна діяльність: послуги організаційного характеру – послуги № від 1 до 16 (табл. 1.2) – 2.1.Z ∈ [1,2,3... 16];



– “допоміжна інфраструктурна діяльність: послуги та роботи інфраструктурного характеру – послуги № від 1 до 52 (табл. 1.2) – 2.2.Z ∈ [1,2,3... 52].

Загальний механізм побудови коду має наступний вигляд:

$$X.Y.Z \quad (2.1)$$

де  $X \in [1, 2]$ ;  $Y \in [1, 2]$ ;  $Z \in [1, 2, 3... 52]$ ; а  $X, Y, Z \in \mathbf{N}^*$

На реалізацію основного функціонального призначення субрахунків за методом подвійного запису пропонується така кореспонденція рахунків з обліку витрат на продукти діяльності ДЗВО (табл. 2.6.).

**Таблиця 2.6.**

**Основні бухгалтерські проведення з обліку витрат на продукт діяльності ДЗВО**

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1	Відображення витрат із заробітної плати працівникам, пов'язаних з організацією та наданням послуг, виготовленням продукції, виконанням робіт	8011. х.у.з/ 8111. х.у.з “Витрати на оплату праці”	6511 “Розрахунки із заробітної плати”
		16 “Виробництво”	8111. 1.2.z “Витрати на оплату праці”
2	Нарахування єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування	8012. х.у.з/ 8112. х.у.з “Відрахування на соціальні заходи”	6313 “Розрахунки із загальнообов'язкового державного соціального страхування”
		16 “Виробництво”	8112.1.2.z “Відрахування на соціальні заходи”
3	Передача матеріалів і продуктів харчування в переробку	8013. х.у.з/ 8113. х.у.з “Матеріальні витрати”	15 “Виробничі запаси”
		16 “Виробництво”	8113. 1.2.z “Матеріальні витрати”
4	Нарахування амортизації на необоротні активи, що використовуються в процесі організації та надання послуг, виготовлення продукції (виконання робіт)	8014. х.у.з / 8114. х.у.з “Амортизація”	1411 “Знос (амортизація) основних засобів”
		16 “Виробництво”	8114. 1.2.z “Амортизація”
5	Оприбуткування готових виробів і продукції, переданих з виробництва на склад	1811 “Готова продукція”	16 “Виробництво”

## Продовження табл. 2.6.

1	2	3	4
6	Нарахування суми надходжень від реалізації робіт, послуг, виробів і продукції	2111 “Поточна дебіторська заборгованість за розрахунками за товари, роботи, послуги”, 6212 “Розрахунки із замовниками за роботи і послуги”	7011.х.у.з “Бюджетні асигнування”/7111. х.у.з “Доходи від реалізації продукції (робіт, послуг)”
7	Нарахування сум податку на додану вартість, що входять до складу вартості робіт, послуг, виробів і продукції, які підлягають перерахуванню в бюджет	7111. х.у.з “Доходи від реалізації продукції (робіт, послуг)”	6311 “Розрахунки з бюджетом за податками і зборами”
8	Надходження коштів від реалізації робіт, послуг, виробів і продукції	2311 “Поточні рахунки в банку”, 2313 “Реєстраційні рахунки”	2111 “Поточна дебіторська заборгованість за розрахунками за товари, роботи, послуги”, 6212 “Розрахунки із замовниками за роботи і послуги”
9	Перерахування в бюджет сум податку на додану вартість, що входять до складу вартості робіт, послуг, виробів і продукції	6311 “Розрахунки з бюджетом за податками і зборами”	2311 “Поточні рахунки в банку”, 2313 “Реєстраційні рахунки”
10	Надходження коштів від реалізації робіт, послуг, виробів і продукції, які підлягають включенню до доходів у майбутніх звітних періодах	2313 “Реєстраційні рахунки”	6911. х.у.з “Доходи майбутніх періодів”
11	Включення до складу доходів звітного періоду суми одержаних доходів майбутніх періодів	6911. х.у.з “Доходи майбутніх періодів”	7111. х.у.з “Доходи від реалізації продукції (робіт, послуг)”
12	Здійснення витрат у звітному періоді, які підлягають віднесенню на витрати в майбутніх звітних періодах	2911. х.у.з “Витрати майбутніх періодів розпорядників бюджетних коштів”	2117. х.у.з “Інша поточна дебіторська заборгованість”
13	Списання витрат майбутніх періодів та включення їх до складу витрат звітного періоду	8013. х.у.з / 8113. х.у.з “Матеріальні витрати”	2911. х.у.з “Витрати майбутніх періодів розпорядників бюджетних коштів”

Щодо опрацювання співставлення складу витрат в контексті рахунків 8011/ 8011 та кодів економічної класифікації видатків бюджету, пропонується наступні схема співставлення з урахуванням запропонованої та

представленої в таблиці 2.1. оновленої економічної класифікації видатків (табл. 2.7).

**Таблиця 2.7.**

**Співставлення субрахунків 801 “Витрати розпорядників бюджетних коштів на виконання бюджетних програм”/811 “Витрати розпорядників коштів на виготовлення продукції (надання послуг, виконання робіт)” та  
КЕКВ**

<b>№</b>	<b>Номер субрахунку</b>	<b>КЕКВ</b>
1	8011/8111 “Витрати на оплату праці”	211 “Заробітна плата” – видатки на оплату праці працівників ДЗВО
2	8012/8112 “Відрахування на соціальні заходи”	212 “Соціальні внески роботодавців” – нарахування на фонд оплати праці працівників ДЗВО
3	8013/8113 “Матеріальні витрати”	2211 “Предмети, матеріали, обладнання та інвентар” 2212 “Медикаменти та перев’язувальні матеріали” 2213 “Продукти харчування” – використання товарів
4	8014 (8024), 8114 (8124) “Амортизація”	23 “Споживання основного капіталу” – амортизація необоротних активів
5	8115 (8125) “Інші витрати”	222 “Використання послуг” 2231 “Грошова компенсація за відрядження”

Повне уявлення про вартісні характеристики основних функціональних продуктів діяльності ДЗВО дають поняття собівартість та калькулювання [56, с. 402]. Виходячи з загальноприйнятого визначення собівартості, під собівартістю основних функціональних продуктів діяльності ДЗВО слід розуміти суму витрат ДЗВО, що безпосередньо пов’язані з їх створенням; визначення чи розрахунок собівартості вищевказаних продукту діяльності ДЗВО являє собою його калькуляцію [190, с. 164; 199, с. 64; 189, с. 283]. Калькуляції розрізняють за часом складання, а тому виокремлюють попередні та наступні калькуляції. Перші мають бути складені до моменту створення продукту і покликані давати уявлення про мінімально необхідні витрати, до їх складу входять планові, кошторисні (проектні) та нормативні калькуляції. Планові калькуляції мають визначати можливі витрати на продукт виходячи із середніх запланованих норм витрат на матеріальні, трудові та інші ресурси. Кошторисні чи проектні калькуляції, як різновид планових, слід складати на нові види продукту чи на разові послуги або роботи. Нормативні калькуляції традиційно створюються за поточними нормами

витрат на відповідні ресурси, що діють на відповідну дату. В основу наступних калькуляцій, які також можуть бути адаптовані до бюджетної сфери, покладено фактичні дані бухгалтерського обліку після надання послуги та виконання робіт. До них належить звітна калькуляція, яка являє собою розрахунок фактичної собівартості послуг та робіт. Вірогідність калькуляції в багатьох випадках залежить від вибору статей витрат, об'єктів обліку затрат та калькуляції, калькуляційних одиниць, методів розподілу непрямих затрат. Номенклатура калькуляції являє собою перелік статей, за якими складається калькуляція витрат. Слід зауважити, що на відміну від нормативного поля бухгалтерського обліку суб'єктів господарювання матеріального виробництва, загальної укрупненої номенклатури витрат щодо бюджетних установ не існує, а тому доречно навести як приклад саме її. Відповідно до Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку в державному секторі № 135 “Витрати” затвердженого Наказом Міністерства фінансів України від 18.05.2012 р. № 568, перелік і склад статей калькулювання встановлюється власне ДЗВО за погодженням Міністерства освіти і науки України [157]. Загальний розподіл витрат у межах собівартості реалізованого продукту основної діяльності ДЗВО згідно зі стандартом є таким: виробнича собівартість (прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, інші прямі витрати, змінні загальновиробничі та постійні розподілені загальновиробничі витрати), інші витрати (нерозподілені постійні витрати на створення продукту, наднормативні витрати на створення продукту). Складність визначення калькуляційних статей щодо процесу створення основних функціональних продуктів ДЗВО полягає у їх ідентифікації в межах кожного закладу та узагальненні на рівні Міністерства освіти і науки України, а також послідовного розроблення схеми включення калькуляційних статей в коди економічної класифікації видатків, які є основним показником, що регулює та забезпечує планування і використання коштів як загального, так і спеціального фондів ДЗВО.

Базове наповнення калькуляційних статей представлено в НП(С)БОДС 135 “Витрати”. Згідно вказаного нормативного документу до складу прямих витрат на

оплату праці включаються заробітна плата та інші виплати робітникам, зайнятим у виробництві продукції, виконанні робіт або наданні послуг, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат. До складу інших прямих витрат включаються всі інші виробничі витрати, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат, зокрема відрахування на соціальні заходи, орендна плата за земельні ділянки, амортизація, вартість придбаних послуг, прямо пов'язаних з виробництвом продукції, виконанням робіт, наданням послуг, втрати від браку, які складаються з вартості остаточно забракованої з технологічних причин продукції (виробів, вузлів, напівфабрикатів), зменшеної на її справедливу вартість, та витрат на виправлення такого технічно неминучого браку тощо.

До складу загальновиробничих витрат включаються:

– витрати на управління виробництвом (оплата праці апарату управління виробничими (навчальними) майстернями, цехами, дільницями, навчально-дослідними господарствами тощо; відрахування на соціальні заходи апарату управління виробничими (навчальними) майстернями, цехами, дільницями, навчально-дослідними господарствами; витрати на оплату службових відряджень працівників суб'єктів державного сектору тощо);

– амортизація основних засобів загальновиробничого призначення;

– амортизація нематеріальних активів загальновиробничого призначення;

– витрати на утримання, експлуатацію та ремонт, страхування, операційну оренду основних засобів, інших необоротних активів загальновиробничого призначення;

– витрати на вдосконалення технології й організації виробництва (оплата праці та відрахування на соціальні заходи працівників, зайнятих удосконаленням технології й організації виробництва, поліпшенням якості продукції, підвищенням її надійності, довговічності, інших експлуатаційних характеристик у виробничому процесі; витрати, пов'язані з використанням

матеріалів, купівельних комплектуючих виробів і напівфабрикатів, оплата послуг сторонніх організацій тощо);

– витрати на оплату тепlopостачання, електроенергії (освітлення), водопостачання, водовідведення, природного газу, інших енергоносіїв та інших послуг на утримання виробничих приміщень;

– витрати на обслуговування виробничого процесу (оплата праці та відрахування на соціальні заходи працівників та апарату управління виробництвом; видатки на роботи та послуги із здійснення технологічного контролю за виробничими процесами та якістю продукції, робіт, послуг);

– витрати на охорону праці, техніку безпеки і охорону навколишнього природного середовища;

– інші витрати (внутрішньогосподарське переміщення матеріалів, деталей, напівфабрикатів, інструментів зі складів до цехів і готової продукції на склади; нестачі незавершеного виробництва; нестачі і втрати від псування матеріальних цінностей; оплата простоїв тощо).

Загальновиробничі витрати поділяються на постійні і змінні. До змінних загальновиробничих витрат належать витрати суб'єкта державного сектору, що змінюються прямо (або майже прямо) пропорційно до зміни обсягу звичайної діяльності. Змінні загальновиробничі витрати розподіляються на кожен об'єкт витрат з використанням бази розподілу (годин праці, заробітної плати, обсягу діяльності, прямих витрат тощо), виходячи з фактичної потужності звітного періоду. До постійних загальновиробничих витрат відносяться витрати суб'єкта державного сектору, що залишаються незмінними (або майже незмінними) незалежно від зміни обсягу звичайної діяльності. Постійні загальновиробничі витрати розподіляються на кожен об'єкт витрат з використанням бази розподілу (годин праці, заробітної плати, обсягу діяльності, прямих витрат тощо) при нормальній потужності. Нерозподілені постійні загальновиробничі витрати включаються до складу собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг) у періоді їх виникнення. Зауважимо, що загальна сума розподілених та

нерозподілених постійних загальновиробничих витрат не може перевищувати їх фактичну величину.

На підставі наведеного складу статей калькулювання для забезпечення проведення первинного його етапу в роботі сформовано калькуляцію кошторисної вартості продукту діяльності ДЗВО (Додаток 3).

Важливими елементами теоретичного обґрунтування калькулювання основних функціональних продуктів діяльності ДЗВО є об'єкти калькулювання. Поняття об'єкта калькулювання, в даному випадку, являє собою окремий вид або однорідну групу основних функціональних продуктів діяльності ДЗВО – послуг або робіт – певної споживчої вартості, собівартість яких підлягає визначенню [190, с. 166; 199, с. 58; 189, с. 285; 16, с. 258; 235, с. 98]. Відповідно до сформованої класифікації видів продукту діяльності ДЗВО об'єктами калькулювання можуть виступати їх підвиди [161] (табл. 1.2.).

З об'єктами калькулювання тісно пов'язане поняття калькуляційної одиниці, яке являє собою вимірник продукту, що прийнятий для розрахунку собівартості відповідного об'єкта калькуляції. В обліковій практиці калькуляційні одиниці поділяють на кілька груп [56, с. 404], які стосовно облікової практики ДЗВО можуть мати такі форми: натуральні (кількісні одиниці виміру), укрупнені (прейскурантний номер продукту, артикул певної кількості продукту), вартісні (гривня вартості продукту), умовно-натуральні (відсоткове відношення на одиницю виміру), експлуатаційні (сила, потужність), трудові (нормо-година), одиниця виконаних робіт та послуг.

У загальному механізмі калькулювання в основу визначення собівартості будь-якого продукту діяльності покладено відповідний метод калькулювання. Ця облікова категорія у загальному розумінні являє собою сукупність способів відображення, групування й узагальнення даних про витрати на створення продукту в системі бухгалтерського обліку, які забезпечують визначення фактичної собівартості продукту. Слід зауважити, що в сучасній практиці управлінського обліку застосовується значна кількість останніх, зокрема [78, с. 111]:

- попроцесний метод (облік витрат за процесами);
- попередільний (облік витрат за переділами виробництва);
- позамовний (облік витрат за замовленнями);
- нормативний метод (облік витрат за нормами, відхиленнями від норм та змінами норм);
- директ-костинг (облік неповних витрат);
- стандарт-костинг (облік за стандартами витрат);
- метод ABC (калькулювання за видами діяльності);
- кайдзен-костинг (облік на основі постійного зниження витрат);
- кост-кілінг (калькулювання максимального зниження витрат);
- таргет-костинг (за цільовою ціною);
- LCC-метод (розрахунок витрат за етапами життєвого циклу);
- Just-in-Time (побудований на зниженні собівартості);
- CVP-метод (визначення критичної точки виробництва);
- Бенчмаркінг (порівняння витрат з кращими зразками).

Основними методами калькулювання продукту діяльності ДЗВО слід визнати позамовний та попроцесний методи калькулювання [123, с. 223; 270, с. 18]. Слід зауважити, що формування цих методів у світовій обліковій думці умотивовано органічною та гетерогенною формами виробництва [67, с. 95]: перша полягає у послідовних, пов'язаних між собою процесах, внаслідок яких отримується готовий продукт, друга – у механічному поєднанні самостійних окремих продуктів у готовий продукт. Остання позиція є досить важливою, оскільки дає можливість визначити сфери застосування даних методів, а саме: в управлінському обліку витрат діяльності ДЗВО навчального характеру – переважно попроцесного методу калькулювання, в управлінському обліку витрат діяльності ДЗВО наукового профілю – здебільшого позамовного методу калькулювання. Нагадаємо, що попроцесний метод реалізується через процедуру, за якою всі витрати збираються за окремими структурними підрозділами та процесами, етапами діяльності ДЗВО, а отже він має бути застосований в процесі надання навчально-педагогічних послуг; сутність позамовного полягає у веденні



обліку витрат за кожним замовленням, роботою чи окремим випадком надання послуг, отже в межах таких визначених видів діяльності за таблицею 1.2. як наукові роботи, а також послуги та роботи з допоміжної інфраструктурної діяльності (рис. 2.2.).

Незважаючи на різну природу даних методів, їх метою є отримання інформації про собівартість одиниці продукту для ціноутворення, контролю витрат і визначення результату діяльності.

№	Сутність етапів та операцій в їх межах		
<b><i>Процесний метод калькулювання навчально-педагогічної послуги ДЗВО</i></b>			
1	Документування і облік прямих витрат на створення продукту	Документування, обліку та групування непрямих витрат у процесі створення продукту	
2	Групування прямих витрат за процесами		
3	Визначення загальної величини витрат на створення продукту		
4	Розподіл витрат між:		
	продуктом до випуску та незакінченим продуктом	кількома видами продукту	одиницями продукту шляхом додавання витрат за процесами і розподілом їх між обсягом продукту
5	Визначення фактичної собівартості створеного продукту		
<b><i>Позамовний метод калькулювання наукових робіт та інших послуг і робіт ДЗВО</i></b>			
1	Документування і облік прямих витрат на створення продукту	Документування, обліку та групування непрямих витрат в процесі створення продукту	
2	Групування прямих витрат за замовленнями		
3	Розподіл непрямих витрат за замовленнями		
4	Визначення загальної величини витрат за кожним замовленням з початку створення продукту		
5	Визначення фактичної собівартості виконаного замовлення		

**Рис. 2.2. Комплексна схема основних методів калькулювання продуктів діяльності ДЗВО**

Розроблений комплекс теоретико-методичних положень обліку та калькулювання продуктів діяльності ДЗВО являє собою повний склад адаптованих елементів, які покликані забезпечити формування інформаційного забезпечення для останнього етапу планово-облікового етапу управлінського обліку – складання управлінської звітності.

### 2.3. Управлінська звітність державних закладів вищої освіти

Управлінська звітність ДЗВО перебуває на етапі свого теоретичного обґрунтування та осмислення. Втім, практичні запити сьогодення, що виникли на тлі динамічних процесів (реформування державного управління, модернізації системи управління державними фінансами, перебудова системи вищої освіти тощо) та сталих явищ (вкрай обмеженого фінансового забезпечення вищої школи з бюджету, скорочення контингенту студентів, а отже, як наслідок, зменшення надходжень до спеціального фонду ДЗВО тощо) вимагають розбудови підсистеми управлінського обліку, як інструменту підвищення ефективності діяльності вказаних суб'єктів господарювання. Вочевидь, її слід починати з формування науково-обґрунтованого теоретичного базису, до якого входять, в якості заключної позиції, положення щодо управлінської звітності.

Проблематикою управлінського обліку в цілому та управлінської звітності зокрема переймалися вчені: А. Апчер, М.О. Бахрушина, П. Брюєр, Ф.Ф. Бутинець, М.А. Вахрушина, І.М. Вигівська, С.Ф. Голов, Р. Гаррісон, З.В. Гуцайлук, Т.В. Давидюк, В.М. Добровський, К. Друрі, Т.П. Карпова, О.Д. Каверіна, В.Е. Керімов, М.В. Корягін, М.І. Кужельний, П.О. Куцик, С.Ф. Легенчук, Б. Нідзл, Л.В. Нападовська, С.А. Ніколаєва, Е. Норін, О.В. Олійник, О.О. Осадча, В.Ф. Палій, Дж. Рис, Б. Райан, Т. Скоун, І.М. Скрипник, Я.В. Соколов, В.В. Сопко, В.І. Ткач, М.В. Ткач, Ч. Хорнгрен, М.Г. Чумаченко, А.Д. Шеремет, А. Яругова [5, 7, 25, 30-32, 38, 43, 59, 70, 74, 76, 104-106, 110, 124, 125, 129, 130, 133-137, 177, 225-230, 232, 244, 255, 256, 264, 265, 277, 280, 282, 284-286, 289]. В працях зазначених авторів сформовано стійкий базис та методичну надбудову підсистеми управлінського обліку суб'єктів виробничого сектору економіки. Результати опрацювання питань класифікації управлінської звітності були презентовані в працях вчених: О.О. Августової, Ю.В. Вовчок, О.В. Карпенко, М.В. Корягіна, М.М. Марків, М.О. Любимова та інших [35, 73, 85, 114].

Розбудову теоретичних, методологічних, організаційних та методичних позицій обліку в бюджетній сфері України здійснили вітчизняні вчені: П.Й. 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. Проблематика формування підсистеми управлінської звітності в ДЗВО безпосередньо була опрацьована в таких дисертаціях вітчизняних науковців: Кондрашової 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). Дослідження вищевказаних дисертаційних робіт свідчить про обмеженість уваги авторів, щодо питань методики та організації управлінської звітності ДЗВО, а також окремими її теоретичними аспектами. В той же час питання систематизації управлінської звітності вказаних суб’єктів господарювання, опрацювання якого дає уяву про варіативність та багатовекторність управлінської звітності, слід визнати загалом не опрацьованим.

Систематика являє собою науковий метод, що полягає в упорядкуванні, структуруванні та нотифікації великих сукупностей об’єктів деякої сфери реальності або галузі діяльності; загальними принципами систематики визначено присвоєння наукової назви або поняття, опис, виділення подібності та відмінності з близькими поняттями, класифікація, схожість [222, 223]. Зважаючи на вищенаведене визначення сутності систематики, пропонуємо під процедурою систематики управлінської звітності розуміти послідовність таких взаємопов’язаних кроків: визначення поняття об’єкту дослідження та його характеристики, дослідження усієї сукупності, класифікація та її опис. Продемонструємо його застосування через опрацювання управлінської звітності ДЗВО.

В цілому визначень поняття “управлінська звітність” досить багато, втім узагальнення більшості можна репрезентувати у наступній формі:

управлінська звітність – це с“истема обліково-аналітичної інформації у вигляді взаємопов’язаних показників, що сформовані на підставі узагальнення і систематизації цільової фінансової і нефінансової інформації про діяльність підприємства і його структурних підрозділів, призначена для внутрішніх менеджерів з метою планування, контролю та прийняття рішень поточного і стратегічного характеру, сформована у вигляді звітів у формі і в терміни, що відповідають запитам користувачів” [153]. Дане визначення відповідає особливостям господарської діяльності суб’єктів підприємницької сфери, принципам їх системи управління та умовам ринкового середовища.

Специфіка їх функціонування в економічному середовищі ДЗВО передбачає наявність таких ключових позицій їх бюджетно-господарської діяльності, зокрема:

– останні організації вітчизняної вищої школи є бюджетними установами, що в своїй діяльності керуються бюджетним законодавством і, перш за все, Бюджетним кодексом України. Згідно вказаного нормативного документу вищого рівня регламентації вони ідентифікуються як: 1) органи державної влади, органи місцевого самоврядування, а також організації, створені ними у встановленому порядку, що повністю утримуються за рахунок відповідно державного бюджету чи місцевого бюджету; 2) розпорядники бюджетних коштів різного рівня (головні розпорядники бюджетних коштів та розпорядники бюджетних коштів нижчого рівня) [22]. Так, головні розпорядники бюджетних коштів – бюджетні установи в особі їх керівників, отримують повноваження шляхом встановлення бюджетних призначень; до їх складу входять державні і місцеві органи законодавчої та виконавчої влади України в особі їх керівників [22, 198]. До їх повноважень Бюджетний кодекс України відносить [22, 63, 198, 200]: розробка планів діяльності на плановий та наступні за плановим два бюджетні періоди (включаючи заходи щодо реалізації інвестиційних програм (проектів)); 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 подає їх Міністерству фінансів України (місцевому фінансовому органу); отримання бюджетних призначень шляхом їх затвердження у законі про Державний бюджет України (рішенні про місцевий бюджет); прийняття рішень щодо делегування повноважень на виконання бюджетної програми розпорядниками бюджетних коштів нижчого рівня та/або одержувачами бюджетних коштів, розподіляє та доводить до них у встановленому порядку обсяги бюджетних асигнувань; затвердження кошторисів розпорядників бюджетних коштів нижчого рівня (плани використання бюджетних коштів одержувачів бюджетних коштів), якщо інше не передбачено законодавством; розробка проектів порядків використання коштів державного бюджету за бюджетними програмами; розробка та затвердження паспортів бюджетних програм і складає звіти про їх виконання, здійснює аналіз показників виконання бюджетних програм (у разі застосування програмно-цільового методу у бюджетному процесі); здійснення управління бюджетними коштами у межах встановлених йому бюджетних повноважень та оцінку 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; 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; здійснення внутрішнього контролю за повнотою надходжень, взяттям бюджетних зобов'язань розпорядниками бюджетних коштів нижчого рівня та одержувачами бюджетних коштів і витрачанням ними бюджетних коштів; забезпечення організації та ведення бухгалтерського обліку, складання та подання фінансової і бюджетної

звітності у порядку, встановленому законодавством; забезпечення доступності інформації про бюджет відповідно до законодавства та Бюджетного кодексу України. В свою чергу розпорядники бюджетних коштів являють собою бюджетні установи в особі її керівників, уповноважені на отримання бюджетних асигнувань, взяття бюджетних зобов'язань та здійснення витрат бюджету. Розпорядник бюджетних коштів може уповноважити одержувача бюджетних коштів (суб'єкт господарювання, громадська чи інша організація, яка не має статусу бюджетної установи) на виконання заходів, передбачених бюджетною програмою, та надати йому кошти бюджету (на безповоротній чи поворотній основі) в межах відповідних бюджетних асигнувань. Одержувач бюджетних коштів використовує такі кошти на підставі плану використання бюджетних коштів, що містить розподіл бюджетних асигнувань, затверджених у кошторисі цього розпорядника бюджетних коштів;

– в цілому, її фінансові показники регламентуються кошторисом – їх основним планово-фінансовим документом, яким на бюджетний період встановлюються повноваження щодо отримання надходжень і розподіл бюджетних асигнувань на взяття бюджетних зобов'язань та здійснення платежів для виконання бюджетною установою своїх функцій та досягнення результатів, визначених відповідно до бюджетних призначень їх головних розпорядників бюджетних коштів [22, 63, 198].

Таким чином, як учасники бюджетного процесу бюджетні установи здійснюють, згідно їх субординаційного статусу, певні визначені бюджетним законодавством кроки на всіх стадіях бюджетного процесу, а саме [63, 198]:

“1) складання проектів бюджетів (через планування фінансово-бюджетної та господарської діяльності та формалізацію його результатів у вигляді планово-фінансової документації);

2) розгляду проекту та прийняття закону про Державний бюджет України (рішення про місцевий бюджет) (шляхом обґрунтування показників планово-фінансової документації);

3) виконання бюджету, включаючи внесення змін до закону про Державний бюджет України (рішення про місцевий бюджет) (виконанням кошторисів бюджетних установ, як складових бюджетів відповідного рівня);

4) підготовка та розгляд звіту про виконання бюджету і прийняття рішення щодо нього (веденням бухгалтерського обліку, заключним етапом якого виступає підготовка та подання бухгалтерської звітності бюджетних установ)” [63, 198].

В контексті вищевказаного, процес управління бюджетно-господарською діяльністю бюджетних установ як розпорядників коштів набуває такого вигляду (рис. 2.3.) [63, 198] – вона здійснюється за допомогою використання майна, яке знаходиться в бюджетних установах, згідно Господарського кодексу України, на правах оперативного управління (ст. 137 Господарського кодексу України його трактує наступним чином: “правом оперативного управління визнається речове право суб’єкта господарювання, який володіє, користується і розпоряджається майном, закріпленим за ним власником (уповноваженим ним органом) для здійснення некомерційної господарської діяльності, у межах, встановлених Господарським кодексом, іншими законами, а також власником майна (уповноваженим ним органом), при цьому останній здійснює контроль за використанням і збереженням переданого в оперативне управління майна безпосередньо або через уповноважений ним орган і має право вилучати у суб’єкта господарювання надлишкове майно, а також майно, що не використовується, та майно, що використовується ним не за призначенням” [47, 63, 189, 190, 198].

На підставі вищевказаних аргументів та з урахуванням опрацьованих поодиноких визначень управлінського обліку в бюджетних установах логічним буде таке представлення поняття управлінської звітності у ДЗВО [192, 196, 257] – система взаємопов’язаних і взаємозумовлених показників бюджетно-господарської діяльності як за центрами відповідальності, так і в цілому ДЗВО за певний період, яка забезпечує потребу в інформації

внутрішнього та зовнішнього апарату управління вказаних суб'єктів господарювання.



**Рис. 2.3. Схема управління бюджетно-господарською діяльністю ДЗВО**

Класифікація, як загальнонауковий теоретичний метод дослідження, передбачає систематизацію угруповання об'єктів дослідження або спостереження відповідно до їх загальних ознак [79]. Відповідно до закону України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" бюджетні установи в цілому, та ДЗВО зокрема, мають право самостійно обирати форму управлінського обліку, а отже і форми управлінської звітності [257]. Декларування такого індивідуального підходу, а отже і наявність загального різноманіття управлінської звітності, потребує її класифікації.

Класифікації управлінської звітності підприємств та організацій у різні часи були представлені у працях досить значної кількості вчених, майже всі



вони були репрезентовані та досить детально проаналізовані професорами Куциком П.О. та Корягіним М.В [85]. Уникаючи повторів, відмітимо, що наведені класифікації вирізняються значними розбіжностями, а тому є самостійно досить цікавими та інформативними для вивчення.

Класифікація управлінської звітності бюджетних установ представлена в єдиному вітчизняному навчальному посібнику з управлінського обліку в бюджетних установах і має наступний вигляд:

“За змістом інформації управлінська звітність поділяється на:

– комплексну (звіти надаються за підсумками місяця, кварталу, півріччя і містять інформацію щодо виконання планів, кошторисів, фактичних показників діяльності, доходів та витрат, використання ресурсів центрами відповідальності за певний період з метою загальної оцінки та контролю);

– тематичну (звіти надаються за ключовим показниками по мірі виникнення відхилень за найбільш важливим для діяльності показниками, підконтрольними центру відповідальності);

– аналітичну (звіти надаються виключно за запитом керівників і містять інформацію, що встановлює і пояснює причини та наслідки результатів за окремими аспектами діяльності).

За рівнем управління виокремлюють:

– оперативну звітність (надається на нижчому рівні управління центрам відповідальності, містить детальну інформацію для прийняття поточних управлінських рішень, складається щотижнево і щомісячно);

– поточну звітність (містить агреговану інформацію для середньої ланки управління в центрах фінансових результатів та фінансової відповідальності, складається щомісячно та щоквартально);

– зведену звітність (надається вищому керівництву установи для прийняття стратегічних управлінських рішень та здійснення загального контролю та контролю за середню та нижньою ланкою управління, складається щомісячно, щоквартально, щорічно).

За обсягом інформації управлінська звітність поділяється на:

– зведену (стислі відомості про окремі показники діяльності центрів відповідальності за короткий період часу – день, тиждень);

– підсумкові звіти (узагальнюють інформацію про контрольовані показники відповідного центру відповідальності за місяць або інший звітний період);

– загальні звіти (складаються по установі в цілому і містять інформацію, що відповідає формам фінансової звітності, пристосованим до цілей внутрішнього управління.

За формами подання інформації управлінська звітність поділяється на таку, що має вигляд:

– таблиці (найбільш поширена, оскільки більшість інформації представлена цифровими даними);

– графіку (для незначної кількості показників є найбільш наочною);

– тексту (застосовується за умов відсутності або незначної кількості цифрових показників, а також в якості додатків до табличної та графічної форм).” [257].

Зауважимо, що представлена класифікація має досить загальний недеталізований характер і не враховує досить принципові позиції щодо управлінської звітності сьогодення.

Опираючись на проведені раніше дослідження в різних сферах управлінського обліку, враховуючи потреби діяльності ДЗВО в сучасному економічному середовищі, авторами сформовано наступну класифікацію управлінської звітності вищевказаних суб’єктів господарювання (табл. 2.8) [212].

Представлена класифікація можливо не є вичерпною, втім розбудова на практиці системи управлінського обліку в ДЗВО надасть можливість раціонального її розширення та оптимізації.

Таблиця 2.8.

## Класифікація управлінської звітності ДЗВО

<i>Класифікаційна ознака</i>	<i>Види управлінської звітності</i>
<i>За видами діяльності</i>	основна функціональна діяльність (освітня та наукова діяльність); допоміжна інфраструктурна діяльність (із забезпечення основної діяльності та нефункціональна діяльність із залучення додаткового фінансового забезпечення)
<i>За обов'язковістю подання</i>	обов'язкова; за вимогою;
<i>За видом функціонального запиту системи управління</i>	інформаційна; планова; контрольна; аналітична; прогнозна
<i>За змістом</i>	комплексна; тематична; аналітична
<i>За відношенням до рівнів системи управління в межах субординаційної структури РБК</i>	внутрішня (для внутрішнього використання ДЗВО); внутрішньопроміжна (для передачі за запитом системі зовнішнього кола управління щодо ДЗВО); зовнішня (бюджетна – обов'язкова для формування та передачі вище стоячому РБК)
<i>За регулярністю складання та подання</i>	періодична; за вимогою;
<i>За способом формалізації</i>	таблична; графічна; текстова
<i>За формою подання</i>	на паперових носіях; в електронному вигляді; як усне повідомлення; як аудіо- чи відеозапис
<i>За періодом охоплення діяльності</i>	короткотермінова; середньострокова; довготермінова
<i>За обсягом представленої інформації</i>	сегментарна (довідкова, накопичувальна) загальна (підсумкова)
<i>За фактором часу</i>	поточна; оперативна; перспективна
<i>За змістом інформації</i>	структурна (за окремими структурними підрозділами); тематична (за окремими видами та сегментами діяльності); загальна
<i>За умовами зовнішнього економічного середовища</i>	сформовані в умовах визначеності ситуації та факторів; сформовані в умовах невизначеності ситуації та факторів
<i>За рівнем конфіденційності</i>	конференційна (обмежене використання встановленою особою чи групою осіб); неконфіденційна (для всіх зацікавлених осіб);
<i>За складом</i>	оперативна (накопичувальні звіти); поточна (зведені звіти); підсумкові звіти
<i>За рівнями управлінських цілей</i>	тактична; оперативна; стратегічна

На виконання цього завдання в роботі сформовано та представлено пакет управлінської звітності, який включає: звіти про виконання бюджетів доходів і витрат ДЗВО за видами та підвидами діяльності, звіт про виконання бюджету собівартості продукту діяльності ДЗВО, звіт про виконання адміністративних витрат, звіт про виконання бюджету витрат за елементами, звіт про виконання кошторису витрат щодо продукту діяльності ДЗВО (Додатки И.1-И.8). Оскільки, процес формування управлінської звітності за логікою побудови та внутрішньої структури управлінського обліку має бути безпосередньо пов'язаними з процесом бюджетування, наведені форми управлінської звітності є логічним продовженням раніше сформованих у пункті 2.1 форм бюджетування діяльності ДЗВО і виступають інформаційною основою для здійснення контрольних-аналітичних процедур.

Комплексна розбудова зазначених підскладових управлінського обліку ДЗВО надасть стійкості і дієвості такої системи, що, в свою чергу, сприятиме підвищенню ефективності діяльності ДЗВО.

Важливими в контексті опрацювання первинних теоретичних положень управлінського обліку ДЗВО виступають позиції щодо правочасності та підпорядкованості. Опрацювання вищенаведених характеристик призводить до висновку про алогічність вимоги закритості інформації управлінського обліку в межах субординаційно-функціональної вертикалі підпорядкування ДЗВО, що, в свою чергу, вимагає виокремлення серед управлінської звітності ДЗВО двох її видів за ознакою "користувачі", а саме: управлінської звітності для потреб внутрішнього апарату управління та управлінської звітності для потреб зовнішнього апарату управління, що представлений вищестоящими розпорядниками бюджетних коштів (зауважимо, що частково такий підхід був озвучений окремими авторами, що опрацьовували питання управлінської звітності в виробничій сфері, при цьому склад зовнішніх користувачів не був конкретизований [35, 47]). Перший сегмент має бути представлений внутрішніми звітними формами за центрами відповідальності, другий – бюджетною звітністю. На підставі вищевказаних аргументів логічним буде уточнення вже існуючих визначень управлінського обліку в бюджетних установах з одночасною

екстраполяцією на обране суб'єктне спрямування дослідження, зокрема [73, 203, 257]: управлінська звітність ДЗВО являє собою систему взаємопов'язаних і взаємозумовлених показників господарської діяльності як за центрами відповідальності, так і в цілому ДЗВО за певний період, яка забезпечує потребу в інформації внутрішнього та зовнішнього апарату управління вказаних суб'єктів господарювання. Розглянемо детальніше положення бюджетної звітності ДЗВО.

Бюджетна звітність ДЗВО являє собою звітність, що містить інформацію про виконання їх кошторисів. Процес складання бюджетної звітності ДЗВО регламентується Порядком складання бюджетної звітності розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів, звітності фондами загальнообов'язкового державного соціального і пенсійного страхування, затвердженим Наказом Міністерства фінансів України від 24.01.2012 р. №44 [192]. Згідно вказаного нормативного документу звітним періодом щодо ДЗВО є:

“– місяць, квартал, рік, що починається 1-го січня і закінчується останнім днем відповідного звітного періоду;

– що створені протягом звітного року, є період від їх створення до кінця звітного року;

– що створені та припиняють свою діяльність у зв'язку із закінченням строку, на який вони створювались, протягом звітного року, є період від дати створення до дати припинення діяльності таких бюджетних установ;

– що припиняють свою діяльність шляхом реорганізації (злиття, приєднання, поділу, перетворення) або ліквідації, є період з початку звітного року до моменту припинення їх діяльності” [192].

ДЗВО, підпорядкованість яких згідно із законодавством України з початку нового бюджетного періоду та/або протягом звітного періоду була змінена, бюджетну звітність складають та подають за “попередньою підпорядкованістю як такі, що припинили діяльність, в обсязі річної звітності; за новою підпорядкованістю такі розпорядники бюджетних коштів складають і подають бюджетну звітність як новоутворені залежно від того, яка звітність складається та подається (місячна, квартальна, річна). ДЗВО, що створені згідно із законодавством України протягом звітного періоду, бюджетну звітність

складають і подають розпорядникам бюджетних коштів вищого рівня (далі – розпорядники вищого рівня), до мережі яких вони включені, та органам Казначейства за місцем обслуговування у загальному порядку, при цьому у їх бюджетній звітності показники на початок звітного року не зазначаються. Розпорядники вищого рівня, до мережі яких включені новоутворені розпорядники бюджетних коштів, у зведеній бюджетній звітності враховують дані бюджетної звітності таких розпорядників бюджетних коштів. ДЗВО, які припинили свою діяльність згідно із законодавством України протягом звітного періоду, складають бюджетну звітність в обсязі річної і подають розпорядникам вищого рівня, до мережі яких вони були включені, та органам Казначейства за місцем обслуговування, при цьому у їх бюджетній звітності показників на кінець звітного періоду не повинно бути. Розпорядники вищого рівня у разі виключення зі своєї мережі розпорядників бюджетних коштів нижчого рівня (далі – розпорядники нижчого рівня) у зв'язку з припиненням їх діяльності у зведеній бюджетній звітності показники на початок року зазначають без змін” [192].

Відповідно до Порядку складання бюджетної звітності розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів, звітності фондами загальнообов'язкового державного соціального і пенсійного страхування, затвердженого Наказом Міністерства фінансів України від 24.01.2012 р. №44 до бюджетної звітності ДЗВО віднесено [192]:

– №2д, 2м “Звіт про надходження та виконання коштів загального фонду”;

– № 4-1д, 4-1м “Звіт про надходження і використання коштів, отриманих як плата за послуги”;

– № 4-2д, 4-2м “Звіт про надходження та використання коштів, отриманих за іншими джерелами власних надходжень”;

– № 4-3д, 4-3м “Звіт про надходження і використання інших надходжень спеціального фонду”;

– № 4-3д.1, 4-3м.1 “Звіт про надходження і використання інших надходжень спеціального фонду” (позики міжнародних фінансових організацій);

- № 4-4д “Звіт про надходження і використання коштів, отриманих на виконання програм соціально-економічного та культурного розвитку регіонів”;
- №7д, 7м “Звіт про заборгованість за бюджетними коштами”;
- №7д.1, 7м.1 “Звіт про заборгованість за окремими програмами”;
- Довідка про підтвердження залишків коштів загального та спеціального фондів державного або місцевих бюджетів на реєстраційних (спеціальних реєстраційних) рахунках ;
- Довідка про підтвердження залишків коштів на рахунках інших клієнтів Державної казначейської служби України;
- Реєстр про залишки коштів загального та спеціального фондів державного (місцевого) бюджету на реєстраційних (спеціальних реєстраційних), інших рахунках, відкритих в органах Державної казначейської служби України, та поточних рахунках, відкритих в установах банків;
- Реєстр залишків коштів загального та спеціального фондів державного (місцевого) бюджету на реєстраційних (спеціальних реєстраційних) та поточних рахунках розпорядників бюджетних коштів, що належать до сфери управління розпорядників бюджетних коштів вищого рівня;
- Довідка про залишки коштів в іноземній валюті, що перебувають на поточних рахунках, відкритих в установах банків;
- Довідка про залишки бюджетних коштів на інших поточних рахунках в установах банків;
- Довідка про депозитні операції;
- Довідка про причини виникнення простроченої дебіторської заборгованості загального фонду та вжиті заходи щодо її стягнення;
- Довідка про причини виникнення простроченої кредиторської заборгованості загального фонду;
- Довідка про сплату до бюджету штрафів, накладених контролюючими органами;

– Довідка про спрямування обсягів власних надходжень, які перевищують відповідні витрати, затверджені законом про Державний бюджет України (рішенням про місцевий бюджет);

– Довідка про направлення асигнувань розпорядників бюджетних коштів, які належать до сфери управління інших головних розпорядників бюджетних коштів;

– Довідка про використання іноземних грантів;

– Довідка про дебіторську заборгованість за видатками;

– Довідка про кредиторську заборгованість, яка склалася станом на 01.01.2011 р. за зобов'язаннями, що не вважаються бюджетними;

– Довідка про дебіторську та кредиторську заборгованість за операціями, які не відображаються у формі №7д, №7м “Звіт про заборгованість за бюджетними коштами”;

– Пояснювальна записка” [192].

“Звіт про надходження та використання коштів загального фонду” (ф. № 2д, №2м) складається розпорядниками бюджетних коштів про отримані і використані асигнування загального фонду державного або місцевих бюджетів згідно з кошторисом та планом асигнувань за кожним кодом програмної класифікації видатків та кредитування державного бюджету або тимчасової класифікації видатків та кредитування місцевих бюджетів у розрізі кодів економічної класифікації видатків бюджету та класифікації кредитування бюджету.

З метою подання інформації про надходження і використання коштів спеціального фонду розпорядники бюджетних коштів складають у розрізі кодів програмної класифікації видатків та кредитування державного бюджету або в розрізі кодів тимчасової класифікації видатків та кредитування місцевих бюджетів такі форми звітності:

– “Звіт про надходження і використання коштів, отриманих як плата за послуги” (ф.№ 4-1д, № 4-1м);

– “Звіт про надходження і використання коштів, отриманих за іншими джерелами власних надходжень” (ф. № 4-2д, № 4-2м);



– “Звіт про надходження і використання інших надходжень спеціального фонду” (ф.№ 4-3д, № 4-3м);

– “Звіт про надходження і використання коштів, отриманих на виконання програм соціально-економічного та культурного розвитку регіонів” (ф.№ 4-4д);

– “Звіт про надходження і використання інших надходжень спеціального фонду (позики міжнародних фінансових організацій)” (ф. № 4-3д.1, № 4-3м.1).

“Звіт про надходження і використання коштів, отриманих як плата за послуги” (ф. №4-1д, №4-1м) складається ДЗВО, що мають право відповідно до законодавства України отримувати: плату за послуги, надання яких пов’язане з їх основною діяльністю; надходження від додаткової (господарської) діяльності; плату за оренду майна бюджетних установ; кошти, що отримуються бюджетними установами від реалізації в установленому порядку майна (крім нерухомого майна).

“Звіт про надходження і використання коштів, отриманих за іншими джерелами власних надходжень” (ф.№4-2д, №4-2м) ДЗВО, що отримують: благодійні внески, гранти та дарунки; кошти від підприємств, організацій, фізичних осіб та від інших бюджетних установ для виконання цільових заходів; кошти, що отримують вищі та професійно-технічні навчальні заклади від розміщення на депозитах тимчасово вільних бюджетних коштів, отриманих за надання платних послуг, якщо таким закладам законом надано відповідне право.

“Звіт про надходження і використання інших надходжень спеціального фонду” (ф.№4-3д, №4-3м) складається ДЗВО, які отримують кошти, що відносяться до інших надходжень спеціального фонду бюджету (крім власних надходжень бюджетних установ, доходів за коштами, отриманими на виконання програм соціально-економічного та культурного розвитку регіонів та позик міжнародних фінансових організацій).

“Звіт про надходження і використання коштів, отриманих на виконання програм соціально-економічного та культурного розвитку регіонів” (ф.№4-4д) складається ДЗВО, які утримуються за рахунок коштів державного

бюджету і отримують субвенцію з місцевого бюджету на виконання програм соціально-економічного та культурного розвитку регіонів.

“Звіт про надходження і використання інших надходжень спеціального фонду (позики міжнародних фінансових організацій)” (ф.№4-Зд.1, №4-Зм.1) складається ДЗВО, які отримують кошти міжнародних фінансових організацій для підготовки та реалізації проектів економічного і соціального розвитку України. У форму включаються також операції, що здійснюються на поточних рахунках в установах банків.

“Звіт про заборгованість за бюджетними коштами” (ф. № 7д, № 7м) складається ДЗВО на підставі даних бухгалтерського обліку про фактичну дебіторську та кредиторську заборгованість, яка виникла при виконанні кошторису за поточний та минулі звітні роки, в розрізі кодів програмної класифікації видатків та кредитування державного бюджету або тимчасової класифікації видатків та кредитування місцевих бюджетів і кодів економічної класифікації видатків бюджету та містить інформацію про заборгованість розпорядників бюджетних коштів за видатками та розпорядників за нарахованими доходами.

“Звіт про заборгованість за окремими програмами” (ф.№7д.1, №7м.1) складається розпорядниками бюджетних коштів за сумами заборгованості, що виникла при виконанні кошторису за поточний та минулі звітні роки за окремими кодами програмної класифікації видатків та кредитування державного бюджету або окремими кодами тимчасової класифікації видатків та кредитування місцевих бюджетів (за придбані та відпущені матеріальні цінності державного матеріального резерву, операціями з кредитування з бюджету тощо). Ця заборгованість не пов’язана з видатками на утримання розпорядників бюджетних коштів.

Аналіз змістовних позицій бюджетної звітності ДЗВО свідчить про інформаційну недостатність її показників вимогам сучасних світових підходів до формування видаткових показників на основі Керівництва зі статистики державних фінансів 2014. На усунення такої проблеми та гармонізацію запропонованих положень в частині бюджетно-кошторисного планування, а саме

оновленого кошторису бюджетних установ, пропонуються уточнені форми Звіту про надходження та використання коштів загального фонду (форма №2д, №2м), а також Звіт про надходження і використання коштів, отриманих як платні послуги (форма №4-1д, №4-1м). Розбудова нового пакету бюджетної звітності забезпечить формування необхідних інформаційних потоків на виклик реальних інформаційних запитів сфери зовнішнього управління ДЗВО в умовах перебудови апарату державного управління сферою вищої освіти та системи державних фінансів України.

Проведене дослідження доводить необхідність подальшого розвитку теоретичних засад та методичних положень управлінської звітності загалом та бюджетної звітності зокрема, з метою набуття результативної інформації управлінського обліку ДЗВО відповідного напрямку запиту реальних необхідних якісних характеристик за для підвищення ефективності управління ДЗВО. Отриманий результат та розвиток теоретичних положень управлінської звітності ДЗВО забезпечили розбудову її методичних положень, реалізація яких на практиці дозволить оптимізувати роботу ДЗВО, а отже сприятиме зміцненню системи державних фінансів України.

## **Висновки до розділу 2**

1. Розбудова управлінського обліку в ДЗВО потребує формування науково-обґрунтованого підґрунтя та відповідної методичної надбудови в контексті всіх його складових, першої серед яких виступає кошторисно-бюджетне планування. На основі опрацювання існуючих підходів інтерпретації поняття “бюджетування” в цілому запропоновано під бюджетуванням діяльності ДЗВО розуміти процес формування та виконання бюджетів різного рівня та об’єктного спрямування вищевказаних суб’єктів господарювання з метою досягнення встановлених короткострокових цілей та стратегічної мети. Роль і місце бюджетування діяльності ДЗВО, зважаючи

на всі особливості їх функціонування, слід визначити в якості елементу системи їх управління як на внутрішньому, так і зовнішньому рівні, якому притаманна власна технологія.

2. На підставі існуючих підходів до бюджетування функціональних бюджетів, а також сформованої у розділі 1 класифікації видів продуктів діяльності ДЗВО розроблено та запропоновано сукупність функціональних бюджетів доходів та витрат в розрізі видів діяльності ДЗВО за продуктами останньої, типовий бюджет собівартості продукту діяльності та бюджет управлінських витрат, бюджет витрат діяльності за елементами. Сформовані бюджети забезпечать формування планових показників за функціями, виконуваними ДЗВО, та внутрішньою структурою процесів життєдіяльності вказаних суб'єктів господарювання, які, по-перше, виступають основою контрольно-аналітичної процедури в межах управлінського обліку, а по-друге – базисом фінансового планування діяльності ДЗВО.

3. Ідентифікація місця і ролі бюджетування в сучасному механізмі управління ДЗВО, вочевидь, потребує врахування особливостей функціонування бюджетної сфери в цілому та вказаних суб'єктів господарювання зокрема. Умотивовано, що запровадження бюджетування в процесі постановки управлінського обліку ДЗВО має здійснюватися з урахуванням сталої традиції кошторисного планування, яка існує в межах багатостолітньої практики не тільки господарювання установ соціальної сфери, а й обліку виконання кошторису.

4. Розгляд існуючої побудови діючої форми кошторису бюджетних установ виявив певну невідповідність сучасним вимогам, продиктованим завданнями модернізації системи управління державними фінансами України в частині відповідності бюджетних класифікацій, що покладені в основу кошторису, Керівництву зі статистики державних фінансів 2014. На підставі опрацювання вищевказаного рекомендаційного документу ООН сформовано нову економічну класифікацію видатків бюджету, на основі якого розроблено та презентовано оновлену форму кошторису бюджетних установ.

5. В роботі умотивовано запровадження поняття центрів кошторисної відповідальності, що продиктовано сучасними підходами до виконання та побудови кошторисів в межах програмно-цільового методу. Власне назва передбачає визначення принципу побудови порядку відповідальності за виконання кошторисів. Зважаючи на існуючі форми кошторисів кошторисними центрами відповідальності можуть бути: за індивідуальним кошторисом – кожний ДЗВО; за зведеним кошторисом – відповідні головні розпорядники бюджетних коштів. Наведені приклади центрів кошторисної відповідальності, розглянуті особливості процесу виконання кошторисів дають змогу запропонувати таке визначення центрів кошторисної відповідальності – це розпорядники бюджетних коштів різного рівня та виконавці бюджетних програм в межах розпорядників бюджетних коштів, які несуть відповідальність за виконання різних видів кошторисів.

6. На підставі наведених аргументів запропоновано відійти від традиційного поняття “бюджетування” та прийняти до термінологічного застосування в якості первинного елементу управлінського обліку кошторисно-бюджетного планування, під яким пропонується розуміти: процес визначення сукупності показників у вартісній та натуральній формі, формування та виконання на їх основі кошторисів та бюджетів з метою надання інформації апарату управління внутрішнього та зовнішнього кола для прийняття обґрунтованих управлінських рішень різного рівня субординації з метою досягнення встановлених короткострокових цілей та стратегічної мети.

7. Опрацювання первинних положень класичної теорії обліку витрат дозволило сформулювати класифікацію витрат ДЗВО для підсистеми управлінського обліку в контексті виокремлення таких площин інформаційних запитів: 1) рівень управління: нижній (керівники структурних підрозділів ДЗВО), середній (адміністрація ДЗВО), вищий (керівники МОНУ); 2) функції управління: планування (включає: прогнозування, як інструмент визначення потенціалу ДЗВО, його розрахунок; програмування, як механізм визначення дорожньої карти і завдань розвитку; власне

планування, як сукупність методів розрахунку реалізації дорожньої карти і завдань розвитку ДЗВО, у часі та просторі), організація (механізм забезпечення спільності дій колективу ДЗВО в досягненні мети ДЗВО), мотивація (сукупність засобів впливу на колектив ДЗВО задля добровільного з найбільшою ефективністю участі останнього в досягненні мети і завдань ДЗВО), контроль (виявлення відхилень від установлених норм з метою запобігання таких відхилень у майбутньому); 3) складові управлінського обліку: кошторисно-бюджетне планування, облік за центрами відповідальності, калькулювання продуктів діяльності, контроль за центрами відповідальності, аналіз для прийняття управлінських рішень, ціноутворення продукту діяльності ДЗВО.

8. В контексті виробничої діяльності ДЗВО деталізовано наповнення стандартної номенклатури елементів витрат в межах підсистеми управлінського обліку. Для забезпечення накопичення даних обліку розроблено форму картки обліку витрат діяльності за елементами. Для забезпечення ведення синтетичного та аналітичного обліку, запропоновані аналітичні рахунки в межах рахунків 801 “Витрати розпорядників бюджетних коштів на виконання бюджетних програм” та 811 “Витрати розпорядників коштів на виготовлення продукції (надання послуг, виконання робіт)” на підставі запровадження додаткового кодування, що передбачає чотирьохзначний алгоритмований цифровий код. Сформовано кореспонденцію рахунків для відображення витрат основної функціональної діяльності, а також таблицю співставлення субрахунків 801/811 та оновлених КЕКВ.

9. В процесі опрацювання теоретичних основ калькулювання продуктів діяльності умотивовано: 1) об'єктами калькулювання, відповідно до сформованої класифікації видів продукту діяльності ДЗВО, вважати їх підвиди; 2) калькуляційні одиниці поділити на кілька груп, які стосовно облікової практики ДЗВО можуть мати такі форми: натуральні (кількісні одиниці виміру), укрупнені (прейскурантний номер продукту, артикул певної кількості продукту), вартісні (гривня вартості продукту), умовно-натуральні

(відсоткове відношення на одиницю виміру), експлуатаційні (сила, потужність); трудові (нормо-година); одиниця виконаних робіт та послуг;

3) застосування в управлінському обліку витрат діяльності ДЗВО освітнього характеру – переважно попроцесного методу калькулювання, в управлінському обліку витрат діяльності ДЗВО наукового профілю – здебільшого позамовного методу калькулювання. На підставі опрацьованого складу статей калькулювання для забезпечення проведення первинного його етапу в роботі сформовано калькуляцію кошторисної вартості продукту діяльності ДЗВО.

10. На підставі застосування наукового методу систематики:

1) сформовано визначення управлінської звітності ДЗВО, під яким пропонується розуміти систему взаємопов'язаних і взаємозумовлених показників бюджетно-господарської діяльності, як за центрами відповідальності, так і в цілому ДЗВО за певний період, яка забезпечує потребу в інформації внутрішнього та зовнішнього апарату управління вказаних суб'єктів господарювання; 2) сформовано класифікацію управлінської звітності ДЗВО за 16-ма ознаками; 3) сформовано та представлено пакет управлінської звітності, який включає: звіти про виконання бюджетів доходів і витрат ДЗВО за видами та підвидами діяльності, звіт про виконання бюджету собівартості продукту діяльності ДЗВО, звіт про виконання адміністративних витрат, звіт про виконання бюджету витрат за елементами, звіт про виконання кошторису витрат щодо продукту діяльності ДЗВО, а також уточнені форми Звіту про надходження та використання коштів загального фонду (форма №2д, №2м), а також Звіт про надходження і використання коштів, отриманих як платні послуги (форма №4-1д, №4-1м).

Основні результати дослідження за другим розділом опубліковані у працях: [142, 203, 207, 208, 209, 212, 213, 214, 215, 257, 260, 262, 264].

### РОЗДІЛ 3.

## КОНТРОЛЬНО-АНАЛІТИЧНІ СКЛАДОВІ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ У ДЕРЖАВНИХ ЗАКЛАДАХ ВИЩОЇ ОСВІТИ

### 3.1. Контрольні аспекти управлінського обліку у державних закладах вищої освіти

Сучасні умови функціонування ДЗВО потребують максимального підвищення ефективності діяльності вказаних суб'єктів господарювання, про що неодноразово заявляв Уряд України та Міністр освіти і науки України, зокрема. Наразі відсутність достатнього обсягу фінансових ресурсів для покриття витрат ДЗВО викликало потребу у скороченні їх мережі та оптимізації структури останніх, а також надання фінансового забезпечення виключно на підставі виконання планів та досягнення відповідних результативних показників. Отже, питання розбудови управлінського обліку в цілому, як важливого елементу інформаційно-аналітичного забезпечення системи управління вказаними суб'єктами господарювання, потребує теоретичного обґрунтування та практичного осмислення в контексті загально-системного та структурно-елементного підходів. Контрольно-аналітична складова управлінського обліку, базуючись на планово-обліковій, як інформаційній основі, виступає безпосередньо підготовчим етапом прийняття управлінських рішень будь-яким суб'єктом господарювання.

Проблематикою управлінського обліку, в цілому, переймалася значна кількість вітчизняних та зарубіжних вчених, зокрема: А. Апчер, П.Й. Атамас, М.О. Бахрушина, П. Брюер, Ф.Ф. Бутинець, М.А. Вахрушина, І.М. Вигівська, С.Ф. Голов, Р. Гаррісон, З.В. Гуцайлук, Т.В. Давидюк, В.М. Добровський, К. Друрі, О.Д. Каверіна, Т.П. Карпова, М.В. Корягін, В.Е. Керімов, М.І. Кужельний, П.О. Куцик, С.Ф. Легенчук, Б. Нідзл, Л.В. Нападовська, С.А. Ніколаєва, Е. Норін, О.В. Олійник, О.О. Осадча,



В.Ф. Палій, Дж. Рис, Б. Райан, С.В. Свірко, Т. Скоун, І.М. Скрипник, Я.В. Соколов, В.В. Сопко, В.І. Ткач, М.В. Ткач, Ч. Хорнгрен, М.Г. Чумаченко, А.Д. Шеремет, А. Яругова; дослідження питань обліку витрат в бюджетній сфері у різні часи здійснили вітчизняні вчені: П.Й. Атамас, Л.О. Гуцайлюк, Д.О. Грицишен, Р.Т. Джога, О.О. Дорошенко, В.В. Євдокимов, 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 [5, 6, 7, 25, ]. Постановкою завдання визначення складу витрат ДЗВО відзначились дисертаційні роботи вітчизняних науковців: Кондрашової Т. (“Управлінський облік в ДВНЗ” (2007)), Сисюк С. (“Облік витрат і калькулювання собівартості платних освітніх послуг” (2007)), Харчук Ю. (“Обліково-аналітичне забезпечення фінансової стійкості вищих навчальних закладів державної та комунальної власності” (2014)). Попри досягнуті результати та запропоновані новації варто відмітити відсутність опрацювань проблематики сегменту контролю в управлінському обліку ДЗВО, який виступає його невід’ємною складовою [63, 257].

На думку фундатора науково-практичної адміністративної (класичної) школи управління Анрі Файоля, контроль виступає п’ятою функцією управління [258]. На продовження напрацювань вищевказаного вченого сучасні менеджери стверджують, що управлінський контроль слід розуміти як функцію, що є змістом зворотного зв’язку [116]. Обліковці налаштовані на більш деталізоване тлумачення цього терміну: так, останні пропонують розуміти під “ управлінським контролем ...систему обліку та використання інформації з метою оцінки ефективності використання ресурсів компанії (фінансових, трудових, матеріальних, нематеріальних) та компанію в цілому та спрямовує на досягнення визначеної стратегії” [92, с. 102]. Відсутність інших тлумачень поняття управлінського контролю спричиняє обмеженість його сприйняття, втім, очевидно, що таке визначення виходить власне за межі управлінського обліку. Натомість до застосування в контексті об’єкту та предмету дослідження пропонується до застосування поняття

“контрольний кластер управлінського обліку в ДЗВО” під яким автор пропонує розуміти інформаційну підсистему управлінського обліку вказаних суб’єктів господарювання, що базується на даних підсистеми кошторисно-бюджетного планування та обліку і калькулюванні ДЗВО, використовує методи аналітичного кластеру, в межах якої здійснюється моніторинг та нагляд за досягненням планових/бюджетних показників задля оцінки ефективності діяльності останніх в контексті їх вертикально-горизонтальної структури задля забезпечення впливу апарату управління на роботу ДЗВО та структурних підрозділів на досягнення місії та стратегічної мети ДЗВО.

Нагадаємо, що в бюджетних установах в цілому суцільному контролю підлягають усі господарські засоби, джерела їх утворення та господарські процеси, а в межах управлінського обліку контролю підлягають усі його об’єкти [63, 257]. У процесі контролю збирається й аналізується необхідна інформація, виявляються відхилення фактичних показників від установлених (планових, стандартних) та їх причини, тому основою контролю в підсистемі управлінського обліку виступає бюджетний контроль.

За ієрархію організації процесу створення продуктів діяльності управлінський контроль варто поділити на контроль робочих місць, контроль центрів відповідальності та контроль ДЗВО в цілому. Відповідно до цього принципу показники контролю інтегруються, трансформуються із численних конкретних величин у більш загальні, й на рівні ДЗВО керівництвом контролюються найважливіші показники, що характеризують ступінь досягнення поставленої мети згідно зі стратегією його розвитку, становища на ринку відповідних послуг та фінансового стану [63, 257].

За частотою проведення управлінського контролю варто виділяти такі його види:

– поточний контроль (здійснюється безперервно через систематичний моніторинг за рухом матеріальних цінностей, незавершеного виробництва і

продуктів діяльності; його основним інструментом виступає оперативний облік у системі диспетчерського регулювання процесу створення продуктів діяльності ДЗВО). Поточний контроль відіграє важливу профілактичну роль, оскільки дає змогу оперативно реагувати на небажані відхилення в ході створення продуктів діяльності;

– періодичний контроль (здійснюється шляхом дослідження регулярної звітності центрів відповідальності ДЗВО про основні показники роботи (з відповідними поясненнями), в якій зазначаються планові та фактичні показники діяльності за певний період, а також підсумкові дані з початку року (кварталу));

– разовий контроль (не має регулярного характеру та стандартного кола постійних об'єктів, оскільки його мета та діапазон контролюваних показників визначаються в кожному окремому випадку керівництвом ДЗВО) [63, 257].

В процесі здійснення управлінського контролю вивченню підлягаю не тільки фінансові, а й не фінансові показники. До фінансових показників ДЗВО відносять: показники витрат, доходів, фінансових результатів, вартості відповідних ресурсів, грошовий вираз зобов'язань тощо. До не фінансових показників діяльності ДЗВО – забезпечення трудовими ресурсами, плинність кадрів, використання робочого часу, забезпечення установи необоротними активами та їх завантаження, забезпечення установи матеріальними ресурсами, якість наданих послуг тощо.

Важливу роль в контрольному кластері управлінського обліку відіграє оцінка діяльності центрів відповідальності ДЗВО, яка полягає у визначенні результативності та ефективності діяльності відповідних структурних підрозділів вказаного суб'єкту господарювання (під результативністю розуміють стан виконання завдань центрів відповідальності (обсяг діяльності, час, якість продуктів діяльності тощо); ефективність діяльності визначається через відношення результату діяльності до обсягу використаних ресурсів та полягає у досягненні максимальних результатів за

умов мінімальних витрат) [63, 257]. При проведенні оцінки діяльності центрів відповідальності ДЗВО можна з'ясувати, що вона є: ефективною і результативною, результативною але неефективною, ефективною але не результативною, не результативною та неефективною. Оцінка центрів відповідальності ДЗВО здійснюється за допомогою певної системи показників, які відображають специфіку діяльності кожного з них. Втім, існує певна низка універсальних показників.

Основним методом оцінки роботи підрозділів ДЗВО за певними показниками є порівняння. Фактична величина показника за певний (звітний) період порівнюється з його величиною, що є базовою для оцінки. За такі базові рівні показників беруться здебільшого планові (нормативні) їх величини, які вважаються завданнями, або фактичні, досягнуті в минулому періоді. Якщо базою порівняння є планова (нормативна) величина показника, то оцінка здійснюється за критерієм ступеня виконання плану.

$$ВП = \frac{Пф}{Пп} \times 100, \quad (3.1)$$

де ВП – виконання плану за даним показником, %;

Пф, Пп – відповідно фактична і планова величини показника у встановленому вимірі.

Поглиблене вивчення отриманої оцінки потребує встановлення абсолютних і відносних відхилень фактичних величин показників від запланованих, аналізу їх причини.

$$\Delta П = Пф - Пп \quad (3.2)$$

$$\Delta П = \sum_{i=1}^n \Delta П_i \quad (3.3)$$

де  $\Delta П$  – загальне абсолютне відхилення фактичної величини показника від запланованої;

$n$  – кількість факторів (причин), що спричинили зазначене відхилення;

$\Delta П_i$  – відхилення внаслідок впливу  $i$ -го фактора.

Для оцінки діяльності центрів відповідальності ДЗВО застосовується критерій динаміки показників. У цьому випадку фактична величина певного показника за звітний період порівнюється з фактичною його величиною за попередній період, тобто:

$$P_d = \frac{P_{\phi}}{P_{\text{баз}}} \times 100 \quad (3.4)$$

де  $P_d$  – відношення фактичних величин показника у звітному та попередньому періодах, %;

$P_{\text{баз}}$  – величина певного показника в попередньому (базовому) періоді у встановленому вимірі.

Для ранжування підрозділів центрів відповідальності чи окремих працівників ДЗВО за певними показниками за базу порівняння приймається середня величина цього показника по всій сукупності.

$$P_{\text{ср}_i} = \frac{P\phi_i}{P\phi_{\text{ср}}} \times 100 \quad (3.5)$$

де  $P_{\text{ср}_i}$  – відношення фактичної величини показника  $i$ -го підрозділу до середнього його рівня групи підрозділів, %;

$P\phi_i$  – певний показник за звітний період  $i$ -го підрозділу;

$P\phi_{\text{ср}}$  – середня величина показника по групі підрозділів.

Коефіцієнт трудового внеску (КТВ) є узагальнюючою кількісною оцінкою кінцевих результатів діяльності підрозділів ДЗВО; він може застосовуватись і для оцінки роботи окремих працівників останніх, тоді цей інтегральний показник називають коефіцієнтом якості праці (КЯП).

Для узагальнюючої кількісної оцінки кінцевих результатів діяльності центрів відповідальності та окремих працівників ДЗВО застосовується коефіцієнт трудового внеску (для працівників – коефіцієнт якості праці), який обчислюється коригуванням нормативної його величини на підвищувальні та понижувальні коефіцієнти, що враховують виконання плану за окремими показниками чи дотримання певних нормативів.

$$КТВ = 1 + \sum_{i=1}^n K_{п_i} - \sum_{i=1}^n K_{пн_i} \quad (3.6)$$

де КТВ – величина коефіцієнта трудового внеску;

n – кількість показників, за якими оцінюється робота;

$K_{п_i}$  – підвищувальний коефіцієнт за i-й показник;

$K_{пн_i}$  – понижувальний коефіцієнт за i-й показник.

Підвищувальний (понижувальний) коефіцієнт визначається за формулою:

$$K_{п_i} (K_{пн_i}) = (ВП_i - 100) N_i \quad (3.7)$$

де ВП<sub>i</sub> – виконання плану за i-м показником, %;

$N_i$  – норматив підвищення (зниження) коефіцієнта трудового внеску за кожний процент перевиконання (недовиконання) плану за i-м показником у частках одиниці.

Оцінка діяльності центрів витрат в установах базується на системі стандартних (нормативних) витрат, які є необхідними для створення продуктів діяльності за нормальних її умов. В межах такої системи вирізняють різні види стандартів (норм): базисні (довгострокові), теоретичні (еталонні) та поточні (відповідають умовам поточної діяльності) [63, 257]. Для правильного визначення відхилень від стандартних (нормативних) витрат використовуються гнучкі кошториси, складені для фактичного обсягу створених продуктів діяльності за стандартами (нормами); порівняння фактичних витрат з витратами гнучкого бюджету надає можливість оцінити відхилення за рахунок ефективності діяльності, а порівняння гнучкого бюджету зі статичним, в якому зазначені стандартні (нормативні) витрати в розрахунку на стандартний обсяг створення продукту діяльності, забезпечує виявлення відхилення за рахунок обсягу діяльності. Для визначення причин відхилень фактичних витрат від стандартних застосовуються методи факторного аналізу, при цьому розрахунок виконується як на одиницю створеного продукту, так і на весь його обсяг.

а) відхилення за рахунок кількості:

$$\Delta Q = \sum (Q_f - Q_p) R_p = \sum Q_f R_p - \sum Q_p R_p \quad (3.8)$$

де  $Q_f$ ,  $Q_p$  – фактична та стандартна норма витрачання ресурсу, люд.-

год.;

$R_p$  – стандартна (планова) ціна одиниці ресурсу, грн.;

$\sum Q_f R_p$  – загальна вартість фактичного обсягу витрачених ресурсів за

нормативними цінами на продукт;

$\sum Q_p R_p$  – загальна вартість нормативного обсягу витрачених ресурсів

за нормативними цінами на продукт.

б) відхилення за рахунок ціни на продукт:

$$\Delta R = \sum (R_f - R_p) Q_f = \sum Q_f R_f - \sum Q_f R_p \quad (3.9)$$

де  $R_f$  – фактична оцінка одиниці ресурсу, грн.;

$\sum Q_f R_f$  – загальна вартість фактично витрачених ресурсів за

фактичними цінами на продукт.

Причинами відхилень за кількістю виступають непридатність необоротних активів для надання послуг ДЗВО, неможливість надання послуг ДЗВО його персоналом, відсутність працівників ДЗВО на робочому місці, неефективне використання трудових ресурсів ДЗВО, плинність кадрів ДЗВО, низька якість матеріальних оборотних засобів тощо.

Змінні накладні витрати оцінюються в аналогічному порядку, однак в якості кількісного фактору обирається база їх розподілу, а за якісний – ставка розподілу цих витрат [63, 257]. При проведенні аналізу визначають вплив кожного фактору в розрізі: відхилення постійних та змінних накладних витрат за рахунок виконання кошторису витрат, відхилення постійних та змінних накладних витрат за рахунок зміни обсягу створення продуктів діяльності.

Управління за відхиленнями передбачає врахування керівниками тільки значних відхилень, які визначаються на підставі їх розміру, рівня у

відсотках до загальної суми кошторису, повторюваності, контрольованості, економічної доцільності їх дослідження.

Оцінка діяльності центрів доходів здійснюється через порівняння фактичної суми одержаного доходу з кошторисною, при цьому визначаються відхилення та аналізуються їх причини.

$$\Delta Q = \sum Q_f R_p - \sum Q_p R_p \quad (3.10)$$

де  $Q_f R_p$  – кількість окремих видів реалізованого продукту за планом (бюджетом) та фактично;

$R_p$ ,  $R_f$  – середня ціна реалізації одиниці продукту (бюджетна і фактична).

Загальна сума відхилення за рахунок кількості реалізованої продукції може бути розкладена на відхилення:

$$\Delta QV = \left( \frac{\sum V_f R_p}{\sum V_p R_p} - 1 \right) \times \sum Q_p R_p \quad (3.11)$$

де  $V_p$ ,  $V_f$  – обсяг виробництва продукту діяльності за бюджетом і фактично, одиниць.

б) за рахунок рівня товарної продукції:

$$\Delta QM_p = \left( \frac{\sum Q_f R_p}{\sum Q_p R_p} - \frac{\sum V_f R_p}{\sum V_p R_p} \right) \times \sum Q_p R_p \quad (3.12)$$

Відхилення доходу від продажів за рахунок зміни ціни реалізації продукту визначають за формулою:

$$\Delta R = \sum Q_f R_f - \sum Q_f R_p \quad (3.13)$$

Причинами (факторами) цього відхилення можуть бути:

а) зміна питомої ваги реалізації продукту за окремими каналами:

$$\Delta Rk = \left( \sum R_{k_p} P V_{kf} - R_p \right) Q_f \quad (3.14)$$

де  $R_{k_p}$  – бюджетна ціна реалізації за окремими каналами реалізації;

$R_p$  – середня бюджетна ціна реалізації продукту;



$PV_{kf}$  – фактична питома вага (частки одиниці) реалізації продукту за окремими каналами.

б) зміна структури окремих видів реалізованого продукту діяльності:

$$\Delta R_i = \left( \sum R_{ik_f} PV_{ik_f} - R_{k_p} \right) Q_{k_f} \quad (3.15)$$

де  $R_{ik_f}$  – бюджетна ціна реалізації і-го виду продукту за к-м каналом;

$PV_{ik_f}$  – фактична питома вага реалізації і-го виду продукту за к-м каналом (частка одиниці);

$Q_{k_f}$  – фактичний обсяг реалізації продукту за к-м каналом (одиниць).

б) зміна строків реалізації продукту діяльності:

$$\Delta R_y = \sum \left( \sum R_{iky_p} PV_{iky_f} - R_{ik_p} \right) Q_{ik_f} \quad (3.16)$$

де  $R_{iky_p}$  – бюджетна ціна реалізації і-го виду продукту за к-м каналом в у-й термін (частка одиниці);

$Q_{ik_f}$  – фактичний обсяг реалізації і-го виду продукту за к-м каналом (од.).

г) зміна якості продукту діяльності:

$$\Delta R_q = \sum \left( \sum R_{ikyz_p} PV_{ikyz_f} - R_{iky_p} \right) Q_{iky_f} \quad (3.17)$$

де  $R_{ikyz_p}$  – бюджетна ціна реалізації і-го виду продукту за к-м каналом в у-й строк та z-ї якості;

$PV_{ikyz_f}$  – фактична питома вага реалізації і-го виду продукту за к-м каналом в у-й строк та z-ї якості (частка одиниці);

$Q_{iky_f}$  – фактичний обсяг реалізації і-го виду продукту за к-м каналом в у-й строк (од.).

д) вплив причин організаційного характеру визначають як різницю між фактичним доходом від реалізації та доходом від фактичного обсягу реалізованого продукту за бюджетними цінами з урахуванням її видів, каналів, термінів реалізації та якості.

Оцінка центрів фінансових результатів здійснюється на підставі звітів про виконання кошторисів доходів та витрат, в яких ці показники деталізуються в розрізі підрозділів ДЗВО та відхилень від нормативів [63, 257]. З метою оцінки кожного центру фінансових результатів всі витрати розподіляються на змінні та постійні, за кожним підрозділом ДЗВО визначається маржинальний дохід (сума виручки – змінні витрати), з нього виключаються постійні витрати, на основі чого визначається внесок кожного підрозділу ДЗВО у покритті постійних витрат установи і створенні її фінансового результату. В процесі аналізу відхилень фінансових результатів використовуються методи, які застосовуються при аналізі доходів, видатків та витрат ДЗВО. Оцінка центрів фінансової відповідальності пов'язана з встановлення рівня ефективного та цільового використання коштів ДЗВО, дотриманням порядку фінансової дисципліни.

Важливим напрямом оцінки діяльності ДЗВО, як центру відповідальності внутрішньовідомчого управлінського обліку, виступає оцінка виконання цільових бюджетних програм в розрізі результативних показників, які розробляються на основі Типових переліків програм та результативних показників щодо кожної галузі [167].

Результативні показники бюджетної програми – “...кількісні та якісні показники, які визначають результат виконання бюджетної програми, характеризують хід її реалізації, ступінь досягнення цілей державної політики у відповідній сфері діяльності, формування та/або реалізацію якої забезпечує головний розпорядник, досягнення мети бюджетної програми, виконання завдань бюджетної програми, висвітлюють обсяг і якість надання публічних послуг та використовуються для оцінки ефективності бюджетної програми за напрямками використання бюджетних коштів, у тому числі ефективності надання публічних послуг” [171].

Сучасна модель результативних показників має такий вигляд (рис. 3.1) [171].

“Слід зазначити, що застосування результативних показників дає змогу: визначити ступінь ефективності використання бюджетних коштів, співвідношення досягнутих результатів та витрат, тривалість виконання бюджетної програми, відповідність окремих її елементів визначеній меті; порівняти результати виконання бюджетних програм у динаміці за роками та у порівнянні між різними головними розпорядниками бюджетних коштів; визначити найефективніші бюджетні програми при розподілі бюджетних коштів; прийняти рішення стосовно доцільності продовження/припинення фінансування бюджетної програми. Отже, застосування результативних показників забезпечує інформаційну базу для якісного та кількісного аналізу стану виконання бюджетної програми в частині фінансового забезпечення реалізації її заходів та ефективності виконання” [237].

Відповідно до Типового переліку бюджетних програм та результативних показників їх виконання для місцевих бюджетів у галузі “Освіта” до результативних показників за бюджетною програмою “Підготовка кадрів вищими навчальними закладами III – IV рівнів акредитації (університетами, академіями, інститутами)” віднесено наступні (рис. 3.2) [167].

Представлена сукупність результатних показників має досить загальний вигляд, через досить усереднені макроекономічні показники, що не набувають необхідної деталізації на мікро-рівні – рівні конкретного ДЗВО, а також не повну кореляцію з закріпленою моделлю результативних показників, репрезентовану рис. 3.1, а тому потребує уточнення, яке пропонується провести в п. 3.2.

<b>Критерії результативних показників бюджетних програм</b>		
<i>реалістичність</i> – результативні показники визначаються з урахуванням показників поточного стану та існуючих потреб економіки та суспільства, показників, визначених прогнозними документами щодо економічного та соціального розвитку, з одного боку, та можливостями ресурсної частини державного бюджету, з іншого		
<i>актуальність</i> – результативні показники узгоджуються із програмними та стратегічними документами, цілями державної політики у відповідній сфері діяльності, формування та/або реалізацію якої забезпечує головний розпорядник, та показниками їх досягнення в середньостроковому періоді, характеризують найважливіші аспекти очікуваного результату		
<i>суспільна значимість</i> – результативні показники висвітлюють ефект, який отримують економіка та суспільство завдяки діяльності головного розпорядника, дають можливість оцінити вплив на економічний та соціальний розвиток, ефективність надання публічних послуг, ступінь забезпечення рівних прав і можливостей жінок і чоловіків		
<b>ПОКАЗНИКИ</b>		
<i>назва показників</i>	<i>об'єкт, що характеризує</i>	<i>одиниця виміру</i>
показники затрат	обсяги та структуру ресурсів, які забезпечують виконання бюджетної програми, характеризують структуру витрат бюджетної програми	штатна чисельність працівників бюджетної установи, у тому числі залучених до надання публічних послуг, кількість осіб, які мають право на отримання публічних послуг, розміри виплат, встановлені нормативно-правовими актами, кількість обладнання, площу будівель тощо, які потребують обслуговування (ремонт, реконструкції, реставрації), загальний обсяг робіт, які необхідно виконати у поточному та наступних роках (загальна потреба), загальну вартість інвестиційних проектів (проектів будівництва)
показники продукту	результати діяльності ГРБК за відповідний бюджетний період у межах бюджетної програми	обсяг виробленої продукції, наданих публічних послуг чи виконаних робіт, кількість осіб, яким надано публічні послуги
показники ефективності	економічність при витрачанні бюджетних коштів, співвідношення між одержаним продуктом і витраченим ресурсом	витрати ресурсів на одиницю показника продукту, відношення кількості вироблених товарів (виконаних робіт, наданих послуг) до витраченого обсягу ресурсу
показники якості	динаміку досягнення мети та виконання завдань бюджетної програми, відповідність створеного продукту установленим стандартам (нормативам), рівень реалізації інвестиційних проектів (за весь період з початку реалізації цих проектів), виконання робіт, ступінь готовності об'єктів будівництва, якість створеного продукту; рівень задоволення користувачів публічних послуг відповідно до їх призначення, рівень забезпечення публічними послугами осіб, які мають на них право; рівень послаблення негативних чи посилення позитивних тенденцій в економіці (відповідній сфері діяльності), користь для суспільства від реалізації бюджетної програми, у тому числі щодо забезпечення гендерної рівності	відсоток виконання
<b>Принципи побудови показників</b>		
<i>державності</i> – визначаються на підставі цілей державної політики у відповідній сфері діяльності, формування та/або реалізацію якої забезпечує ГРБК, та показників їх досягнення на середньостроковий період з урахуванням фактично досягнутих показників у попередніх бюджетних періодах і виходячи із тенденцій розвитку відповідної галузі економіки (сфери діяльності, регіону) та прогнозу її розвитку на перспективу		
<i>зрозумілості</i> – формулюються чітко та однозначно, є зрозумілими та доступними для сприйняття широкими верствами населення		
<i>повноти</i> – висвітлюють кількісні та якісні характеристики результатів, яких планується досягти за відповідний бюджетний період		
<i>конкретності</i> – характеризують виконання кожного завдання бюджетної програми та реалізацію всіх напрямів використання бюджетних коштів		
<i>достовірності</i> – об'єктивно та реалістично відображають особливості та специфіку діяльності ГРБК, висвітлюють результати його діяльності в галузях (сферах діяльності)		
<i>порівнюваності</i> – є вимірюваними, надають можливість порівняння за окремі бюджетні періоди, порівняння з аналогічними показниками інших бюджетних установ, мають кількісне вираження в одиницях виміру, які відповідають змісту показника		
<i>обґрунтованості</i> – підтверджуються офіційною державною статистичною, фінансовою та іншою звітністю, даними бухгалтерського, статистичного та внутрішньогосподарського (управлінського) обліку, що є джерелами інформації для визначення результативних показників, або розраховуються за допомогою математичних дій з показниками такої звітності та обліку		

**Рис. 3.1. Змістова модель результативних показників виконання бюджетних програм**

Показники затрат	Показники затрат
кількість закладів, од.; усього середньорічне число ставок/штатних одиниць, од., у тому числі: педагогічного персоналу, од.; адмінперсоналу (за умовами оплати віднесених до педагогічного персоналу), од.; спеціалістів, од.; робітників, од.	середньорічна кількість студентів денної форми навчання, осіб; середньорічна кількість студентів вечірньої форми навчання, осіб; середньорічна кількість студентів заочної форми навчання, осіб; середньорічна кількість стипендіатів за рахунок коштів бюджету, осіб; середньорічна кількість дітей-сиріт, які знаходяться на повному державному забезпеченні, осіб; середньорічна кількість дітей-сиріт, які знаходяться під опікою, осіб;
<b>Показники ефективності</b>	кількість осіб з числа дітей-сиріт та дітей, позбавлених батьківського піклування, яким буде виплачуватися одноразова грошова допомога при працевлаштуванні, осіб; кількість осіб з числа дітей-сиріт та дітей, позбавлених батьківського піклування, яким буде виплачуватися щорічна допомога для придбання навчальної літератури, осіб;
середні витрати на 1 приведенного студента, грн; середні витрати на 1 аспіранта, який навчається з відривом від виробництва, грн; середні витрати на 1 аспіранта, який навчається без відриву від виробництва, грн; середні витрати на 1 докторанта, грн.	середньорічна кількість дітей-сиріт, які знаходяться під опікою, осіб; середньорічна кількість аспірантів, які навчаються з відривом від виробництва, осіб; середньорічна кількість аспірантів, які навчаються без відриву від виробництва, осіб; середньорічна кількість докторантів, осіб;
<b>Показники якості</b>	кількість осіб, прийнятих на I курс на денну форму навчання, осіб; кількість випускників, осіб; кількість випускників, які будуть працевлаштовані, осіб.
відсоток студентів, які отримують відповідний документ про освіту, %; відсоток працевлаштованих випускників, %	

**Рис. 3.2. Сукупність результативних показників виконання бюджетної програми “Підготовка кадрів вищими навчальними закладами III – IV рівнів акредитації (університетами, академіями, інститутами)” (макрорівень)**

Опрацьовані теоретико-методичні положення контрольного кластеру управлінського обліку в ДЗВО сприятимуть побудові комплексної підсистеми управлінського обліку ДЗВО, що забезпечить підвищення ефективності процесу управління вказаними суб’єктами господарювання в цілому та фінансового управління зокрема, а отже кінцева сприятиме оздоровленню системи державних фінансів України [69, 192].

### **3.2. Аналітична компонента управлінського обліку у державних закладах вищої освіти**

Аналітична складова управлінського обліку має подвійне функціональне значення, оскільки, з одного боку, виступає повноцінним інструментарієм контрольної складової, а, з іншого, самостійним етапом оцінки якісних та кількісних показників діяльності ДЗВО.

Проблематикою управлінського обліку в цілому та управлінської звітності зокрема переймалися вчені: А. Апчер, М.О. Бахрушина, П. Брюєр, Ф.Ф. Бутинець, М.А. Вахрушина, І.М. Вигівська, 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.В. Корягін, М.І. Кужельний, П.О. Куцик, С.Ф. Легенчук, Б. Нідзл, Л.В. Нападовська, С.А. Ніколаєва, Е. Норін, О.В. Олійник, О.О. Осадча, В.Ф. Палій, Дж. Рис, Б. Райан, Т. Скоун, І.М. Скрипник, Я.В. Соколов, В.В. Сопко, В.І. Ткач, М.В. Ткач, Ч. Хорнгрен, М.Г. Чумаченко, А.Д. Шеремет, А. Яругова. В працях зазначених авторів сформовано стійкий базис та методичну надбудову підсистеми управлінського обліку суб'єктів виробничого сектору економіки. Розбудову теоретичних, методологічних, організаційних та методичних позицій обліку в бюджетній сфері України здійснили вітчизняні вчені: П.Й. 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. Проблематика формування підсистеми управлінської звітності в ДЗВО безпосередньо була опрацьована в таких дисертаціях вітчизняних науковців: Кондрашової 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). Дослідження вищевказаних дисертаційних робіт свідчить про фактичну відсутність розгляду питань побудови аналітичного кластеру управлінського обліку ДЗВО як з

теоретичної точки зору, так і практичної. Розгляд загальних положень управлінського обліку, загалом, свідчить про неоднозначне трактування місця та ролі вказаної його складової та відсутності її чіткої ідентифікації.

Питання аналітичної складової в межах підсистеми управлінського обліку розглядається різноманітно в наукових джерелах. Зауважимо, що єдиної точки зору з цього приводу на сьогодні не має: фактично, досить часто цей сегмент управлінського обліку ототожнюють з “управлінський аналіз”.

Так, автори короткого курсу навчальної дисципліни “Управлінський аналіз” вважають що “управлінський аналіз – це частина економічного аналізу, що представляє собою систему спеціальних знань, пов’язану з дослідженням ресурсів підприємства в ув’язці з його можливостями, що складаються під впливом об’єктивних і суб’єктивних чинників, з метою підвищення ефективності фінансових результатів і розвитку тактичного і стратегічного управління.” [84].

Автори Гайдаєнко О.М., Шевчук Н.С. відмічають, що “...на даному етапі управлінський аналіз є розділом економічного аналізу і складовою частиною управлінського обліку, основним змістом якого є вивчення минулої, поточної і майбутньої діяльності суб’єктів підприємництва. ...Таким чином, управлінський аналіз – це комплексний аналіз внутрішніх ресурсів і зовнішніх можливостей підприємства, спрямований на оцінку поточного стану бізнесу, його сильних і слабких сторін, виявлення стратегічних проблем.” [37, с. 8].

Професор Садовська І.Б. зазначає, що “...структура обліково-аналітичної управлінської системи складається з таких елементів: управлінське планування, управлінський облік, управлінський аналіз, управлінський контроль та управлінське бюджетування” [186, с. 500], роблячи висновок, що “...управлінський аналіз – це процес визначення факторів впливу на відповідний розвиток подій, визначення стану підприємства шляхом проведення математичних розрахунків, узагальнення аналітичної інформації за цільовою потребою та формування вербальних лаконічних висновків з пропозиціями щодо виходу із кризової ситуації чи ефективного використання вільних грошових коштів.” [186, с. 503].

На думку Вахрушиної М.А., “...бухгалтерському управлінському обліку притаманна аналітична функція. Таким чином управлінський аналіз є однією із складових бухгалтерського управлінського обліку...” [25, с. 10]

Автори Скрипник Н.В. та Рилєєв С.В. відмічають, що “...обліково-аналітичний простір замикається бухгалтерським обліком як всеохоплюючою системою. Управлінський аналіз, будучи її частиною, підпорядковує собі управлінський облік...” [231, с. 285].

Отже, управлінський аналіз трактується авторами як:

- частина економічного аналізу;
- розділ економічного аналізу та складова частина управлінського обліку;
- елемент обліково-аналітичної управлінської системи на рівні з управлінським плануванням, управлінським обліком, управлінським контролем та управлінським бюджетуванням;
- складова бухгалтерського управлінського обліку;
- частина системи бухгалтерського обліку, що підпорядковує управлінський облік.

Вивчаючи наведені позиції в контексті підсистеми управлінського обліку, зауважимо, що управлінський аналіз ідентифікується як частина управлінського обліку, аналітичний аналог останнього в якості елементу системи управління або частина системи, що включає управлінський облік. Вочевидь, така різнобарвність у підходах потребує розгляду власне визначення “управлінський облік”.

Хорнгрен Ч.Т., Фостер Дж. в своїй фундаментальній праці з управлінського обліку зазначають, що “...управлінський облік – це ідентифікація, вимірювання, збір, систематизація, аналіз, розкладання, інтерпретація і передача інформації, необхідної для управління будь-якими об’єктами” [265, с. 8].

Не менш славетний колектив авторів у складі Р. Гарісона, Е. Норіна, П. Брюера акцентують, що “...управлінський облік – різновид обліку, пов’язаний наданням інформації керівництву для використання в процесі планування і контролю діяльності і прийняття рішень.” [38, с. 38].



Видатний вчений і фахівець в галузі управлінського обліку К. Друрі зазначає, що “...управлінський облік – це надання особам в межах власне організації інформації, на підставі якої приймають більш обґрунтоване рішення і підвищують ефективність і продуктивність операцій...” [59, с. 25].

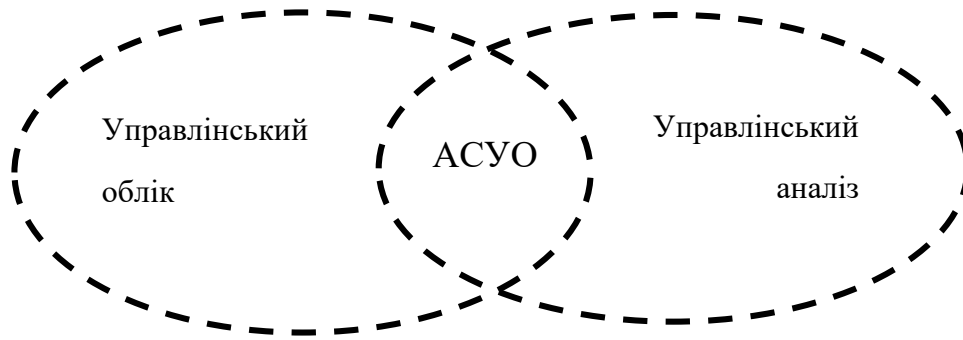
Розбудовник управлінського та фінансового обліку в Україні професор Голов С.Ф. вказує, що “...управлінський облік є процесом виявлення, вимірювання, накопичення, аналізу, підготовки, інтерпретації та передачі інформації, що використовується управлінською ланкою для планування, оцінки і контролю всередині організації та для забезпечення відповідного підзвітного використання ресурсів...” [42].

Колектив авторів під керівництвом Бутинця Ф.Ф. розуміють під управлінським обліком “...процес виявлення, вимірювання, накопичення, аналізу, підготовки, інтерпретації та передачі інформації, що використовується управлінською ланкою для планування, оцінки і контролю всередині підприємства...” [19].

Академік Чумаченко М.Г., як фундатор управлінського обліку в СРСР, стверджував, що основною функцією управлінського обліку є складання попередніх кошторисів затрат, оперативне виявлення відхилень від кошторисів, систематичний аналіз витрат виробництва і варіантів управлінських рішень на базі оцінки їх собівартості [269].

Зауважимо, що жодне з визначень не виокремлює в межах підсистеми управлінського обліку власне управлінського аналізу, наголошуючи на існуванні відповідної складової – аналізу, яка, згідно визначення фактично виступає відповідним етапом управлінського обліку.

Отже, за припущення Вахрушиної М.А. щодо наявності фінансового та управлінського аналізу, логічним буде висновок про наявність власне управлінського обліку та аналітичного кластера управлінського обліку, який знаходиться в зоні перетину власне управлінського обліку та управлінського аналізу (АСУО) (рис. 3.3).



**Рис. 3.3. Співвідношення понять “управлінський облік” та “управлінський аналіз”**

Пропонується під аналітичним кластером управлінського обліку ДЗВО розуміти інформаційну підсистему управлінського обліку вказаних суб’єктів господарювання, що базується на даних підсистем кошторисно-бюджетного планування, обліку і калькулюванні та запит підсистеми контролю, в межах якої здійснюється моніторинг та оцінка досягнення ними планових/бюджетних показників, ефективності їх діяльності вказаних суб’єктів господарювання в контексті їх вертикально-горизонтальної структури задля забезпечення впливу апарату управління на роботу ДЗВО та структурних підрозділів на досягнення місії на стратегічної мети ДЗВО [287].

Розбудова аналітичного кластеру управлінського обліку в ДЗВО потребує вивчення класичних підходів до структурно-змістовного наповнення останнього. Слід звернути увагу працям найбільш авторитетних авторів світу, що переймалися проблематикою управлінського обліку, у хронологічному порядку їх публікації.

Так, Ч.Т. Хорнгрен, Дж. Фостер в книзі “Бухгалтерський облік: управлінський аспект” пропонують такі спрямування аналітичної роботи в межах управлінського обліку:

- аналіз “витрати – обсяг діяльності – прибуток”;
- аналіз коливань затрат [265].

Рей Вандер Віл в праці “Управлінський облік” наголошує на необхідності аналітичного опрацювання фінансової звітності.

Алан Апчерч в науково-практичній праці “Управлінський облік: принципи і

практика” виокремлює такі векторні напрями аналізу в межах підсистеми управлінського обліку:

- аналіз “витрати – обсяг діяльності – прибуток”;
- аналіз витрат;
- аналіз релевантних витрат;
- аналіз відхилень за бюджетами [5].

Колін Друрі в своїй фундаментальній праці “Управлінський та виробничий облік” виокремлює такі напрями аналітичного дослідження:

- аналіз “витрати – обсяг діяльності – прибуток”;
- аналіз релевантних затрат;
- аналіз рентабельності;
- аналіз відхилень затрат, їх динаміки;
- аналіз інвестиційних рішень [59].

Рей Гарісон, Ерік Норін, Пітер Брюер в колективній праці “Управлінський облік” відмічають такі напрями аналітичної складової управлінського обліку:

- аналіз динаміки витрат;
- аналіз “витрати – обсяг діяльності – прибуток”;
- аналіз бізнес-ресурсів;
- аналіз відхилень фактичних показників від показників бюджетів;
- аналіз накладних витрат;
- аналіз релевантних витрат;
- аналіз інвестиційних проектів;
- аналіз звіту про рух грошових коштів;
- аналіз фінансової звітності;
- аналіз прибутковості [38].

Вивчення представлених позицій та проведення простого “вульгарного” порівняння підходів свідчить про поступову досить активну розбудову положень аналітичного сегменту підсистеми управлінського обліку впродовж останніх 20 років.

Опрацювавши за той же період часу вітчизняні підходи, щодо розбудови управлінського обліку було виявлено такі позиції українських науковців.

Так, в першій вітчизняній праці з питань управлінського обліку “Фінансовий та управлінський облік”, що належить відомим вченим-обліковцям С.Ф. Голову та В.І. Єфіменку наголошують на необхідності започаткування у вітчизняну облікову практику:

- аналізу взаємозв’язку витрат, обсягу діяльності та прибутку;
- аналізу релевантної інформації для прийняття операційних рішень;
- аналізу грошових потоків для прийняття довгострокових рішень [44].

Професор Л.В. Нападівська в монографічному дослідженні “Управлінській облік” обґрунтовує потребу аналітичного опрацювання витрат в межах управлінсько-облікової підсистеми [124].

В більш пізній своїй праці “Управлінській облік” провідний вчений-обліковець професор С.Ф. Голов виокремив такі аналітичні напрями:

- аналіз взаємозв’язку витрат, обсягу діяльності та прибутку;
- аналіз релевантної інформації для прийняття управлінських рішень;
- аналіз для прийняття рішень стосовно довгострокових інвестицій [43].

Відомий науковець П.Й. Атамас в праці “Управлінській облік” акцентував на таких елементах аналітичної складової управлінського обліку:

- аналізу взаємозв’язку “витрати – обсяг – прибуток”;
- диференціального аналізу релевантної інформації для прийняття управлінських рішень;
- аналізу для прийняття довгострокових рішень [6].

Вчені О.В. Карпенко та Д.В. Карпенко в праці “Управлінській облік” пропонують такі спрямування аналітичних досліджень в межах підсистеми управлінського обліку:

- аналіз взаємозв’язку витрат, обсягу продукції, обсягу діяльності та прибутку;
- аналіз релевантної інформації для прийняття управлінських рішень [72].

Як видно з представлених позицій, вітчизняні автори певним чином дублюють відомі в світі підходи без урахування останніх напрацювань та тенденцій. В той же час розгляду підходів до аналітичного супроводу управлінського обліку в бюджетній сфері автори уникають (в закордонних

джерелах подекуди зустрічаються поодинокі згадування про спробу налагодження управлінського обліку в некомерційних організаціях і зазначається незадовільний стан вказаного процесу).

Розбудова аналітичної складової управлінського обліку в ДЗВО має враховувати такі відправні моменти власне діяльності останніх, а отже особливості каркасної структури і її змістовного наповнення управлінського обліку вказаних суб'єктів господарювання. Нагадаємо, що особливістю функціонування ДЗВО виступає розподіл їх діяльності на фінансово-бюджетну (сукупність дій в сфері фінансів щодо цільового покриття видатків/витрат відповідними доходами в процесі виконання закріплених державою за ними функцій) та господарську (некомерційна діяльність у нематеріальній сфері суспільного виробництва, що спрямована на надання послуг вартісного характеру, виконання робіт, що мають цінову визначеність) [63, с. 109, 113]. В межах виокремлених складових діяльності ідентифікуються такі їх особливості, що впливають на розбудову управлінського обліку в цілому та його аналітичної складової зокрема [63, с. 109-113, 118; 22; 83; 152; 47]:

– участь останніх в бюджетному процесі (згідно ст. 2 Бюджетного кодексу України регламентований бюджетним законодавством процес складання, розгляду, затвердження, виконання бюджетів, звітування про їх виконання, а також контролю за дотриманням бюджетного законодавства), в межах якого вказаним суб'єктам, перш за все, встановлюються повноваження щодо отримання надходжень і розподілу бюджетних асигнувань на взяття бюджетних зобов'язань та здійснення платежів відповідно до бюджетних призначень. В якості учасників бюджетного процесу (ст. 19 Бюджетного кодексу України), ДЗВО вступають у зовнішні фінансово-бюджетні відносини з іншими його суб'єктами, які сукупно ідентифікуються як розпорядники бюджетних коштів;

– в цілому, її фінансові показники регламентуються кошторисом – їх основним планово-фінансовим документом, яким на бюджетний період встановлюються повноваження щодо отримання надходжень і розподілу бюджетних асигнувань на взяття бюджетних зобов'язань та здійснення платежів для виконання бюджетною установою своїх функцій та досягнення

результатів, визначених відповідно до бюджетних призначень (п. 30 ст. 2 Бюджетного кодексу України);

– вона будується на засадах неприбутковості (п. 12 ст. 2 Бюджетного кодексу України), оскільки вказані суб'єкти господарювання повністю утримуються за рахунок коштів державного або місцевих бюджетів (згідно ст. 14.1.121 Податкового кодексу України неприбуткові підприємства, установи та організації – неприбуткові підприємства, установи та організації, які не є платниками податку на прибуток підприємств, оскільки одночасно відповідають таким вимогам ст. 133.4 Податкового кодексу України: вони утворені та зареєстровані в порядку, визначеному законом, що регулює діяльність відповідної неприбуткової організації; їх установчі документи (або установчі документи організації вищого рівня, на підставі яких діє неприбуткова організація відповідно до закону), крім бюджетних установ, містять заборону розподілу отриманих доходів (прибутків) або їх частини серед засновників (учасників), членів такої організації, працівників (крім оплати їхньої праці, нарахування єдиного соціального внеску), членів органів управління та інших пов'язаних з ними осіб; установчі документи яких (або установчі документи організації вищого рівня, на підставі яких діє неприбуткова організація відповідно до закону), крім бюджетних установ, передбачають передачу активів одній або кільком неприбутковим організаціям відповідного виду або зарахування до доходу бюджету у разі припинення юридичної особи (у результаті її ліквідації, злиття, поділу, приєднання або перетворення); доходи (прибутки) неприбуткової організації використовуються виключно для фінансування видатків на утримання такої неприбуткової організації, реалізації мети (цілей, завдань) та напрямів діяльності, визначених її установчими документами). Отже, натомість поняття “прибуток” та “збиток” згідно міжнародної практики, до застосування пропонують поняття “чистий надлишок” та “чистий дефіцит” відповідно;

– її слід розглядати не стільки в економічному, а перед усім в соціально-політичному аспекті (оскільки ДЗВО покликані виконувати державні функції:

освіти (ст. 53 Конституції України), забезпечення літературної, художньої, наукової та технічної творчості (ст. 54 Конституції України)).

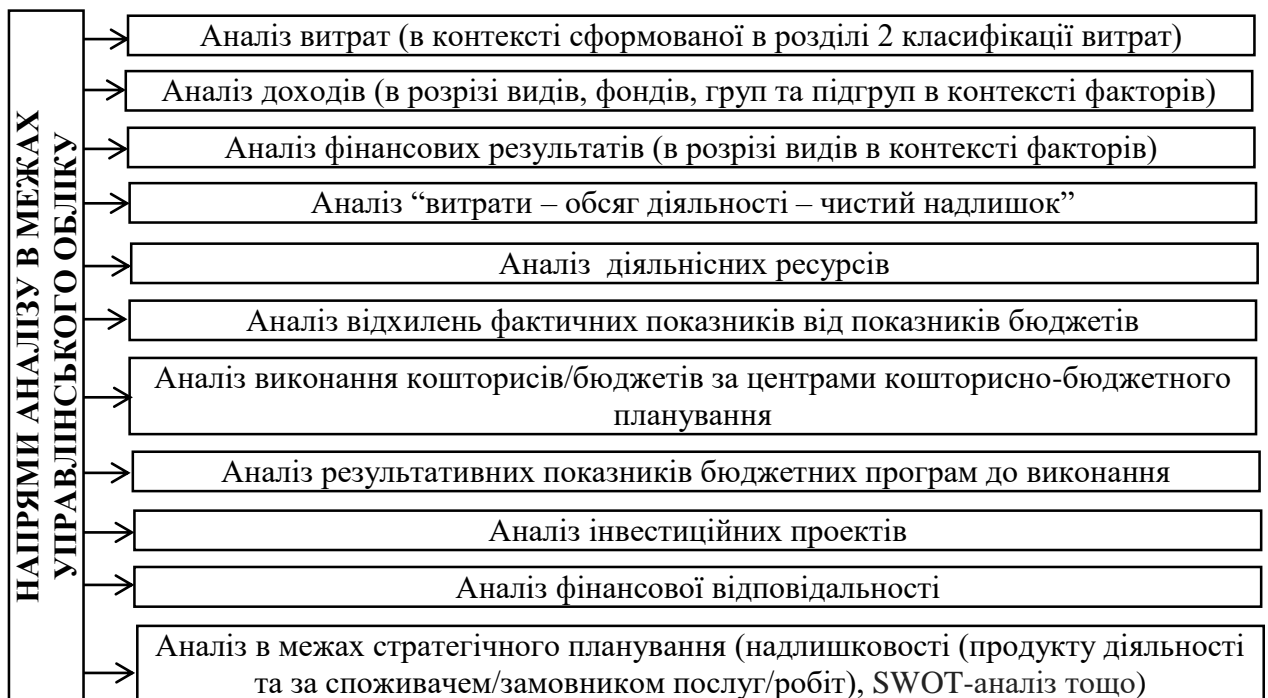
Вищевказані особливості впливають на формування структури та змістовного наповнення управлінського обліку в ДЗВО та його аналітичної складової через [63, с. 527-543, 590-611]:

– включення кошторисного планування до системи бюджетного планування (в умовах запровадження елементів управлінського обліку в практику облікового процесу ДЗВО, останні можуть складати кошториси за центрами відповідальності, які являють собою плани діяльності структурних підрозділів на майбутній рік, виражені переважно у грошовому вимірнику. Такі фінансово-планові документи можуть визначати суму витрат з виробництва продуктів діяльності ДЗВО за видами використовуваних ресурсів, стадіям виробничої діяльності, рівнями управління та іншими напрямками витрат, а також доходів від здійснення такої діяльності, фінансові результати та фінансові потоки. Кошторисне планування за центрами відповідальності здійснюється в розрізі розробки стандартів витрат за окремими видами діяльності та підготовки на їх основі власне кошторисів центрів відповідальності. Сучасні підходи до виконання та побудови бюджетів та кошторисів потребує виокремлення центрів кошторисної відповідальності в межах програмно-цільового методу. В основі програмно-цільового методу планування та виконання бюджетів та кошторисів лежить бюджетна програма, завдання якої мають відповідати таким вимогам: бути орієнтованими на результат, виражати результати у кількісних вимірниках, визначати терміни виконання завдань, бути конкретними. Зауважимо, що в межах ДЗВО, як правило виконуються декілька бюджетних програм, а їх організаційна структура передбачає розподіл функціональних повноважень за структурними підрозділами установи. Отже, сформований кошторис за кожною бюджетною програмою фактично є кошторисом відповідних структурних підрозділів, що виконують ці програми. Реального статусу центрів кошторисної відповідальності таким структурним підрозділам надають сформовані, відповідно до положень програмно-цільового методу та бюджетного процесу, в межах бюджетних програм результативні показники;

– визначення специфічних центрів відповідальності (згідно теоретичних та практичних надбань світової підсистеми управлінського обліку в межах управлінського обліку ДЗВО можуть бути виділені наступні типи центрів відповідальності: 1) за функціями, що виконуються центрами відповідальності: основні (приймають участь в наданні послуг, виконанні робіт та виробництві продукту, їх реалізації, забезпеченні, управлінні цими процесами безпосередньо; допоміжні (надають послуги, виконують роботи, створюють продукт не для зовнішніх споживачів, а для основних центрів відповідальності); 2) за обсягом повноважень та відповідальності: центри витрат, центри доходів, центри фінансових результатів та відповідальності, центри інвестицій).

Важливим є також аналітичне дослідження стратегічних перспектив в контексті управлінського обліку.

На підставі вищевказаного пропонується така структура аналітичного кластеру управлінського обліку ДЗВО (рис. 3.4) [287].



**Рис. 3.4. Векторні спрямування аналізу в межах аналітичного кластеру управлінського обліку ДЗВО**

Зазначений підхід забезпечить максимальне врахування особливостей діяльності ДЗВО в нових умовах їх функціонування як суб’єктів економічного комплексу України, так і бюджетного процесу та системи, запитів апарату



управління та дозволить сформувати дієвий аналітичний супровід управлінського обліку ДЗВО.

Звертаючись до аналізу результативних показників бюджетних програм варто зазначити, що сучасні дослідники виокремлюють такі підходи до їх визначення та комплектації (табл. 3.1).

**Таблиця 3.1.**

**Підходи різних авторів до комплектації системи показників результативності бюджетних програм [93, с. 13]**

<i>Автор</i>	<i>Показники результативності бюджетних програм</i>
Р. Хакет [143, с. 72]	– показники якості; – показники продуктивності; – показники ефективності; – показники робочого навантаження; – показники рентабельності
Е. Ведунг [28, с. 290]	– показники продуктивності; – показники ефективності (витрати-вигоди); – показники ефективності (витрати-результативність)
Р. Зоді [66, с. 77]	– показники затрат; – показники робочого навантаження; – показники продукту; – показники продуктивності; – показники результативності; – показники користі
Ю. Немец [54, с. 410]	– показники ефективності; – показники якості; – показники економічності; – показники результативності; – оцінка якості фінансової діяльності
К. Павлюк [143, с. 76]	– показники витрат; – показники продукту; – показники економічності; – показники ефективності; – показники якості

На підставі опрацювання вищенаведених підходів пропонується наступна сукупність результативних показників діяльності (рис. 3.5), де:

- показники економічності характеризують дотримання суворого режиму економії у використанні коштів загального та спеціального фондів;
- показники стійкості характеризують фінансову стійкість ДЗВО.

Показники затрат	Показники продукту
<p><u>Усього кількість структурних підрозділів, од.:</u>  <u>у тому числі:</u>  <u>інститутів, од.,</u>  <u>факультетів, од.,</u>  <u>кафедр, од.,</u>  <u>адміністративних служб, од.,</u>  Усього середньорічне число ставок/штатних одиниць, од.,  у тому числі:  науково-педагогічного персоналу, од.;  адмінперсоналу (за умовами оплати віднесених до педагогічного персоналу), од.;  спеціалістів, од.;  робітників, од.;  <u>Усього витрачених матеріалів, од.:</u>  <u>у тому числі:</u>  <u>для здійснення основної функціональної діяльності, од.:</u>  <u>допоміжної інфраструктурної діяльності, од.:</u>  <u>Усього задіяних в діяльності нефінансових активів, од.:</u>  <u>у тому числі:</u>  <u>в межах основної функціональної діяльності, од.:</u>  <u>у тому числі таких, вартість яких амортизована на:</u>  <u>менше ніж 50%;</u>  <u>більше ніж 50%;</u>  <u>в межах допоміжної інфраструктурної діяльності, од.:</u>  <u>у тому числі таких, вартість яких амортизована на:</u>  <u>менше ніж 50%;</u>  <u>більше ніж 50%;</u></p>	<p>середньорічна кількість студентів денної форми навчання, осіб;  середньорічна кількість студентів вечірньої форми навчання, осіб;  середньорічна кількість студентів заочної форми навчання, осіб;  середньорічна кількість стипендіатів за рахунок коштів бюджету, осіб;  середньорічна кількість дітей-сиріт, які знаходяться на повному державному забезпеченні, осіб;  середньорічна кількість дітей-сиріт, які знаходяться під опікою, осіб;  кількість осіб з числа дітей-сиріт та дітей, позбавлених батьківського піклування, яким буде виплачуватися одноразова грошова допомога при працевлаштуванні, осіб;  кількість осіб з числа дітей-сиріт та дітей, позбавлених батьківського піклування, яким буде виплачуватися щорічна допомога для придбання навчальної літератури, осіб;  середньорічна кількість аспірантів, які навчаються з відривом від виробництва, осіб;  середньорічна кількість аспірантів, які навчаються без відриву від виробництва, осіб;  середньорічна кількість докторантів, осіб;  кількість осіб, прийнятих на I курс на денну форму навчання;  кількість випускників, осіб;  кількість випускників, які будуть працевлаштовані, осіб;  <u>усього кількість випускників, що отримали “червоний диплом”, осіб:</u>  <u>у тому числі серед:</u>  <u>випускників денної форми навчання, осіб;</u>  <u>випускників вечірньої форми навчання, осіб;</u>  <u>випускників заочної форми навчання, осіб;</u>  <u>усього кількість вчасно захищених дисертаційних робіт, од.:</u>  <u>у тому числі на здобуття наукового ступеня:</u>  <u>кандидата наук (доктора філософії), од.:</u>  <u>доктора наук, од.:</u>  <u>усього проведених наукових робіт, од.:</u>  <u>у тому числі:</u>  <u>фундаментальних робіт, од.;</u>  <u>прикладних робіт, од.;</u>  <u>у тому числі:</u>  <u>за рахунок державних коштів, од.;</u>  <u>за рахунок коштів фізичних та юридичних осіб, од.;</u>  <u>усього закінчених наукових робіт, од.:</u>  <u>у тому числі:</u>  <u>фундаментальних робіт, од.;</u>  <u>прикладних робіт, од.;</u>  <u>усього наданих інших послуг та виконання робіт, од.:</u>  <u>у тому числі в межах допоміжної інфраструктурної діяльності:</u>  <u>організаційного характеру, од.;</u>  <u>інфраструктурного характеру, од.;</u></p>

**Рис. 3.5. Розширений склад результативних показників виконання бюджетних програм в межах основної функціональної та допоміжної інфраструктурної діяльності для конкретних ДЗВО (мікрорівень) (початок рисунку)**

Показники ефективності	Показники економічності
<p>середні витрати на 1 приведенного студента, грн;  середні витрати на 1 аспіранта, який навчається з відривом від виробництва, грн;  середні витрати на 1 аспіранта, який навчається без відриву від виробництва, грн;  середні витрати на 1 докторанта, грн.  <u>середні витрати на виконання 1 фундаментального дослідження, грн.</u>  <u>середні витрати на виконання 1 прикладного дослідження і розробки, грн.</u>  <u>середня вартість проведення 1 аналітичного дослідження, грн.</u>  <u>середні витрати на виконання 1 розробки за державним замовленням, грн.</u>  <u>середні витрати на придбання 1 одиниці наукоємного обладнання, грн.</u>  <u>середні витрати на виконання 1 наукової та науково-технічної експертизи заявки та заключного звіту за державним замовленням, тис.грн.</u>  <u>середні витрати на сервісне обслуговування користувачів на базі сучасних інформаційних технологій, тис.грн.</u>  <u>середні витрати на одного відвідувача бібліотеки, грн.</u>  <u>середні витрати на забезпечення доступу до електронних наукових баз даних на ДЗВО, грн.</u></p>	<p><u>середні витрати на оплату праці різних категорій персоналу, грн.:</u>  <u>у тому числі:</u>  <u>науково-педагогічного персоналу, грн. на 1 особу;</u>  <u>адмінперсоналу (за умовами оплати віднесених до педагогічного персоналу), грн. на 1 особу;</u>  <u>спеціалістів, грн. на 1 особу;</u>  <u>робітників, грн. на 1 особу;</u>  <u>середні витрати на відрядження щодо різних категорій персоналу, грн.:</u>  <u>у тому числі:</u>  <u>науково-педагогічного персоналу, грн. на 1 особу;</u>  <u>адмінперсоналу (за умовами оплати віднесених до педагогічного персоналу), грн. на 1 особу;</u>  <u>спеціалістів, грн. на 1 особу;</u>  <u>робітників, грн. на 1 особу;</u>  <u>середні витрати на придбання необоротних активів, грн.:</u>  <u>у тому числі на забезпечення:</u>  <u>основної функціональної діяльності, грн.:</u>  <u>допоміжної інфраструктурної, грн.:</u>  <u>функції адміністрування, грн.</u></p>
Показники якості	Показники стійкості
<p><u>Частка студентів, які отримують відповідний документ про освіту, %;</u>  <u>у тому числі:</u>  <u>випускників денної форми навчання, %;</u>  <u>випускників вечірньої форми навчання, %;</u>  <u>випускників заочної форми навчання, %;</u>  <u>загальна частка випускників, що отримали "червоний диплом", %;</u>  <u>у тому числі:</u>  <u>випускників денної форми навчання, %;</u>  <u>випускників вечірньої форми навчання, %;</u>  <u>випускників заочної форми навчання, %;</u>  <u>частка працевлаштованих випускників, %;</u>  <u>частка вчасно завершених наукових робіт, що отримали схвальну експертну оцінку, %;</u>  <u>частка впроваджених результатів фундаментальних досліджень у загальній кількості завершених у поточному році, %;</u>  <u>частка завершених фундаментальних досліджень у поточному році у загальній їх кількості, %;</u>  <u>частка впроваджених результатів прикладних досліджень і розробок у навчальний процес у загальній кількості завершених, %;</u>  <u>частка завершених прикладних досліджень і розробок у поточному році у загальній їх кількості, %;</u></p>	<p><u>рівень забезпечення запасів власними коштами, %;</u>  <u>рівень маневреності власного капіталу, %;</u>  <u>рівень стабільності структури оборотних коштів, %;</u>  <u>рівень реальної вартості основних засобів, %;</u>  <u>рівень автономії (фінансової незалежності), %;</u>  <u>рівень фінансового забезпечення (фінансового ризику), %;</u>  <u>рівень заборгованості, %;</u>  <u>рівень поточної заборгованості, %;</u>  <u>рівень довготермінової фінансової незалежності, %;</u>  <u>рівень співвідношення позичкових і власних коштів, %;</u>  <u>рівень забезпеченості власними оборотними коштами, %;</u>  <u>рівень маневреності, %;</u>  <u>рівень фінансової стабільності, %;</u>  <u>рівень співвідношення кредиторської та дебіторської заборгованості, %;</u>  <u>рівень співвідношення власного капіталу до необоротних активів, %;</u>  <u>рівень співвідношення зобов'язань до валюти балансу, %;</u></p>

\* – підкреслено авторський доробок у вигляді пропозицій

**Рис. 3.5. Розширений склад результативних показників виконання бюджетних програм в межах основної функціональної та допоміжної інфраструктурної діяльності для конкретних ДЗВО (мікрорівень)\* (закінчення рисунку)**

Розбудова аналітичної складової управлінського обліку ДЗВО як органічного кластеру останньої облікової підсистеми не є завершеною, оскільки потребує деталізації кожного з виокремлених напрямів аналізу. Втім, доцільним вбачається: по-перше, зв'язати цей процес з контрольним механізмом підсистеми управлінського обліку ДЗВО, який, у тому числі, формує запит до вказаної аналітичної складової підсистеми управлінського обліку; по-друге, деталізації потребує фактично блок показників стійкості, який пропонується опрацювати у пункті 3.3. Комплексна розбудова зазначених підскладових управлінського обліку ДЗВО надасть стійкості і дієвості останньої, що, в свою, чергу сприятиме підвищенню ефективності діяльності ДЗВО.

### **3.3. Зовнішнє оцінювання в контексті фінансової стійкості як елемент управлінського обліку державних закладів вищої освіти**

ДЗВО займають провідне місце на ринку надання освітніх послуг, тому визначення фінансової стійкості закладів освіти є досить актуальним в наш час. Необхідним є удосконалення управління ДЗВО та формування широкого інформаційного простору для прийняття керівництвом закладів освіти ефективних управлінських рішень. Таким чином результати аналізу господарської діяльності навчального закладу будуть вкрай важливими під час прийняття управлінських рішень.

Причиною аналізу інформації, відображеної у фінансовій звітності, є доступність форм звітності внутрішнім і зовнішнім користувачам, високий ступінь агрегованості даних, що охоплює всі сторони діяльності суб'єкта господарювання, можливість проведення багатопланового аналізу фінансового стану [115, 119]. В сучасних умовах розвитку фінансова звітність суб'єктів господарювання є важливим елементом інформаційного

забезпечення для здійснення фінансового аналізу та основним засобом комунікації. Виходячи з вище зазначеного доцільним є здійснення аналізу господарської діяльності державних закладів вищої освіти.

Аналіз наукової літератури показав, що питання діяльності державних закладів вищої освіти завжди перебували в центрі уваги науковців. Зокрема питання освітньої діяльності, проблеми вищої освіти, обліково-аналітичне забезпечення фінансової стійкості навчальних закладів, економічний аналіз фінансування досліджували такі вчені як: І.М. Грищенко, І.М. Вигівська, В.В. Вітлінський, Т.М. Боголіб, І.М. Вахович, Т.М. Кондрашова, С.В. Свірко, Р.Т. Джога, Л.М. Сінельник, С.В. Сисюк, Н.І. Вацик, В.М. Гельман, О.В. Стадніченко, І.М. Скрипник, А.О. Труфен, М.В. Куцинська, В.А. Пігош, Ю.Ю. Харчук, О.О. Григорів, Н.О. Руденко, О.М. Откаленко, О.В. Олійник, О.О. Осадча, С.Ф. Легенчук, Н.А. Лиско, Т.О. Павлушенко [13, 24, 26, 33, 34, 40, 48, 52, 56, 82, 99, 108, 133, 135-137, 139, 194, 141, 150, 184, 195, 224, 226-230, 236, 254, 262]. Не применшуючи наукових здобутків вище зазначених вчених деякі питання залишилися малодослідженими, або розглянутими фрагментно, зокрема залишилися поза увагою питання управлінського обліку державних закладів вищої освіти.

Господарська діяльність державного закладу вищої освіти залежить від ефективного управління навчальним закладом, саме за допомогою управлінського обліку є можливість отримання необхідної оперативної інформації та прийняття ефективних управлінських рішень. З метою розбудови управлінського обліку вважаємо за необхідне здійснення аналізу фінансового стану ДЗВО.

Під фінансовою стійкістю підприємства розуміють його платоспроможність в часі з дотриманням умови фінансової рівноваги між власними та залученими джерелами. Фінансова стійкість підприємства передбачає, що ресурси, вкладені у підприємницьку діяльність, повинні окупитися за рахунок грошових надходжень, а отриманий прибуток

забезпечувати фінансування та незалежність підприємства від зовнішніх джерел фінансування [122, с. 453].

Державні заклади освіти є неприбутковими організаціями, тому можна визначити, що для них фінансова стійкість передбачає отримання такого обсягу фінансових ресурсів, за якого вони покривали б витрати, пов'язані з наданням ними освітніх послуг, і забезпечували збалансованість формування та використання бюджетних коштів [61, с. 123]. Це є основною відмінністю державного закладу вищої освіти від звичайного підприємства, метою якого від початку його діяльності є отримання прибутку.

Основною метою діяльності ДВНЗ є надання якісних освітніх послуг на основі планування витрат статутної діяльності в межах коштів цільового фінансування, тобто дотримання попередньо затвердженого кошторису. Незалежно від джерел покриття фінансування державних вищих навчальних закладів здійснюється на основі таких принципів як плановості, цільового спрямування коштів, безвідплатності та безповоротності, ефективного використання коштів, оптимального поєднання власних, кредитних і бюджетних джерел, дотримання режиму економії та здійснення постійного контролю за їх використанням [10].

Поняття фінансової стійкості державних закладів вищої освіти в науковій літературі досить чітко не сформульовано, це пов'язано з тим що державні заклади вищої освіти відносяться до неприбуткових організацій – бюджетних установ.

Зокрема в своєму монографічному дослідженні С.О. Левицька зазначає “фінансову стійкість ДВНЗ можна трактувати як постійне стабільне перевищення доходів над видатками, передбаченими кошторисом, що дозволяє вільне маневрування коштами в залежності від змін пріоритетності напрямків основної статутної діяльності” [101, с. 160].

Боголіб Т.М. стверджує, що коефіцієнти оцінки фінансової стійкості ДВНЗ дозволяють виявити рівень фінансового ризику, пов'язаного зі

структурою джерел формування капіталу закладу, а відповідно і ступінь його фінансової стабільності в процесі передбачуваного розвитку [14, с. 34].

Сафонова В.Є. [187] вважає, що фінансова стійкість бюджетних установ, в тому числі ДВНЗ, з одного боку, – це економічний процес, а з другого – економічна категорія.

На думку дослідниці Бенедик Ю.Ю., важливо розрізняти поняття поточної (статичної) та перспективної (динамічної) фінансової стійкості ДВНЗ. Статична фінансова стійкість ДВНЗ – це своєрідна ситуативна характеристика навчальних закладів на момент проведення аналізу. Тоді як динамічна фінансова стійкість визначає ймовірність того, що фінансові можливості закладів протягом певного часу будуть відповідати визначеним критеріям [11].

Виходячи з вище зазначеного пропонуємо під фінансовою стійкістю ДЗВО розуміти їх здатність постійного функціонування в мінливому конкурентному середовищі через стійкий баланс доходів і витрат загального фонду та перевищення доходів над витратами спеціального фонду з метою забезпечення їх інвестиційно-інноваційного розвитку.

На думку О.В. Яришко та Є.Ю. Ткаченко, основними завданнями аналізу фінансового стану бюджетної організації є: дослідження їх фінансової стійкості; дослідження ефективності використання майна (капіталу), забезпечення організації власними оборотними коштами; об'єктивне оцінювання динаміки та стану ліквідності, платоспроможності та фінансової стабільності організації; оцінювання становища суб'єкта господарювання на ринку та кількісне оцінювання його конкурентоспроможності; визначення ефективності використання фінансових ресурсів [276].

Фінансову стійкість можна оцінювати за різними критеріями:

- рівнем покриття запасів стабільними джерелами фінансування;
- платоспроможністю організації (потенційною спроможністю покрити термінові зобов'язання мобільними активами);

– часткою власних або стабільних джерел у сукупних джерелах фінансування [101, с. 160-161].

Сьогодні, в умовах світової фінансової кризи, фінансування державних вищих навчальних закладів за рахунок коштів державного та місцевих бюджетів постійно скорочується. Тому на сучасному етапі свого розвитку державні вищі навчальні заклади змушені самостійно залучати фінансові ресурси, намагатися ефективно їх використовувати для забезпечення своєї безперервної успішної діяльності та надання якісних освітніх послуг. ДВНЗ прагнуть фінансової стійкості, що визначається таким станом фінансових ресурсів, який відповідає потребам розвитку та вимогам ринку. Проте сьогодні забезпечення фінансової стійкості державних вищих навчальних закладів є найважливішою економічною проблемою, вирішення якої сприятиме мінімізації рівня фінансового ризику, пов'язаного зі структурою джерел формування капіталу закладів, та підвищенню якості освітніх послуг, які вони надають [11].

Що стосується методики визначення фінансового стану державних закладів вищої освіти, то чітко її визначеної немає. Для характеристики фінансової стійкості державних закладів вищої освіти пропонують використовувати абсолютні та відносні показники, які можна розрахувати за формами фінансової звітності. Таким чином джерелами інформації для аналізу фінансового стану державних закладів вищої освіти та аналізу їх розвитку виступатимуть форми фінансової звітності.

Запровадження в дію нових законодавчих норм і бухгалтерських стандартів, а також введення в дію нового Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі спричинило значні зміни у фінансовій звітності. Основними труднощами, які виникли, стали перенесення залишків зі старих рахунків на нові та співвідношення старих статей звітності до нових статей та подання нових форм фінансової звітності розміщених в додатках Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку в державному секторі 101 “Подання фінансової звітності” [127].



Введення в дію нових форм звітності в державному секторі викликало дискусійність та застарілість методик визначення фінансового стану державних закладів вищої освіти, виходячи з цього вважаємо, що вони є не досить досконалими.

Щодо коефіцієнтів оцінки фінансової стійкості державних закладів вищої освіти, то Т.М. Боголіб стверджує, що саме вони дозволяють виявити рівень фінансового ризику, пов'язаного зі структурою джерел формування капіталу закладів, а відповідно і ступінь їхньої фінансової стабільності в процесі передбачуваного розвитку [14, с. 34]. Розглянемо методику аналізу фінансового стану ДЗВО більш детально (табл. 3.2.)

Таблиця 3.2.

**Методика аналізу фінансового стану державних закладів вищої освіти**

№ п/п	Найменування показника	Методика розрахунку	Механізм розрахунку	Зміст показника	Нормативне значення
1	2	3	4	5	6
1.	Коефіцієнт забезпечення запасів власними коштами	$\frac{\text{Ф. №1 (р. 1400 + р. 1450) - (р. 1410 + р. 1420) + р. 1010 + р. 1020 + р. 1030}}{\text{Ф. №1 (р. 1050)}}$	Сума власних оборотних коштів / Вартість запасів	Показує, якою мірою запаси покриті власними коштами для виконання заходів / статутної діяльності	Зростання
2.	Коефіцієнт маневреності власного капіталу	$\frac{\text{Ф. №1 (р. 1400 + р. 1450) - (р. 1410 + р. 1420) + р. 1010 + р. 1020 + р. 1030}}{\text{Ф. №1 (р. 1400 + р. 1410 + р. 1420 + р. 1450)}}$	Сума власних оборотних коштів / Власний капітал ДЗВО	Показує, яка частина власного капіталу знаходиться в обігу, тобто дає змогу вільно маневрувати цими засобами	Зростання. 0,2-0,5. (для ДЗВО показник невисокий унаслідок роду діяльності)
3.	Коефіцієнт стабільності структури оборотних коштів	$\frac{\text{Ф. №1 (р. 1400 + р. 1410 + р. 1450) - (р. 1000 + р. 1010 + р. 1020 + р. 1030)}}{\text{Ф. №1 (р. 1050 + р. 1100 + р. 1145 + р. 1150 + р. 1155 + р. 1160 + р. 1165)}}$	Сума власних оборотних коштів / Сума оборотних активів ДЗВО	Показує частку власних оборотних коштів в оборотних активах державного закладу вищої освіти	Зростання
4.	Коефіцієнт реальної вартості основних засобів	$\frac{\text{Ф. №1 (р. 1000)}}{\text{Ф. №1 (р. 1800)}}$	Залишкова вартість основних засобів / Загальна вартість всіх активів ДЗВО	Відображає питому вагу основних засобів в загальному капіталі державного закладу вищої освіти	Зростання

## Продовження табл. 3.2.

1	2	3	4	5	6
5.	Коефіцієнт автономії (фінансової незалежності)	$\frac{\Phi \text{ №1 (p. 1400 + p. 1410 + p. 1420 + p. 1450) / \Phi \text{ №1 (p. 1800)}}{\text{Сума власного капіталу ДЗВО} / \text{Загальна сума капіталу ДЗВО}}$		Показує, на скільки обсяг використуваних державним закладом активів сформований за рахунок власного капіталу і на скільки він незалежний від зовнішніх джерел фінансування	>0,5, зростання
6.	Коефіцієнт фінансування (фінансового ризику)	$\frac{\Phi \text{ №1 (p. 1500 + p. 1510 + p. 1520 + p. 1530 + p. 1540 + p. 1545 + p. 1550 + p. 1560 + p. 1570 + p. 1575) / \Phi \text{ №1 (p. 1400 + p. 1410 + p. 1420 + p. 1450)}}{\text{Сума залученого ДЗВО} / \text{запозиченого капіталу} / \text{Власний капітал ДЗВО}}$		Характеризує обсяг залучених запозичених коштів на одиницю власного капіталу, тобто ступінь залежності державного закладу вищої освіти від зовнішніх джерел фінансування.	<1, зменшення
7.	Коефіцієнт заборгованості	$\frac{\Phi \text{ №1 (p. 1540 + p. 1545 + p. 1555 + p. 1560 + p. 1565 + p. 1575) / \Phi \text{ №1 (p. 1800)}}{\text{Сума залученого ДЗВО} / \text{запозиченого капіталу} / \text{Загальна сума капіталу ДЗВО}}$		Показує частку запозиченого капіталу в загальній сумі, що використовується	Зменшення
8.	Коефіцієнт поточної заборгованості	$\frac{\Phi \text{ №1 (p. 1530 + p. 1550) / \Phi \text{ №1 (p. 1800)}}{\text{Сума залученого ДЗВО} / \text{запозиченого капіталу} / \text{Загальна сума капіталу ДЗВО}}$		Характеризує частку короткотермінового запозиченого капіталу в загальній сумі, що використовується	Зменшення
9.	Коефіцієнт довготермінової фінансової незалежності	$\frac{\Phi \text{ №1 (p. 1400 + p. 1410 + p. 1420 + p. 1450 + p. 1500 + p. 1510 + p. 1520) / \Phi \text{ №1 (p. 1800)}}{\text{Сума власного капіталу ДЗВО} + \text{Сума запозиченого капіталу, залученого ДЗВО на довготерміновій основі} / \text{Загальна вартість всіх активів ДЗВО}}$		Показує, на скільки загальний обсяг використуваних активів сформований за рахунок власного і довготермінового запозиченого капіталу державного закладу вищої освіти, тобто характеризує ступінь його незалежності від короткотермінових запозичених джерел фінансування	Зростання
10.	Коефіцієнт співвідношення позичкових і власних коштів	$\frac{\Phi \text{ №1 (p. 1500 + p. 1510 + p. 1520 + p. 1530 + p. 1540 + p. 1545 + p. 1550 + p. 1560 + p. 1565 + p. 1570 + p. 1575) / \Phi \text{ №1 (p. 1400 + p. 1410 + p. 1420 + p. 1450)}}{\text{Сума залученого ДЗВО} / \text{капіталу} / \text{Власний капітал ДЗВО}}$		Показує кількість позичкових коштів, залучених на 1 гривню власних коштів	Менше 0,7. Перевищення вказує на втрату фінансової стійкості і залежність від зовнішніх джерел
11.	Забезпеченість власними оборотними коштами	$\frac{\Phi \text{ №1 (p. 1400 + p. 1410 + p. 1420 + p. 1450) - (p. 1000 + p. 1010 + p. 1020) / \Phi \text{ №1 (p. 1050 + p. 1100 + p. 1120 + p. 1125 + p. 1130 + p. 1135 + p. 1140 + p. 1145 + p. 1150 + p. 1155 + p. 1161 + p. 1162 + p. 1163 + p. 1165)}}{\text{Відношення власних оборотних коштів до загальної величини оборотних коштів}}$		Показує наявність власних оборотних коштів у державного закладу вищої освіти, необхідних для його фінансової стійкості	Більше або дорівнює 0,1. Чим вищий показник, тим кращий фінансовий стан

## Продовження табл. 3.2.

1	2	3	4	5	6
12.	Маневреність	Ф №1 (р. 1400+ р. 1410 + р. 1420 + р. 1450) – (р. 1000 + р. 1020 + р. 1030) / Ф №1 (р. 1400+ р. 1410 + р. 1420)	Відношення власних оборотних коштів до загальної величини власних коштів	Здатність підтримувати рівень власного оборотного капіталу до поповнювати оборотні кошти за рахунок власних джерел	0,2-0,5. Для державних закладів вищої освіти показник невисокий внаслідок роду діяльності
13.	Коефіцієнт фінансової стабільності	Ф № (р. 1400 + р. 1410 + р. 1420 + р. 1450) / Ф №1 (р. 1500 + р. 1510 + р. 1520 + р. 1530 + р. 1540 + р. 1555 + р. 1560 + р. 1575)	Сума власного капіталу / Сума позикового капіталу	Показує скільки власного капіталу припадає на 1 гривню позикового	Не менше 0,8
14.	Коефіцієнт співвідношення кредиторської та дебіторської заборгованості	Ф №1 (р. 1540+ р. 1545 + р. 1555 + р. 1560 + р. 1565 + р. 1575) / Ф №1 (р. 1120 + р. 1125 + р. 1135 + р. 1140 + р. 1150)	Сума кредиторської заборгованості ДЗВО / Сума дебіторської заборгованості	Характеризує співвідношення кредиторської та дебіторської заборгованостей	Наближене до 1
15.	Коефіцієнт співвідношення власного капіталу до необоротних активів	Ф №1 (р. 1400 + р. 1410 + р. 1420 + р. 1450) / Ф №1 (р. 1000 + р. 1010 + р. 1020 + р. 1030)	Сума власного капіталу / Сума необоротних активів	Показує скільки власного капіталу припадає на 1 гривню необоротних активів державного закладу вищої освіти	Наближене до 1
16.	Коефіцієнт співвідношення зобов'язань до валюти балансу	Ф №1 (р. 1500 + р. 1510 + р. 1520 + р. 1530 + р. 1540 + р. 1555 + р. 1560 + р. 1565 + р. 1570 + р. 1575) / Ф №1 (р. 1800)	Сума зобов'язань ДЗВО / Валюта балансу ДЗВО	Показує яка величина зобов'язань припадає на 1 гривню валюти балансу державного закладу вищої освіти.	<1

Джерело: Уточнено автором на основі [14, с. 54-35; 11; 127].

Вище наведена методика дозволить здійснити аналіз фінансового стану державного закладу вищої освіти та визначити вектори прийняття управлінських рішень в розвитку закладів вищої освіти.

Для апробації методики аналізу фінансового стану було обрано державні заклади вищої освіти свого регіону та держави загалом.

Здійснивши відповідні розрахунки та розрахувавши абсолютні відхилення коефіцієнтів фінансової стійкості можна зробити наступні висновки.

Коефіцієнт забезпечення запасів власними коштами ДЗВО №1 (табл. 3.3) має позитивну тенденцію, у 2018 році даний показник збільшився

на 1,44 в порівнянні з попереднім роком та становив 2,28, коефіцієнт показує якою мірою запаси були покриті власними коштами для заходів статутної діяльності.

Таблиця 3.3.

**Аналіз динаміки фінансового стану державного закладу вищої освіти №1**

<i>Коефіцієнт</i>	2016	2017	2018	<i>Абсолютне відхилення</i>	
				2018/2017	2018/2016
Коефіцієнт забезпечення запасів власними коштами	1,09	0,84	2,28	1,44	1,20
Коефіцієнт маневреності власного капіталу	0,14	0,11	0,12	0,01	-0,02
Коефіцієнт стабільності структури оборотних коштів	0,77	0,39	0,84	0,46	0,07
Коефіцієнт реальної вартості основних засобів	0,74	0,65	0,69	0,03	-0,05
Коефіцієнт автономії (фінансової незалежності)	0,93	0,84	0,97	0,13	0,03
Коефіцієнт фінансування (фінансового ризику)	0,07	0,09	0,03	-0,06	-0,04
Коефіцієнт заборгованості	0,06	0,07	0,03	-0,04	-0,03
Коефіцієнт поточної заборгованості	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Коефіцієнт довготермінової фінансової незалежності	0,93	0,84	0,97	0,13	0,03
Коефіцієнт співвідношення позичкових і власних коштів	0,07	0,09	0,03	-0,06	-0,04
Забезпеченість власними оборотними коштами	1,01	0,71	1,87	1,16	0,87
Маневреність	0,15	0,11	0,15	0,04	0,00
Коефіцієнт фінансової стабільності	14,25	11,39	30,98	19,59	16,74
Коефіцієнт співвідношення кредиторської та дебіторської заборгованості	2,44	3,41	3,18	-0,24	0,74
Коефіцієнт співвідношення власного капіталу до необоротних активів	1,16	1,12	1,14	0,02	-0,02
Коефіцієнт співвідношення зобов'язань до валюти балансу	0,07	0,07	0,03	-0,04	-0,03

Маневреність власного капіталу показує частину власного капіталу яка знаходиться в обігу. Даний показник майже досягає нормативного значення, в 2018 році він становив 0,12, однак в порівнянні з 2016 роком він зменшився на 0,02, дані зміни могли бути спричиненні збільшенням незавершених капітальних інвестицій.

Коефіцієнт стабільності структури оборотних коштів носить позитивну тенденцію у 2018 році коефіцієнт збільшився на 0,46 і сягнув найвищого свого значення за три останні роки – 0,84, такі зміни були спричинені збільшенням власного капіталу.

Аналіз питомої ваги основних засобів у загальному капіталі ДЗВО №1 показав, що в 2017 році відбулося зменшення показника до 0,65 у порівнянні з 2016 роком, однак у 2018 році показник зріс і становив – 0,69, що є позитивною тенденцією.

Аналізуючи коефіцієнт автономії, слід зазначити те, що протягом досліджуваного періоду показник був більше свого нормативного значення, що є позитивною тенденцією. Даний показник показує в якій мірі обсяг використовуваних ДЗВО №1 активів сформований за рахунок власного капіталу. В 2018 році показник становив 0,97 – це означає, що сума власного капіталу ДЗВО №1 майже повністю покриває загальну суму капіталу ДЗВО №1 і показує на скільки він є незалежним від зовнішніх джерел фінансування.

Коефіцієнт фінансування носить позитивну тенденцію, у 2018 році він зменшився до 0,03. Зменшення коефіцієнта було спричинено зменшенням поточних зобов'язань та свідчить про зменшення залежності ДЗВО №1 від зовнішніх джерел фінансування. За рахунок зменшення поточних зобов'язань відбулося зменшення значення коефіцієнта заборгованості та відсутність значень по коефіцієнту поточної заборгованості. Дані зміни носять позитивну тенденцію та свідчать про зменшення запозиченого капіталу в загальній сумі капіталу ДЗВО №1.

Коефіцієнт довготермінової фінансової незалежності в 2018 році зріс на 0,13 і становив 0,97 значення даного показника характеризує ступінь його незалежності від короткотермінових запозичених джерел фінансування. Аналіз співвідношення позичкових і власних коштів показав, що в 2018 році коефіцієнт становив 0,03. Дане значення є набагато менше допустимого максимуму нормативного значення та свідчить про високу фінансову стійкість і незалежність від зовнішніх джерел.

Коефіцієнт забезпеченості власними оборотними коштами значно вищий допустимої норми, протягом усього досліджуваного періоду найбільше значення було у 2018 році – 1,87, що на 1,16 більше ніж у 2017 році. Така тенденція є позитивною, оскільки чим вищий показник, тим кращий фінансовий стан закладу вищої освіти.

Коефіцієнт маневреності в 2018 році збільшився на 0,04, та становив 0,15. Враховуючи рід діяльності закладів вищої освіти, та звертаючи увагу на те, що вони є бюджетними установами, даний показник невисокий.

Коефіцієнт фінансової стабільності в 2018 році становив 30,98, що на 19,59 більше ніж в попередньому році. Такі зміни є позитивними для державних закладів вищої освіти та свідчать про високу фінансову стабільність, оскільки власного капіталу в рази більше припадає на 1 гривню позикового.

Аналіз співвідношення кредиторської та дебіторської заборгованості показав, що в навчального закладу кредиторська заборгованість більша ніж дебіторська і значення показника становить 3,18, що на 0,24 менше ніж у 2017 році.

Коефіцієнт співвідношення власного капіталу до необоротних активів в 2018 році збільшився на 0,02 і становив 1,14, даний коефіцієнт показує скільки власного капіталу припадає на 1 грн. необоротних активів ДЗВО №1.

Коефіцієнт співвідношення зобов'язань до валюти балансу в 2018 році зменшився на 0,04 і в 2018 році становив 0,03. Даний показник носить позитивну тенденцію, а низьке значення показника вказує на те, що ДЗВО №1 має малий обсяг зобов'язань.

Аналізуючи ДЗВО №2 (табл. 3.4.) слід зазначити наступне. Коефіцієнт забезпечення запасів власними коштами ДЗВО №2 має негативну тенденцію, у 2018 році даний показник зменшився на 0,37 в порівнянні з попереднім роком та становив 5,34.

Коефіцієнт маневреності власного капіталу показує частину власного капіталу яка знаходиться в обігу. Даний показник вище нормативного значення, в 2018 році він становив 0,29, в порівнянні з 2016 роком він

збільшився на 0,19, дані зміни були спричиненні збільшенням власного капіталу.

Таблиця 3.4.

**Аналіз динаміки фінансового стану державного закладу вищої освіти №2**

<i>Коефіцієнт</i>	2016	2017	2018	<i>Абсолютне відхилення</i>	
				2018/2017	2018/2016
Коефіцієнт забезпечення запасів власними коштами	3,02	5,71	5,34	-0,37	2,32
Коефіцієнт маневреності власного капіталу	0,10	0,22	0,29	0,07	0,19
Коефіцієнт стабільності структури оборотних коштів	0,49	0,63	0,68	0,06	0,19
Коефіцієнт реальної вартості основних засобів	0,77	0,67	0,63	-0,05	-0,15
Коефіцієнт автономії (фінансової незалежності)	0,86	0,87	0,88	0,00	0,02
Коефіцієнт фінансування (фінансового ризику)	0,01	0,15	0,14	-0,01	0,14
Коефіцієнт заборгованості	0,00	0,13	0,12	0,00	0,12
Коефіцієнт поточної заборгованості	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Коефіцієнт довготермінової фінансової незалежності	0,86	0,87	0,88	0,01	0,02
Коефіцієнт співвідношення позичкових і власних коштів	0,01	0,15	0,14	-0,01	0,14
Забезпеченість власними оборотними коштами	0,38	0,63	0,67	0,04	0,29
Маневреність	0,10	0,22	0,29	0,06	0,19
Коефіцієнт фінансової стабільності	167,18	6,75	7,02	0,27	-160,16
Коефіцієнт співвідношення кредиторської та дебіторської заборгованості	0,02	9,08	13,91	4,82	13,89
Коефіцієнт співвідношення власного капіталу до необоротних активів	1,11	1,28	1,40	0,12	0,29
Коефіцієнт співвідношення зобов'язань до валюти балансу	0,005	0,129	0,125	-0,004	0,12

Коефіцієнт стабільності структури оборотних коштів носить позитивну тенденцію у 2018 році коефіцієнт збільшився на 0,07 і сягнув найвищого свого значення за три останні роки – 0,68, такі зміни були спричиненні збільшенням власного капіталу.

Аналіз питомої ваги основних засобів у загальному капіталі ДЗВО №2 показав, що з кожним роком відбувається зменшення показника у 2018 році в

порівнянні з 2016 роком, показник зменшився на 0,15 і становив – 0,63, що є негативною тенденцією.

Аналізуючи коефіцієнт автономії, варто відмітити, що протягом досліджуваного періоду показник був більше свого нормативного значення і це є позитивною тенденцією. В 2018 році показник становив 0,88 – це означає, що сума власного капіталу ДЗВО №2 майже повністю покриває загальну суму капіталу ДЗВО №2 і показує на скільки він є незалежним від зовнішніх джерел фінансування та показує в якій мірі обсяг використовуваних ДЗВО №2 активів сформований за рахунок власного капіталу.

Коефіцієнт фінансування носить позитивну тенденцію, у 2018 році він зменшився до 0,14. Зменшення коефіцієнта було спричинено зменшенням довгострокових зобов'язань та свідчить про зменшення залежності ДЗВО №2 від зовнішніх джерел фінансування. За рахунок зменшення довгострокових зобов'язань відбулося зменшення значення коефіцієнта заборгованості та відсутність значень по коефіцієнту поточної заборгованості. Дані зміни носять позитивну тенденцію та свідчать про зменшення запозиченого капіталу в загальній сумі капіталу ДЗВО №2.

Коефіцієнт довготермінової фінансової незалежності в 2018 році становив 0,88 значення даного показника характеризує ступінь його незалежності від короткотермінових запозичених джерел фінансування. Аналіз співвідношення позичкових і власних коштів показав, що в 2018 році коефіцієнт становив 0,14. Дане значення є набагато менше допустимого максимуму нормативного значення та свідчить про високу фінансову стійкість і незалежність від зовнішніх джерел.

Коефіцієнт забезпеченості власними оборотними коштами вищий нормативного значення, протягом усього досліджуваного періоду найбільше значення було у 2018 році – 0,67, що на 0,29 більше ніж у 2016 році. Така тенденція є позитивною, оскільки чим вищий показник, тим кращий фінансовий стан закладу вищої освіти.



Коефіцієнт маневреності в 2018 році збільшився на 0,19 в порівнянні з 2016 роком, та становив 0,29. Враховуючи рід діяльності закладів вищої освіти, та звертаючи увагу на те, що вони є бюджетними установами, даний показник невисокий.

Коефіцієнт фінансової стабільності в 2016 році становив 167,18, це пов'язано з великим обсягом власного капіталу та малим обсягом зобов'язань. У 2018 році показник значно зменшився та становив 7,02. Не зважаючи на такий великий стрибок у відхиленні показників, вони все одно знаходяться в межах нормативного значення та свідчать про високу фінансову стабільність.

Коефіцієнт співвідношення кредиторської та дебіторської заборгованості показав, що в ДЗВО №2 кредиторська заборгованість значно більша ніж дебіторська і значення показника становить 13,91, що на 13,89 більше ніж у 2016 році.

Коефіцієнт співвідношення власного капіталу до необоротних активів в 2018 році збільшився на 0,12 і становив 1,4, даний коефіцієнт показує скільки власного капіталу припадає на 1 грн. необоротних активів ДЗВО №2.

Коефіцієнт співвідношення зобов'язань до валюти балансу в 2018 році становив 0,125. Даний показник носить позитивну тенденцію, а низьке значення показника вказує на те, що ДЗВО №2 має низький обсяг зобов'язань.

Аналіз коефіцієнту забезпечення запасів власними коштами ДЗВО №3 (табл. 3.5.) має позитивну тенденцію, з кожним роком коефіцієнт збільшується. У 2018 році даний показник збільшився на 0,59 в порівнянні з попереднім роком та становив 3,87, коефіцієнт показує якою мірою запаси були покриті власними коштами для заходів статутної діяльності.

Маневреність власного капіталу показує частину власного капіталу яка знаходиться в обігу. Даний показник нижче нормативного значення, в 2018 році він зменшився на 0,04 і становив 0,05, дані зміни є негативними.

Таблиця 3.5.

**Аналіз динаміки фінансового стану державного закладу вищої освіти №3**

<i>Коефіцієнт</i>	2016	2017	2018	<i>Абсолютне відхилення</i>	
				2018/2017	2018/2016
Коефіцієнт забезпечення запасів власними коштами	2,59	3,28	3,87	0,59	1,27
Коефіцієнт маневреності власного капіталу	0,06	0,08	0,05	-0,04	-0,02
Коефіцієнт стабільності структури оборотних коштів	0,71	0,63	0,71	0,08	0,00
Коефіцієнт реальної вартості основних засобів	0,90	0,86	0,94	0,07	0,03
Коефіцієнт автономії (фінансової незалежності)	0,97	0,95	0,98	0,03	0,01
Коефіцієнт фінансування (фінансового ризику)	0,01	0,03	0,01	-0,02	0,00
Коефіцієнт заборгованості	0,01	0,03	0,01	-0,02	0,00
Коефіцієнт поточної заборгованості	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Коефіцієнт довготермінової фінансової незалежності	0,97	0,95	0,98	0,03	0,01
Коефіцієнт співвідношення позичкових і власних коштів	0,01	0,03	0,01	-0,02	0,00
Забезпеченість власними оборотними коштами	0,70	0,71	0,69	-0,02	0,00
Маневреність	0,06	0,08	0,05	-0,04	-0,02
Коефіцієнт фінансової стабільності	71,19	28,64	69,65	41,01	-1,55
Коефіцієнт співвідношення кредиторської та дебіторської заборгованості	1,61	6,86	7,45	0,59	5,84
Коефіцієнт співвідношення власного капіталу до необоротних активів	1,07	1,09	1,05	-0,04	-0,02
Коефіцієнт співвідношення зобов'язань до валюти балансу	0,0136	0,0332	0,0141	-0,0191	0,0005

Коефіцієнт стабільності структури оборотних коштів носить позитивну тенденцію у 2018 році коефіцієнт становив 0,71, що на 0,08 більше ніж у попередньому періоді. Такі зміни могли бути спричиненні збільшенням власного капіталу.

Коефіцієнт реальної вартості основних засобів ДЗВО №3 показав, що 2017 році відбулося зменшення показника до 0,86 у порівнянні з 2016 роком, однак у 2018 році показник зріс на 0,08 і становив – 0,94, що є позитивною

тенденцією, такі зміни виникли за рахунок збільшення вартості основних засобів.

Аналізуючи коефіцієнт автономії, слід зазначити те, що протягом досліджуваного періоду показник був більше свого нормативного значення, що є позитивною тенденцією. В 2018 році показник становив 0,98 – це означає, що сума власного капіталу ДЗВО №3 майже повністю покриває загальну суму капіталу і показує на скільки він є незалежним від зовнішніх джерел фінансування.

Коефіцієнт фінансування носить позитивну тенденцію, у 2018 році він зменшився до 0,01. Зменшення коефіцієнта було спричинено зменшенням зобов'язань та свідчить про зменшення залежності ДЗВО №3 від зовнішніх джерел фінансування. За рахунок зменшення поточних зобов'язань відбулося зменшення значення коефіцієнта заборгованості та відсутність значень по коефіцієнту поточної заборгованості.

Коефіцієнт довготермінової фінансової незалежності в 2018 році становив 0,98 значення даного показника характеризує ступінь його незалежності від короткотермінових запозичених джерел фінансування. Аналіз співвідношення позичкових і власних коштів показав, що в 2018 році коефіцієнт зменшився на 0,02 і становив 0,01. Дане значення є набагато менше допустимого максимуму нормативного значення та свідчить про високу фінансову стійкість і незалежність від зовнішніх джерел.

Коефіцієнт забезпеченості власними оборотними коштами вищий нормативного значення. У 2018 році в порівнянні з 2017 роком показник зменшився на 0,02 і становив 0,69. Незважаючи на зменшення значення показника, його значення є позитивним та більшим ніж нормативний показник.

Коефіцієнт маневреності в 2018 році зменшився на 0,04, та становив 0,05. Враховуючи рід діяльності закладів вищої освіти, та звертаючи увагу на те, що вони є бюджетними установами, даний показник невисокий. Зазначений показник характеризує здатність підтримувати рівень власного оборотного капіталу.

Коефіцієнт фінансової стабільності в 2018 році становив 69,65, що на 41,01 більше ніж в попередньому році. Таке значення показника свідчить про те, що сума власного капіталу значно перевищує суму позикового капіталу. Така тенденція свідчать про високу фінансову стабільність ДЗВО №3.

Коефіцієнт співвідношення кредиторської та дебіторської заборгованості показав, що в навчального закладу кредиторська заборгованість більша ніж дебіторська. В 2018 році в порівнянні з 2016 роком показник зріс на 5,84 і становив 7,45. Такі зміни носять дещо негативний характер, оскільки збільшилася заборгованість за кредитами.

Коефіцієнт співвідношення власного капіталу до необоротних активів в 2018 році зменшилася на 0,04 і становив 1,05. Таке значення знаходиться в межах норми, та показує скільки власного капіталу припадає на 1 грн. необоротних активів ДЗВО №3.

Коефіцієнт співвідношення зобов'язань до валюти балансу в 2018 році зменшився на 0,0191 і в 2018 році становив 0,0141. Низьке значення показника вказує на те, що ДЗВО №3 має значно менший обсяг зобов'язань в порівнянні з валютою балансу.

Коефіцієнт забезпечення запасів власними коштами ДЗВО №4 (табл. 3.6.) має негативну тенденцію, у 2018 році в порівнянні з 2016 роком. Даний показник зменшився на 3,65 та становив 0,44. Такі зміни виникли за рахунок збільшення вартості запасів та зменшення загальної суми власного капіталу.

Маневреність власного капіталу показує частину власного капіталу яка знаходиться в оббігу. Даний показник нижче нормативного значення оскільки, як вище зазначалося, відбулося зменшення власного капіталу та збільшення власних оборотних коштів. В 2018 році показник зменшився в порівнянні з попереднім роком і становив 0,01.

Коефіцієнт стабільності структури оборотних коштів носить негативну тенденцію протягом всього досліджуваного періоду. У 2018 році коефіцієнт зменшився на 0,95 і сягнув найнижчого свого значення за три останні роки – 0,13, такі зміни були спричиненні зменшенням власного капіталу.

Таблиця 3.6.

**Аналіз динаміки фінансового стану державного закладу вищої освіти №4**

<i>Коефіцієнт</i>	2016	2017	2018	<i>Абсолютне відхилення</i>	
				2018/2017	2018/2016
Коефіцієнт забезпечення запасів власними коштами	4,09	2,21	0,44	-1,77	-3,65
Коефіцієнт маневреності власного капіталу	0,03	0,03	0,01	-0,02	-0,03
Коефіцієнт стабільності структури оборотних коштів	1,09	0,47	0,13	-0,34	-0,95
Коефіцієнт реальної вартості основних засобів	0,904	0,903	0,904	0,001	0,000
Коефіцієнт автономії (фінансової незалежності)	0,97	0,96	0,94	-0,01	-0,03
Коефіцієнт фінансування (фінансового ризику)	0,03	0,04	0,05	0,01	0,02
Коефіцієнт заборгованості	0,03	0,04	0,06	0,01	0,03
Коефіцієнт поточної заборгованості	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Коефіцієнт довготермінової фінансової незалежності	0,97	0,96	0,94	-0,01	-0,03
Коефіцієнт співвідношення позичкових і власних коштів	0,03	0,04	0,06	0,01	0,03
Забезпеченість власними оборотними коштами	1,02	0,81	0,66	-0,15	-0,35
Маневреність	0,03	0,03	0,01	-0,02	-0,03
Коефіцієнт фінансової стабільності	31,88	22,61	16,96	-5,64	-14,92
Коефіцієнт співвідношення кредиторської та дебіторської заборгованості	0,92	3,05	2,68	-0,37	1,76
Коефіцієнт співвідношення власного капіталу до необоротних активів	1,04	1,03	1,01	-0,02	-0,03
Коефіцієнт співвідношення зобов'язань до валюти балансу	0,03	0,04	0,06	0,02	0,03

Аналіз питомої ваги основних засобів у загальному капіталі ДЗВО №4 показав, що в 2017 році відбулося незначне збільшення показника до 0,904 у порівнянні з 2017 роком. Збільшення показника є позитивною тенденцією.

Аналізуючи коефіцієнт автономії, слід зазначити те, що протягом досліджуваного періоду показник був більше свого нормативного значення, що є позитивним. Однак значення показника з кожним роком зменшується і в 2018 році він становив 0,94. Зазначений коефіцієнт показує в якій мірі обсяг використовуваних ДЗВО №4 активів сформований за рахунок власного капіталу.

Коефіцієнт фінансування набув негативної тенденції, у 2018 році він збільшився до 0,05, але це не настільки критично оскільки показник набагато менше допустимого нормативного значення. Збільшення коефіцієнта було спричинено збільшенням зобов'язань та свідчить про збільшення залежності ДЗВО №4 від зовнішніх джерел фінансування.

Коефіцієнт довготермінової фінансової незалежності в 2018 році зменшився на 0,01 і становив 0,94 значення даного показника характеризує ступінь його незалежності від короткотермінових запозичених джерел фінансування. Аналіз співвідношення позичкових і власних коштів показав, що в 2018 році коефіцієнт становив 0,06, дане значення свідчить про високу фінансову стійкість і незалежність від зовнішніх джерел.

Коефіцієнт забезпеченості власними оборотними коштами вищій допустимої норми, однак протягом усього досліджуваного періоду найбільше значення було у 2016 році – 1,02, що на 0,35 більше ніж у 2018 році. Така тенденція є негативною, оскільки спостерігається зниження фінансового стану закладу вищої освіти.

Коефіцієнт маневреності в 2018 році зменшився на 0,02, та становив 0,01. Негативні тенденції відбуваються за рахунок зменшення власних оборотних коштів.

Коефіцієнт фінансової стабільності в 2018 році становив 16,96, що на 14,92 менше ніж в 2016 році. Такі зміни є негативними та свідчать про зниження фінансової стабільності, однак в цілому значення показника є досить високим.

Аналіз співвідношення кредиторської та дебіторської заборгованості показав, що в ДЗВО №4 кредиторська заборгованість більша ніж дебіторська і значення показника становить 2,68, що на 0,37 менше ніж у 2017 році.

Коефіцієнт співвідношення власного капіталу до необоротних активів в 2018 році зменшився на 0,02 і становив 1,01, даний коефіцієнт показує скільки власного капіталу припадає на 1 грн. необоротних активів ДЗВО №4. Протягом досліджуваного періоду спостерігається зменшення значення показника.

Коефіцієнт співвідношення зобов'язань до валюти балансу в 2018 році збільшився на 0,02 і в 2018 році становив 0,06. Даний показник менше допустимого нормативного значення та вказує яка величина зобов'язань припадає на 1 гривню валюти балансу.

Підсумовуючи хочемо зазначити, по усіх чотирьох державних закладах вищої освіти, варто зазначити, що всі вони є фінансово стійкими на ринку освітніх послуг. Тенденція щодо зменшення деяких показників не дозволяє однозначно відповісти за рахунок чого відбулося зменшення, необхідно здійснювати детальніший аналіз показників та аналізувати фактори, які могли спричинити дані зміни. В свою чергу повна оцінка фінансового стану стане підґрунтям для прийняття ефективних управлінських рішень.

Інформаційним забезпеченням зазначеної методики виступають дані не тільки фінансового, а й управлінського обліку ДЗВО. В той же час, отримані в наслідок застосування зазначеної методики, показники слугуватимуть інформаційним підґрунтям прийняття управлінських рішень на рівні головного розпорядника бюджетних коштів, а саме Міністерства освіти і науки України, виступаючи таким чином елементом аналітичної складової його управлінського обліку.

Реалізація вказаного завдання 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.

### Висновки до розділу 3

1. За наявності значних прогалин в дослідженні теоретико-методичних питань контрольної складової управлінського обліку ДЗВО, обґрунтовано запровадження у застосування поняття “контрольний кластер управлінського обліку в ДЗВО” під яким пропонується розуміти інформаційну підсистему управлінського обліку вказаних суб’єктів господарювання, що базується на даних підсистеми кошторисно-бюджетного планування та обліку і калькулюванні ДЗВО, використовує методи аналітичного кластеру, в межах якої здійснюється моніторинг та нагляд за досягненням планових/бюджетних показників задля оцінки ефективності діяльності останніх в контексті їх вертикально-горизонтальної структури задля забезпечення впливу апарату управління на роботу ДЗВО та структурних підрозділів на досягнення місії та стратегічної мети ДЗВО.

2. На розвиток теоретичних позицій контрольного кластеру управлінського обліку в ДЗВО умотивовано виокремлення таких класифікаційних ознак його видів: за ієрархією процесу створення продуктів діяльності – контроль робочих місць, контроль центрів відповідальності та контроль ДЗВО в цілому; за частотою проведення управлінського контролю: поточний контроль, періодичний контроль, разовий контроль. Акцентовано на необхідності вивчення не тільки фінансових (витрат, доходів, фінансових результатів, вартості відповідних ресурсів, грошовий вираз зобов’язань тощо), а й нефінансових (забезпечення трудовими ресурсами, плинність кадрів, використання робочого часу, забезпечення установи необоротними активами та їх завантаження, забезпечення установи матеріальними ресурсами, якість наданих послуг тощо) показників.

3. Наголошено на важливій ролі в управлінському контролі оцінки діяльності центрів відповідальності ДЗВО, яка полягає у визначенні результативності та ефективності діяльності відповідних структурних підрозділів вказаного суб’єкту господарювання. На основі опрацювання



загальних підходів щодо контрольної оцінки діяльності центрів відповідальності, в контексті особливостей діяльності ДЗВО, здійснено адаптацію системи загальних коефіцієнтних показників для проведення моніторингу діяльності центрів відповідальності ДЗВО в межах управлінського контролю, що передбачає послідовну сукупність показників, що включають планові (бюджетні/кошторисні) показники та фактичні дані обліку. У наслідок опрацювання нормативно-правових документів щодо регламентації формування бюджетних програм, звітів за ними, а також формування результативних показників бюджетної програми загалом та в галузі вищої освіти зокрема, умотивовано уточнення їх складу на мікро-рівні – конкретних ДЗВО.

4. На розвиток теоретичних положень аналітичної складової управлінського обліку обґрунтовано включення до тезауруса останнього, поняття “аналітичний кластер управлінського обліку в ДЗВО” під яким пропонується розуміти інформаційну підсистему управлінського обліку вказаних суб’єктів господарювання, що базується на даних їх підсистем кошторисно-бюджетного планування, обліку і калькулювання та запит підсистеми контролю, в межах якої здійснюється моніторинг та оцінка досягнення ними планових/бюджетних показників, ефективності їх діяльності вказаних суб’єктів господарювання в контексті їх вертикально-горизонтальної структури задля забезпечення впливу апарату управління на роботу ДЗВО та структурних підрозділів на досягнення місії на стратегічній мети ДЗВО.

5. Вивчення особливостей діяльності ДЗВО та їх прямого та опосередкованого впливу на формування аналітичного кластеру управлінського обліку вказаних суб’єктів господарювання дозволило сформувати таке поле об’єктного дослідження: аналіз витрат (в контексті сформованої в розділі 2 класифікації витрат), аналіз доходів (в розрізі видів, фондів, груп та підгруп в контексті факторів), аналіз фінансових результатів (в розрізі видів в контексті факторів), аналіз “витрати – обсяг діяльності –

чистий надлишок”, аналіз діяльнісних ресурсів, аналіз відхилень фактичних показників від показників бюджетів, аналіз виконання кошторисів за центрами кошторисного планування, аналіз результативних показників бюджетних програм до виконання, аналіз інвестиційних проектів, аналіз фінансової відповідальності, аналіз в межах стратегічного планування (надлишковості (продукту діяльності та за споживачем/замовником послуг/робіт), SWOT-аналіз тощо).

6. У наслідок опрацювання існуючих підходів до формування результативних показників в цілому, та в галузі “Освіта” та “Наука” зокрема, запропоновано сукупність результативних показників основної функціональної та допоміжної інфраструктурної діяльності ДЗВО, яка представлена: показниками продукту, показниками витрат, показниками ефективності, показниками якості (традиційні набули подальшого розвитку), показниками економічності, показниками стійкості (розбудовані автором), де: показники економічності характеризують дотримання суворого режиму економії у використанні коштів загального та спеціального фондів, показники стійкості характеризують фінансову стійкість ДЗВО.

7. На підставі опрацювання підходів до визначення фінансової стійкості загалом та бюджетних установ зокрема, уточнено власне поняття під яким пропонується розуміти їх здатність постійного функціонування в мінливому конкурентному середовищі через стійкий баланс доходів і витрат загального фонду та перевищення доходів над витратами спеціального фонду з метою забезпечення їх інвестиційно-інноваційного розвитку. У наслідок опанування оновлених підходів до методології та техніки складання бухгалтерської звітності, адаптовано до нових умов методика визначення фінансової стійкості ДЗВО.

Основні результати дослідження за третім розділом опубліковані у працях: [202, 218, 235, 236, 258, 259].

## ВИСНОВКИ

1. 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 1,5 мільйона студентів. 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 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-організаційних положень управлінського обліку у ДЗВО неможливе без опрацювання базових вихідних теоретичних положень. В роботі доведено, що питання продукту діяльності основної продуктивної інституції в сфері вищої освіти нашої країни – державних закладів вищої освіти – залишилися слабо опрацьованими. На підставі вивчення існуючого підходу до класифікації видів діяльності ДЗВО запропоновано наступний їх розподіл: основна функціональна – під якою пропонується розуміти діяльність ДЗВО в сфері освіти та науки відповідно до їх функціонального призначення; допоміжна інфраструктурна, що пов'язана з організацією основної функціональної діяльності та інфраструктурному супроводі останньої. Умотивовано, що доречним буде апелювання до навчально-педагогічної послуги ДЗВО, під якою пропонується розуміти “результат цілеспрямованої освітньої діяльності вказаних суб'єктів господарювання, яка має виховничий характер, на задоволення потреб здобувача освіти в отриманні сукупності знань, навичок, умінь та розвитку його талантів, інтелектуальних, творчих і фізичних здібностей, формуванні цінностей і необхідних для його успішної самореалізації компетентностей, що має відповідну споживчу вартість”. В

свою чергу доведено, що “наукова робота ДЗВО являє собою дослідну, проекту, конструкторську, технологічну, пошукову діяльність в сфері науки, що має конкретний результат у вигляді відповідним чином формалізованих нових знань або/та матеріальних продуктів (зразків, конструкцій, іншої продукції), що мають відповідну споживчу вартість”. Сформовані визначення основних продуктів діяльності ДЗВО вирізняються конкретизацією суб’єктно-об’єктного поля щодо останніх, акцентуванням їх економічного контенту на тлі суспільно-діяльнісних характеристик. Запропоноване уточнення існуючого термінологічного поля господарської діяльності ДЗВО дозволить вірно ідентифікувати найбільш важливі сегменти діяльності вказаних суб’єктів господарювання, а отже, в їх межах, чітко окреслити конкретні об’єкти управління. На підставі вище отриманих результатів та опрацювання існуючих підходів до ідентифікації послуг, що надаються ДЗВО, пропонується така класифікація видів продуктів діяльності ДЗВО в розрізі власне видів діяльності: основна функціональна (навчально-педагогічні послуги, наукові роботи), допоміжна інфраструктурна (послуги організаційного характеру, послуги та роботи інфраструктурного характеру), з подальшою деталізацією за видами продукту діяльності. Сформована класифікація видів продуктів діяльності ДЗВО в розрізі власне оновлених видів діяльності дозволить здійснити необхідне сегментування найважливішої інформації для прийняття управлінських рішень як в обліковому, так і аналітичному аспектах.

2. В процесі дослідження встановлено, що 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, а саме: застосування програмно-цільового методу у плануванні та виконанні бюджетів; необхідність оптимізації бюджетних ресурсів в умовах жорсткого бюджетного дефіциту; ідентифікація – формальна з боку держави і фактична з боку споживачів кінцевого продукту

– ДЗВО в якості товаровиробника, де товаром виступає специфічний результат їх діяльності – навчально-педагогічна послуга та наукові роботи; потреба у модернізації системи управління ДЗВО в умовах відкритості світового ринку освітніх послуг, значних переваг та високої конкурентоздатності іноземних ЗВО на тлі нестабільної економічної ситуації в Україні; постановка завдання із спрямування усіх зусиль на забезпечення фінансової стійкості ДЗВО; необхідність формування системи показників ефективності їх діяльності на запит апарату управління зовнішнього та внутрішнього кола; остаточне запровадження НП(С)БОДС в межах бюджетного обліку, які, фактично, уособлюють собою підходи загальноєвропейських в світі позицій фінансового обліку. 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.

3. На підставі сформованих запитів до підсистеми управлінського обліку ДЗВО з боку зовнішнього управління та управлінської ланки внутрішнього ланцюга управління визначено склад функцій управлінського обліку ДЗВО, до якого обґрунтовано віднести такі як: інформаційна, бюджетна, контрольна, захисна, комунікативна, аналітична, прогностична, яким поставлено у відповідність змістовні завдання. Умотивовано, що функціонально-векторний запит підсистеми управлінського обліку ДЗВО формує її складові, до яких слід віднести: кошторисно-бюджетне планування, що включає кошторисне планування та бюджетування, система калькулювання витрат, облік і контроль за центрами відповідальності, аналіз 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, ціноутворення продукту діяльності ДЗВО. Опрацювання підходів до

визначення принципів управлінського обліку в цілому та зокрема в бюджетних установах дозволило здійснити таку їх адаптацію в контексті об'єкта дослідження з виокремленням та наданням характеристики наступним принципам: організаційно-методичної незалежності, орієнтації на досягнення стратегічних цілей ДЗВО, принцип оцінки результатів діяльності структурних підрозділів ДЗВО, принцип результативності, принцип відповідальності, багатоваріантності, принцип комплексності. Оскільки принципи управлінського обліку безпосередньо впливають на процес продукування інформаційного поля та його кінцевий результат, сформовано критерії інформації управлінського обліку ДЗВО, до яких віднесено наступні: доцільність, корисність, достовірність, зручність та простота, наочність, аналітичність, порівнянність, економічність, оперативність, гнучкість, умовна конфіденційність. Сформовані та представлені елементи теоретичних основ управлінського обліку ДЗВО слугують на продовження формування базових положень вказаної облікової підсистеми з урахуванням сучасних світових підходів та особливостей діяльності та статусності ДЗВО.

4. Розбудова управлінського обліку в ДЗВО потребує формування науково-обґрунтованого підґрунтя та відповідної методичної надбудови в контексті всіх його складових, першою серед яких виступає кошторисно-бюджетне планування. Аргументовано під бюджетуванням діяльності ДЗВО розуміти процес формування та виконання бюджетів різного рівня та об'єктного спрямування вищевказаних суб'єктів господарювання, з метою досягнення встановлених короткострокових цілей та стратегічної мети. Роль і місце бюджетування діяльності ДЗВО, зважаючи на всі особливості їх функціонування, слід визначити в якості елемента системи їх управління як на внутрішньому, так і зовнішньому рівні, якому притаманна власна технологія. На підставі існуючих підходів до бюджетування функціональних бюджетів, а також сформованої у розділі 1 класифікації видів продуктів діяльності ДЗВО, розроблено та запропоновано сукупність функціональних бюджетів доходів та витрат в розрізі видів діяльності ДЗВО за продуктами

останньої, типовий бюджет собівартості продукту діяльності та бюджет управлінських витрат, бюджет витрат діяльності за елементами. Сформовані бюджети забезпечать формування планових показників за функціями, виконуваними ДЗВО, та внутрішньою структурою процесів життєдіяльності вказаних суб'єктів господарювання, які: по-перше, виступають основою контрольно-аналітичної процедури в межах управлінського обліку, а по-друге, – базисом фінансового планування діяльності ДЗВО. Умотивовано, що запровадження бюджетування в процесі постановки управлінського обліку ДЗВО має здійснюватися з урахуванням сталої традиції кошторисного планування, яка існує в межах багатостолітньої практики не тільки господарювання установ соціальної сфери, а й обліку виконання кошторису. Розгляд існуючої побудови діючої форми кошторису бюджетних установ виявив певну невідповідність сучасним вимогам, продиктованим завданнями модернізації системи управління державними фінансами України в частині відповідності бюджетних класифікацій, що покладені в основу кошторису, Керівництву зі статистики державних фінансів 2014. На підставі опрацювання вищевказаного рекомендаційного документу ООН, сформовано нову економічну класифікацію видатків бюджету, на основі якого розроблено та презентовано оновлену форму кошторису бюджетних установ. В роботі умотивовано запровадження поняття центрів кошторисної відповідальності, під якими пропонується розуміти розпорядники бюджетних коштів різного рівня та виконавці бюджетних програм в межах розпорядників бюджетних коштів, які несуть відповідальність за виконання різних видів кошторисів (за індивідуальним кошторисом – кожний ДЗВО; за зведеним кошторисом – відповідні головні розпорядники бюджетних коштів). Доведено необхідність поповнення тезаурусу управлінського обліку ДЗВО поняттям кошторисно-бюджетного планування, під яким пропонується розуміти – процес визначення сукупності показників у вартісній та натуральній формі, формування та виконання на їх основі кошторисів та бюджетів з метою надання інформації апарату управління внутрішнього та

зовнішнього кола для прийняття обґрунтованих управлінських рішень різного рівня субординації з метою досягнення встановлених короткострокових цілей та стратегічної мети.

5. Опрацювання первинних положень класичної теорії обліку витрат дозволило сформувавши класифікацію витрат ДЗВО для підсистеми управлінського обліку в контексті виокремлення таких площин інформаційних запитів: 1) рівень управління: нижній (керівники структурних підрозділів ДЗВО), середній (адміністрація ДЗВО), вищий (керівники МОНУ); 2) функції управління: планування (включає: прогнозування, як інструмент визначення потенціалу ДЗВО, його розрахунок; програмування, як механізм визначення дорожньої карти і завдань розвитку; власне планування, як сукупність методів розрахунку реалізації дорожньої карти і завдань розвитку ДЗВО, у часі та просторі), організація (механізм забезпечення спільності дій колективу ДЗВО в досягненні мети ДЗВО), мотивація (сукупність засобів впливу на колектив ДЗВО задля добровільного з найбільшою ефективністю участі останнього в досягненні мети і завдань ДЗВО), контроль (виявлення відхилень від установлених норм з метою запобігання таких відхилень у майбутньому); 3) складові управлінського обліку: кошторисно-бюджетне планування, обліку за центрами відповідальності, калькулювання продуктів діяльності, контроль за центрами відповідальності, аналіз для прийняття управлінських рішень, ціноутворення продукту діяльності ДЗВО.

6. В контексті виробничої діяльності ДЗВО деталізовано наповнення стандартної номенклатури елементів витрат в межах підсистеми управлінського обліку. Для забезпечення накопичення даних обліку розроблено форму картки обліку витрат діяльності за елементами. Для забезпечення ведення синтетичного та аналітичного обліку, запропоновані аналітичні рахунки в межах рахунків 801 “Витрати розпорядників бюджетних коштів на виконання бюджетних програм” та 811 “Витрати розпорядників коштів на виготовлення продукції (надання послуг, виконання



робіт)» на підставі запровадження додаткового кодування, що передбачає чотирьохзначний алгоритмований цифровий код. Сформовано кореспонденцію рахунків для відображення витрат основної функціональної діяльності, а також таблицю співставлення субрахунків 801/811 та оновлених КЕКВ.

7. В процесі опрацювання теоретичних основ калькулювання продуктів діяльності умотивовано: 1) об'єктами калькулювання, відповідно до сформованої класифікації видів продукту діяльності ДЗВО, вважати їх підвиди; 2) калькуляційні одиниці поділити на кілька груп, які стосовно облікової практики ДЗВО можуть мати такі форми: натуральні (кількісні одиниці виміру), укрупнені (прейскурантний номер продукту, артикул певної кількості продукту), вартісні (гривня вартості продукту), умовно-натуральні (відсоткове відношення на одиницю виміру), експлуатаційні (сила, потужність), трудові (нормо-година), одиниця виконаних робіт та послуг; 3) застосування в управлінському обліку витрат діяльності ДЗВО освітнього характеру – переважно попроцесного методу калькулювання, в управлінському обліку витрат діяльності ДЗВО наукового профілю – здебільшого позамовного методу калькулювання. На підставі опрацьованого складу статей калькулювання для забезпечення проведення первинного його етапу в роботі сформовано калькуляцію кошторисної вартості продукту діяльності ДЗВО.

8. На підставі застосування наукового методу систематики: 1) сформовано визначення управлінської звітності ДЗВО, під яким пропонується розуміти систему взаємопов'язаних і взаємозумовлених показників бюджетно-господарської діяльності, як за центрами відповідальності, так і в цілому ДЗВО за певний період, яка забезпечує потребу в інформації внутрішнього та зовнішнього апарату управління вказаних суб'єктів господарювання; 2) сформовано класифікацію управлінської звітності ДЗВО за 16-ма ознаками; 3) сформовано та представлено пакет управлінської звітності, який включає: звіти про

виконання бюджетів доходів і витрат ДЗВО за видами та підвидами діяльності, звіт про виконання бюджету собівартості продукту діяльності ДЗВО, звіт про виконання адміністративних витрат, звіт про виконання бюджету витрат за елементами, звіт про виконання кошторису витрат щодо продукту діяльності ДЗВО, а також уточнені форми Звіту про надходження та використання коштів загального фонду (форма №2д, №2м), а також Звіт про надходження і використання коштів, отриманих як платні послуги (форма №4-1д, №4-1м).

9. Обґрунтовано запровадження у застосування поняття “контрольний кластер управлінського обліку в ДЗВО” під яким пропонується розуміти інформаційну підсистему управлінського обліку вказаних суб’єктів господарювання, що базується на даних підсистеми кошторисно-бюджетного планування та обліку і калькулюванні ДЗВО, використовує методи аналітичного кластеру, в межах якої здійснюється моніторинг та нагляд за досягненням планових/бюджетних показників задля оцінки ефективності діяльності останніх в контексті їх вертикально-горизонтальної структури задля забезпечення впливу апарату управління на роботу ДЗВО та структурних підрозділів на досягнення місії та стратегічної мети ДЗВО. На розвиток теоретичних позицій контрольного кластеру управлінського обліку в ДЗВО умотивовано виокремлення таких класифікаційних ознак його видів: за ієрархією процесу створення продуктів діяльності – контроль робочих місць, контроль центрів відповідальності та контроль ДЗВО в цілому; за частотою проведення управлінського контролю: поточний контроль, періодичний контроль, разовий контроль. На основі опрацювання загальних підходів щодо контрольної оцінки діяльності центрів відповідальності в контексті особливостей діяльності ДЗВО здійснено адаптацію системи загальних коефіцієнтних показників для проведення моніторингу діяльності центрів відповідальності ДЗВО в межах управлінського контролю, що передбачає послідовну сукупність показників, що включають планові (бюджетні/кошторисні) показники та фактичні дані обліку. У наслідок

опрацювання нормативно-правових документів щодо регламентації формування бюджетних програм, звітів за ними, а також формування результативних показників бюджетної програми загалом та в галузі вищої освіти зокрема, умотивовано уточнення їх складу на мікро-рівні – конкретних ДЗВО.

10. Обґрунтовано включення до тезауруса управлінського обліку поняття “аналітичний кластер управлінського обліку в ДЗВО” під яким пропонується розуміти інформаційну підсистему управлінського обліку вказаних суб’єктів господарювання, що базується на даних їх підсистем кошторисно-бюджетного планування, обліку і калькулювання та запит підсистеми контролю, в межах якої здійснюється моніторинг та оцінка досягнення ними планових/бюджетних показників, ефективності їх діяльності вказаних суб’єктів господарювання в контексті їх вертикально-горизонтальної структури задля забезпечення впливу апарату управління на роботу ДЗВО та структурних підрозділів на досягнення місії на стратегічній мети ДЗВО. Вивчення особливостей діяльності ДЗВО та їх прямого та опосередкованого впливу на формування аналітичного кластеру управлінського обліку вказаних суб’єктів господарювання дозволило сформувати таке поле об’єктного дослідження: аналіз витрат (в контексті раніше сформованої класифікації витрат), аналіз доходів (в розрізі видів, фондів, груп та підгруп в контексті факторів), аналіз фінансових результатів (в розрізі видів в контексті факторів), аналіз “витрати – обсяг діяльності – чистий надлишок”, аналіз діяльнісних ресурсів, аналіз відхилень фактичних показників від показників бюджетів, аналіз виконання кошторисів за центрами кошторисного планування, аналіз результативних показників бюджетних програм до виконання, аналіз інвестиційних проектів, аналіз фінансової відповідальності, аналіз в межах стратегічного планування (надлишковості (продукту діяльності та за споживачем/замовником послуг/робіт); SWOT-аналіз тощо). У наслідок опрацювання існуючих підходів до формування результативних показників в цілому та в галузі

“Освіта” та “Наука” зокрема, запропоновано сукупність результативних показників основної функціональної та допоміжної інфраструктурної діяльності ДЗВО, яка представлена: показниками продукту, показниками витрат, показниками ефективності, показниками якості (традиційні набули подальшого розвитку), показниками економічності, показниками стійкості (розбудовані автором), де: показники економічності характеризують дотримання суворого режиму економії у використанні коштів загального та спеціального фондів; показники стійкості характеризують фінансову стійкість ДЗВО. Уточнено поняття фінансової стійкості ДЗВО під яким пропонується розуміти їх здатність постійного функціонування в мінливому конкурентному середовищі через стійкий баланс доходів і витрат загального фонду та перевищення доходів над витратами спеціального фонду з метою забезпечення їх інвестиційно-інноваційного розвитку. У наслідок опанування оновлених підходів до методології та техніки складання бухгалтерської звітності, адаптовано до нових умов методичку визначення фінансової стійкості ДЗВО.

## СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Амбросов А., Сердюк О. Системний погляд на місію вищої освіти. Вища освіта України. 2007. № 3. С. 21-29.
2. Андрущенко В.П. Освіта в діалозі цивілізацій: зростання комунікативної функції. Діалог цивілізацій: нові принципи організації світу [Текст]: матер. Всесвітньої конф. (24 травня 2002 р., м. Київ). К. : МАУП, 2002. С. 98-100.
3. Андрущенко В.П. Теоретико-методологічні засади модернізації вищої освіти в Україні на рубежі століть (за матеріалами доповіді, виголошеної на засіданні загальних зборів АПН України 23 листопада 2000 р.). Вища освіта України [Текст]. 2001. № 2. С. 5-13.
4. Антошкіна Л.І. Науково-методичні основи державного регулювання вищої освіти: дис. на здобуття наук. ступеня д-ра. екон. наук спец. 08.02.03. К.: [б. в.], 2005. 420 с.
5. Апчерч А. Управленческий учет: принципы и практика / Пер. с англ. Под ред. Я.В. Соколова, И.А. Смирновой. М. Финансы и статистика, 2002. 952 с.
6. Атамас П.Й. Управлінський облік. навч. посібник. К.: Центр учбової літератури, 2009. 440 с.
7. Бахрушина М.А. Бухгалтерский учет управленческий: уч. пособие: ВЗФЭИ. М.: ЗАО “Финстатинформ”, 2000. 359 с.
8. Башко В. Фінансування освіти: скільки, кому і як. URL: [https://dt.ua/finances/finansuvannya-osviti-skilki-komu-i-yak\\_.html](https://dt.ua/finances/finansuvannya-osviti-skilki-komu-i-yak_.html) (Дата останнього звернення 25.02.2020)
9. Белл Д. Грядущее постиндустриальное общество. Опыт социального прогнозирования. М.: Academia, 1999. 956 с.
10. Бенедик Ю.Ю. Концептуальні аспекти дослідження фінансової стійкості державних вищих навчальних закладів в Україні. Наукові записки

[Національного університету “Острозька академія”]. Сер.: Економіка. 2010. Вип. 13. С. 91-99.

11. Бенедик Ю.Ю. Сутність та методика дослідження фінансової стійкості державних вищих навчальних закладів в Україні. URL: <https://eprints.oa.edu.ua/928/1/sutnist.pdf> (Дата останнього звернення 20.08.2019)

12. Білик М.Д., Беялов Т.Є. Фінансове планування на підприємстві: навчальний посібник. К.: ПанТот, 2015. 436 с.

13. Боголіб Т.М. Система і методи фінансового аналізу фінансово-господарської діяльності ВНЗ. Фінанси України. 2006. № 5. С. 50-63.

14. Боголіб Т.М. Фінансове забезпечення розвитку вищої освіти і науки в трансформаційний період: Монографія. К.: Міленіум, 2006. 506 с.

15. Бойко А. Освіта в інформаційному суспільстві: очікування і виклики. Гуманітарний вісник Запорізької державної інженерної академії. 2015. Вип. 63. С. 164-173.

16. Большой бухгалтерский словарь / Под. ред. А. Азраиляна. М.: Институт новой экономики, 1999. 574 с.

17. Бондарчук Н.В. Історичні передумови розвитку управлінського обліку на підприємствах України. Ефективна економіка. 2011. № 12. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/efek\\_2011\\_12\\_7](http://nbuv.gov.ua/UJRN/efek_2011_12_7) (Дата останнього звернення 26.08.2019)

18. Бочаров В.В. Коммерческое бюджетирование. СПб.: Питер, 2003. 368 с.

19. Бутинець Ф.Ф., Чижевська Л.В., Герасимчук Н.В. Бухгалтерський управлінський облік: навч. посібник. Житомир: ЖІТІ, 2000 448 с.

20. Бухгалтерський словник / За ред. проф. Ф.Ф. Бутиця. Житомир: ПП “Рута”, 2001. 224 с.

21. Бюджетна система: підручник / За наук. ред. В.М. Федосова, С.І. Юрія. К.: Центр учбової літератури; Тернопіль: Економ. думка. 2012. 871 с.

22. Бюджетний кодекс України від 08.07.2010 р. № 2456-VI URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2456-17> (Дата останнього звернення 20.02.2020)
23. В МОН заговорили об оптимизации работы университетов. URL: <https://golos.ua/i/722159> (Дата останнього звернення 15.01.2020)
24. Вахович І.М., Іщук Л.І., Пиріг С.О. Стан і проблеми вищої освіти в Україні. Актуальні проблеми економіки. 2014. № 1 (151). С. 63-69.
25. Вахрушина М.А. Управленческий анализ. М.: Издательство “Омега-Л”, 2010. 399 с.
26. Вацик Н.І. Облік і контроль госпрозрахункової діяльності закладів вищої освіти: дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук спец. 08.00.09. Київ, 2008. 181 с.
27. Ващенко Л.М. Управління інноваційними процесами в загальній середній освіті регіону: монографія. К.: Вид. об'єдн. “Тираж”, 2005. 380 с.
28. Ведунг Е. Оцінювання державної політики і програм: [пер. з англ. В. Шульга]. К.: Всеувито, 2003. 350 с.
29. Великий Ю.М. Управління витратами підприємства: моногр. Х.: ВД “Інжек”, 2009. 192 с.
30. Вигівська І.М., Макарович В.К. Особисті компетенції бухгалтера та їх вплив на організацію бухгалтерського обліку. Науковий вісник Ужгородського національного університету: Збірник наукових праць / Серія «Економіка». 2018. Випуск 1 (51) С. 401-406.
31. Вигівська І.М., Скрипник М.І., Григоревська О.О. Формати бухгалтерської управлінської звітності: методика визначення і формування. Глобальні та національні проблеми економіки» / Електронне наукове фахове Миколаївського національного університету імені В.О. Сухомлинського. № 18. 2017. URL: <http://global-national.in.ua/issue-18-2017/25-vipusk-18-serpen-2017-r/3355-skripnik-m-i-grigorevska-o-o-vigivska-i-m-formati-bukhgalterskoji-upravlinskoji-zvitnosti-metodika-viznachennya-i-formuvannya> (Дата останнього звернення 15.01.2020).

32. Вигівська І.М., Ценклер Н.І., Макарович В.К. Тенденції розвитку бухгалтерського обліку в державному секторі: міжнародний контекст. Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу: міжнар. зб. наук. пр. 2019. № 2 (43). С. 75-81.
33. Вітлінський В.В., Кмитюк Т.Л. Рейтингове моделювання в оцінюванні діяльності науково-педагогічних працівників ВНЗ. Моделювання та інформаційні системи в економіці. 2013. Вип. 89. С. 146-159.
34. Вітлінський В.В., Оболенська Т.Є., Жигоцька Н.В. Моделювання рейтингової оцінки вищого навчального закладу. Економічна кібернетика. 2000. № 3-4. С.64-73.
35. Вовчок Ю.В., Августова О.О. Управлінська звітність: суть, значення та проблеми складання. Publishing house Education and Science s.r.o. 2014. URL: [http://www.rusnauka.com/40\\_OINBG\\_2014/Economics/7\\_183567.doc.htm](http://www.rusnauka.com/40_OINBG_2014/Economics/7_183567.doc.htm) (Дата останнього звернення 20.03.2020)
36. Врублевский Н.Д. Управленческий учет издержек производства: теория и практика. М.: Финансы и статистика, 2002. 352 с.
37. Гайдаєнко О.М., Шевчук Н.С. Управлінський аналіз: навчальний посібник. Одеса: ОНЕУ, ротапринт, 2015. 151 с.
38. Гаррисон Р., Норин Э., Брюер П. Управленческий учет / Пер. с англ. О.В.Чумаченко. К.: Companion Group, 2007. 1024 с.
39. Геєць В.М. Нестабільність та економічне зростання: монографія. К.: Ін-т екон. прогнозування НАН України, 2000. 300 с.
40. Гельман В.М. Фінансове забезпечення вищої освіти в Україні: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук спец. 08.00.08. Інститут економіки промисловості НАН України. Донецьк, 2008. 20 с.
41. Гізатуліна Л.В., Сушко Н.І. Реформування системи бухгалтерського обліку в державному секторі. Незалежний аудитор. № 6. 2012. С. 56-57.
42. Голов С.Ф. Бухгалтерський облік в Україні: аналіз стану та перспективи розвитку: монографія. К.: ЦУЛ, 2007. 522 с.
43. Голов С.Ф. Управлінський облік. Підручник. К.: Лібра, 2003. 704 с.



44. Голов С.Ф., Єфіменко В.І. Фінансовий та управлінський облік. К.: ТОВ “Автоінтерсервіс”, 1996. 544 с.
45. Головатий М.Ф. Освіта XXI століття: нова парадигма розвитку і функціонування. Академічний огляд. 2010. № 1 (32). С. 16-22.
46. Голубчикова Ю.В., Підгорний А.З. Статистичний аналіз динаміки та стану розвитку ВНЗ України. Статистика – інструмент соціально-економічних досліджень: збірник наукових студентських праць. Випуск 3. Частина 1. Одеса, ОНЕУ. 2017. С. 7-14.
47. Господарський кодекс України від 16.01.03 р. № 436-IV. URL: <http://zakon.rada.gov.ua> (Дата останнього звернення 10.02.2020)
48. Григорів О.О. Бюджетування в системі управлінського обліку державного вищого навчального закладу: методика і організація: дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук спец. 08.00.09. Івано-Франківськ, 2014. 209 с.
49. Григорів О.О. Бюджетування в системі управлінського обліку державного вищого навчального закладу: методика і організація: автореф. дис. ... канд. екон. наук спец. 08.00.09; Держ. вищ. навч. закл. “Київ. нац. екон. ун-т ім. Вадима Гетьмана”. Київ, 2014. 20 с.
50. Гриньов А.Б. Організація та управління науково-дослідними і дослідно-конструкторськими розробками на підприємстві: монографія. Х. : ВД “Інжек”, 2004. 156 с.
51. Гриньов А.В., Компанієць О.А. Знання як основний ресурс сучасної економіки. Академічний огляд. 2010. № 1 (32). С. 16-22.
52. Грищенко І.М. Фактори підвищення ефективності освітньої діяльності вищих навчальних закладів України. Актуальні проблеми економіки. 2016. №3 (177). С. 134-141.
53. Даниленко Л.І. Управління інноваційною діяльністю в загальноосвітніх навчальних закладах: монографія. К.: Міленіум, 2004. 358 с.
54. Державні фінанси: теорія і практика перехідного періоду в Центральній Європі: [пер. з англ.]. / Юрай Немец (ред.). К.: Основи, 1998. 542 с.

55. Дерій В. Термін “витрати” та його трактування для потреб обліку і контролю. Галицький економічний вісник. 2010. № 1(26). С. 154-160.
56. Джога Р.Т., Свірко С.В., Синельник Л.М. Бухгалтерський облік в бюджетних установах: підручник. К.: КНЕУ, 2003. 483 с.
57. Добровський В.М., Гнилицька Л.В., Коршикова Р.С. Управлінський облік: навч. посібник. К.: КНЕУ, 2005. 278 с.
58. Друри К. Введение в управленческий и производственный учёт: учеб. пособие для вузов. М.: Аудит, ЮНИТИ, 1998. 783 с.
59. Друри К. Управленческий и производственный учет. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2003. 1071 с.
60. Економічна енциклопедія: У 3 т. Т. 2. К (концентрація капіталу) – П (портфельний аналіз) / ред.: Б. Д. Гаврилишин, С. В. Мочерний. К.: Акад.; Т.: Акад. нар. госп-ва, 2001. 847 с.
61. Економічні та соціальні аспекти ефективного розвитку вищої школи : колективна монографія / [С.В. Бебко, С.В. Бреус, Т.М. Власюк, І.М. Грищенко, Н.А. Крахмальова, І.А. Лимар, С.Г. Натрошвілі, Т.М. Нефедова, І. О. Тарасенко та ін.]; за заг. ред. І.М. Грищенка. К. : Педагогічна думка, 2015. 480 с.
62. Енциклопедія освіти / В.Г. Кремень (голов. ред.). К.: Юрінком Інтер, 2008. 1040 с.
63. Євдокимов В.В., Грицишен Д.О., Свірко С.В. Бухгалтерський облік в секторі загального державного управління України. Том 1: бухгалтерський облік в бюджетних установах України: підручник. Житомир: Видавець О.О. Євенок, 2017. 1380 с.
64. Загородній А.Г., Вознюк Г.Л., Партин Г.О. Облік і аудит: Термінологічний словник. Львів: “Центр Європи”, 2002. 671 с.
65. Задорожний З.В. Внутрішньогосподарський облік в будівництві: монографія. Тернопіль: Економічна думка. 2006. 336 с.
66. Зоді Річард Е. Програмно цільовий бюджет. ПЕФР: Проект підтримки реформ місцевого бюджету. Хмельницький, 2003.

67. Ивашкевич В.Б. Проблемы учёта и калькулирования себестоимости продукции. М.: Финансы, 1974. 159 с.
68. Исаков У.М. Рост экономики через качественное образование. URL: <https://articlekz.com/article/13764> (Дата останнього звернення: 17.05.2019)
69. Інформаційне забезпечення управління держаними фінансами: [у 2-х т.] / За заг. Ред. Ф.О. Ярошенка. К.: ДННУ “Акад. фін. управління”, 2010. Т.І. Стандартизація бюджетного обліку як інструмент модернізації державних фінансів України / Т.І. Єфіменко, Л.Г. Ловінська та ін. 2010. 226 с.
70. Каверина О.Д. Управленческий учет: системы, методы, процедуры. М.: Финансы и статистика, 2003. 352 с.
71. Каленюк І. Вища освіта в сучасному глобальному середовищі. Вища школа. 2008. № 9. С. 55-62.
72. Карпенко О.В., Карпенко Д.В. Управлінський облік: навч. посібник. К.: Центр учбової літератури, 2012. 296 с.
73. Карпенко О.В., Любимов М.О. Класифікація управлінської звітності як основа розуміння її сутності. Наукові записки [Національного університету “Острозька академія”]. Сер.: Економіка. 2011. Вип. 16. С. 145-151.
74. Карпова Т.П. Управленческий учет: учебник. М.: Аудит, ЮНИТИ, 1998. 350 с.
75. Качагіна Л. Бюджетування як найбільш ефективний напрямок фінансового менеджменту. Вісник Криворізького економічного інституту КНЕУ. №4. 2009. С. 20-25.
76. Керимов В.Э. Управленческий учет: учебник. Изд. 2 изм. и доп. М.: Изд.-торг. корпорация “Дашков и К”, 2003. 416 с.
77. Керівництво зі статистики державних фінансів 2001 року. Статистичне управління. 2-ге вид. 2002. 230 с.
78. Киян А.В. Обліково-аналітичне забезпечення управління витратами суб’єктів господарювання. Наукові читання – 2015 : наук.-теорет. зб. / ЖНАЕУ, ф-т обліку та фінансів. Житомир: ЖНАЕУ, 2015. С. 109-112.

79. Класифікація. URL: [https://uk.wikipedia.org/wiki/Класифікація\\_\(значення\)](https://uk.wikipedia.org/wiki/Класифікація_(значення)) (Дата останнього звернення 15.01.2019)
80. Козак О.А. Формування та розвиток ринку молока та молочної продукції в регіоні (на матеріалах Вінницької області): автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук спец. 08.07.02. Київ, 2006. 21 с.
81. Колібаба О.А. Облік і аналіз виробничих витрат у системі управління молокопереробними підприємствами України: дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук спец.: 08.00.09. Львів: ЛНУ, 2015. 189 с.
82. Кондрашова Т.М. Управлінський облік в державних вищих навчальних закладах: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук спец. 08.00.09; Державний вищий навчальний заклад “Київський національний економічний ун-т ім. Вадима Гетьмана”. К., 2007. 20 с.
83. Конституція України від 28.06.1996 р. № 254к/96-ВР. URL: <http://zakon.rada.gov.ua> (Дата останнього звернення 15.03.2020)
84. Короткий курс лекцій з дисципліни “Управлінський аналіз”. URL: [https://studme.com.ua/1417012010019/ekonomika/rol\\_mesto\\_upravlencheskogo\\_analiza\\_sisteme\\_upravleniya\\_predpriyatiem.htm#67](https://studme.com.ua/1417012010019/ekonomika/rol_mesto_upravlencheskogo_analiza_sisteme_upravleniya_predpriyatiem.htm#67) (Дата останнього звернення 25.01.2020)
85. Корягін М.В., Куцик П.О. Проблеми та перспективи розвитку бухгалтерської звітності: монографія. Львів: ЛКА, 2016. 276 с.
86. Крахмальова Н.А., Кірієнко Д.О. Освітня послуга як продукт економічної діяльності вищих навчальних закладів. Економіка і управління. 2014. № 4 (64). С. 19-24.
87. Кремень В.Г. Освіта і наука в Україні – інноваційні аспекти. Стратегія. Реалізація. Результати. К.: Грамота, 2005. 448 с.
88. Крижко В.В. Теорія та практика менеджменту в освіті: навч. посіб. К.: Освіта України, 2005. 256 с.
89. Крикуненко І. Університетський бунт. Чому вища освіта втрачає привабливість. URL: <https://nv.ua/ukr/biz/economics/vishcha-osvita-yaki->

останнього звернення 12.01.2020)

90. Крисюк С.В. Державно-громадське управління освітою. Суспільні реформи та становлення громадянського суспільства в Україні: матер. наук.-практ. конф. Т. 3; [за ред. В. І. Лугового, В.М. Князева]. К.: Вид-во УАДУ, 2001. С. 350-353.

91. Крымский С. Научное знание и принципы его трансформации. К.: Наукова думка. 1974. 207 с.

92. Кузнецов А.А. Управлінський контроль: місце, сутність та призначення. Європейський вектор економічного розвитку. Дніпро: Університет імені Альфреда Нобеля. 2015. № 2 (19). С. 97-106.

93. Кузьмін О.Є., Сорока І.Й., Тропак Ю.А. Оцінювання виконання бюджетних програм на основі системи показників. Економіка та держава. 2012. № 3. С. 12-15.

94. Кузьмінський Б.Ю., Свірко С.В. Державні фінанси України: визначальні вектори, результати та проблеми розвитку. Незалежний аудитор. №13. (III)2015. С. 24-31.

95. Кузьмінський Б.Ю., Свірко С.В. Державні фінанси України: ретроспективний погляд крізь обліковий аспект. Незалежний аудитор. № 12. (II)2015. С. 21-32.

96. Кулаєць М.М, Хома Н.М. Вища освіта і сьогодення. Місія вищої освіти в сучасному світі. Проблеми освіти : наук. зб. / Ін-т інновац. технологій і змісту освіти. К.: [б. в.], 2010. Вип. 64. С. 101-102.

97. Кутер М.И. Введение в бухгалтерский учет: учебник. Краснодар: Просвещение-ЮГ, 2012. 512 с.

98. Куцик П.О. Бюджетування як основна складова оперативного управління та фінансового контролінгу вищих навчальних закладів. Економічні науки. Серія: Облік і фінанси. №7(2). Луцьк: ЛНТУ. 2010. С. 192-202.

99. Куцинська М.В. Ефективність діяльності ДВНЗ: економічний, технологічний та соціальний аспекти. *Культура народів Причорномор'я*. 2012. № 220. С. 57-60.
100. Лебедев С. *Философия науки: общие проблемы*. М.: Академический проект, 2007. 731 с.
101. Левицька С.О. *Облік та аналіз діяльності бюджетних установ: монографія*. Рівне: УДУВГП, 2004. 233 с.
102. Левицька С.О., Кошка К.А. Результативність перших етапів розвитку реалізації стратегії модернізації бухгалтерського обліку в державному секторі. *Вісник Національного університету водного господарства та природокористування*. 2009. № 3 (47). С. 379-387.
103. Левченко Т.І. Роль університетів у розвитку суспільства. *Теоретичні питання культури, освіти та виховання*. 2012. № 46. С. 3-6.
104. Легенчук С.Ф. *Багатоваріантність в бухгалтерському обліку: історико-теоретичні аспекти: монографія*. – Житомир : ЖДТУ, 2017. 204 с.
105. Легенчук С.Ф. Шляхи розвитку бухгалтерського відображення господарської реальності в світлі удосконалення концепції багатоваріантності методології бухгалтерського обліку. *“Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики”*. 2017. Випуск 8 (24). С. 91-98.
106. Легенчук С.Ф., Вигівська І.М., Хоменко Г.Ю. *Управління ризиками публічно-приватного партнерства в рамках виконання спільних соціальних програм: обліковий аспект. Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу: міжнар. зб. наук. пр.* 2020. № 1 (45). С. 41-47.
107. Лень В.С. *Управлінський облік: навч. посібник*. 2 вид., випр. К.: Знання-Прес, 2006. 317 с.
108. Лиско Н.А. *Облік та контроль в бюджетних установах в умовах їх реформування (на прикладі вищих навчальних закладів): дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук спец. Київ, 2013. 250 с.*
109. Лишиленко О.В. *Бухгалтерський управлінський облік: навч.*

посіб. К.: Центр навчальної літератури, 2006. 254 с.

110. Ловінська Л.Г., Левицька С.О., Осадча О.О. Ендаумент в діяльності вітчизняних закладів вищої освіти: практика застосування та обліку. Економіка, управління та адміністрування. 2019. № 3 (89). С. 119-128.

111. Локтев В. Без науки держава не має майбутнього. Науковий світ. 2011. № 2. С. 2.

112. Малыгина А.В. Роль образования в экономике и влияние экономики на образование. URL: <https://scienceforum.ru/2016/article/2016027739> (Дата останнього звернення 22.01.2020)

113. Маркин Р. Управление розничной торговлей; [пер.с англ.]. М. Экономика, 1980. 272 с.

114. Марків М.М. Організація управлінського обліку на деревообробних підприємствах із виробництва твердого біопалива: дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук спец. 08.00.09. К.: КНЕУ, 2016. 172 с.

115. Матюхін В.О., Кобзаєва О.В. Організаційна модель та особливості менеджменту вищого навчального закладу. Наукові праці МАУП. К.: 2006. Вип. 1(13). С. 32-36.

116. Менеджмент. URL: <https://library.if.ua/books/58.html> (Дата останнього звернення 22.01.2020)

117. Меренкова Л.О. Управління витратами підприємства в ринковій економіці: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук спец.: 08.06.01; Харк. держ. екон. ун-т. Х., 2003. 19 с.

118. Михайленко О.В., Ялигіна М.С. Теоретичне обґрунтування сутності та кваліфікаційних ознак витрат. Економіка і суспільство. 2016. Випуск № 3. С. 242-248.

119. Моїсеєнко О.П. Оцінка показників діяльності вищого навчального закладу в процесах прийняття управлінських рішень. Праці Одеського політехнічного університету. 2011. №3. С. 255-258.

120. МОН планує скоротити кількість ВНЗ – філії перші. URL: <https://versii.if.ua/novunu/mon-planuye-skorotiti-kilkist-vnz-filiyi-pershi/> (Дата останнього звернення 30.01.2020)
121. Мосьондз С. Наука в різних іпостасях. Віче. 2012. № 6. С. 20-22.
122. Мошенський С.З., Олійник О.В. Економічний аналіз: Підручник для студентів економічних спеціальностей вищих навчальних закладів. / За ред. д.е.н., проф., Заслуженого діяча науки і техніки України Ф.Ф. Бутинця. 2-ге вид., доп. і перероб. Житомир: ПП “Рута”, 2007. 704 с.
123. Мухин А.Ф. Бухгалтерский учёт в промышленности США. М.: Финансы, 1965. 275 с.
124. Нападовська Л.В. Управлінський облік: монографія. Дніпропетровськ: Наука і освіта, 2000. 450 с.
125. Нападовська Л.В. Управлінський облік: підручник для студ. вищ. навч. закл. К.: Книга, 2004. 544 с.
126. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 124 “Доходи”: Наказ Міністерства фінансів України від 24.12.2010 р. № 1629. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0089-11> (Дата останнього звернення 13.02.2020)
127. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 101 “Подання фінансової звітності”: Наказ Міністерства фінансів України від 28.12.2009 р. №1541. URL: <https://buhgalter.com.ua/zakonodavstvo/natsstandarti-buhobliku-v-derzhavnomu-sektori/natsionalne-polozhennya-standart-buhgalterskogo-obliku-v-derzhavnomu-sektori-101-podannya/> (Дата останнього звернення 30.01.2020)
128. Нашкерська Г.В. Бухгалтерський облік: навч. посібник. К.: Центр навчальної літератури, 2004. 464 с.
129. Нидлз Б. и др. Принципы бухгалтерского учета: Пер. с англ. / Под ред. Я. В. Соколова. М: Финансы и статистика, 1993. 496 с.
130. Николаева С.А. Особенности учета затрат в условиях рынка: система “директ-костинг”. М.: Финансы и статистика, 1993. 125 с.



131. Ніколаєнко С. Вища освіта – джерело соціально-економічного і культурного розвитку суспільства. К.: Знання, 2005. 319 с.
132. Новосад: Украинские вузы будут финансировать на основе принципа показателей качества. URL: <https://golos.ua/i/708053> (Дата останнього звернення 20.01.2020)
133. Олійник О.В. Інноваційно-професійна освіта як передумова розвитку економічного аналізу. Ефективна економіка. 2019. № 11. – URL: <http://www.economy.nauka.com.ua/?op=1&z=8010> (дата останнього звернення: 16.01.2020).
134. Олійник О.В. Класифікація витрат підприємства. Вісник ЖІТІ. 2001. № 14. С. 146-152.
135. Олійник О.В. Розвиток економічного аналізу в умовах інституційних змін: монографія. Житомир: ЖДТУ, 2008. 653 с.
136. Осадча О.О., Левицька І.О. Управлінський аналіз як аналітична функція управлінського обліку. Наукові записки Національного університету «Острозька академія». 2019. № 12 (40). С. 188-192.
137. Осадча О.С. Дослідження концептуальних засад управління якістю обліково-аналітичної інформації. Технологический аудит и резервы производства. 2016. Том. 3. № 5 (29). Р. 15-20.
138. Остапенко Т.М. Економічна сутність управління витратами. Вісник Сумського державного університету. Сер.: Економіка. 2013. № 2. С. 85-91.
139. Откаленко О.М. Аналіз і контроль фінансових ресурсів вищих навчальних закладів: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук спец.: 08.00.09. Київ, 2016. URL: <https://knute.edu.ua/file/Mg==/0dcab01427617544417cabd5c10616c2.pdf> (Дата останнього звернення 10.02.2020)
140. Павко А. Наука, як інтелектуальний феномен. Освіта. 2012. № 25. С. 6.

141. Павлушенко Т.О. Економічний аналіз фінансування державних закладів вищої освіти: дис. на здобуття наук. ступення канд. екон. наук спец. 08.00.09. Житомир, 2018. 256 с.
142. Павлушенко Т.О., Тростенюк Т.М. Проблеми та шляхи удосконалення бюджетного забезпечення. Вдосконалення економіки та фінансової системи країни: актуальні проблеми та перспективи: матеріали доповідей Міжн. наук.-практ. конф. (м. Запоріжжя, 2 лютого 2018 р.). Запоріжжя: Класичний приватний університет, 2018. Ч.2. С. 83-86.
143. Павлюк К.В. Оцінка виконання бюджетних про грам: результативні показники. Фінанси України. 2005. №2. С. 70-77.
144. Партин Г.О., Загородній А.Г. Управлінський облік: Конспект лекцій для студентів напряму підготовки “Економіка і підприємництво”. Львів: Видавничий відділ ІППТ, 2002. 75 с.
145. Парфьонова Л. Місце та роль системи вищої освіти у сучасному суспільстві. Економіка розвитку. 2012. № 3 (63). С. 91-96.
146. Пархоменко В.М. Концепція розвитку бухгалтерського обліку, контролю та аналізу витрат на якість продукції: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня д-ра екон. наук спец. 08.00.09. Житомир, 2011. 36 с.
147. Перероблене видання Керівництва зі статистики державних фінансів 1986 року. Finance, Public–Statistics–Handbooks, manuals, etc. I. International Monetary Fund. Statistics Dept. II. Manual on government nance statistics
148. Петрушина Т., Соболева Н., Чепурко Г. Громадська думка щодо ролі науки в українському суспільстві. Соціологія: теорія, методи, маркетинг. 2016. № 2. С. 81-101.
149. Петрушина Т.О. Стан науки в Україні (за оцінками вітчизняних та зарубіжних експертів). Вісн. НАН України. 2017. № 11. С. 66-80.
150. Пігош В.А. Обліково-аналітичне забезпечення як основа управління фінансово-господарською діяльністю державних вищих закладів освіти. Вісник Національного університету “Львівська політехніка”. 2012. №

721: Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку. С. 310-315.

151. Піскунова Н.В., Федорець М.Г., Піскунова К.С. Аналіз витрат виробництва як важлива ланка ефективного управління промислового підприємства. Економічний аналіз: зб. наук. праць. Тернопіль: Видавничо-поліграфічний центр ТНЕУ “Економічна думка”, 2013. Том 13. С. 357-364.

152. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (Дата останнього звернення 30.03.2020)

153. Польова Т.В. Особливості формування управлінської звітності в системі. Фінанси, облік і аналіз в управлінні підприємницькою діяльністю: сучасні проблеми та перспективи розвитку теорії і практики: матеріали III Міжнар. наук.-практ. Інтернет-конф., (м. Харків, 28 жовтня 2016 р.) / редкол.: О. І. Черевко [та ін.] ; Харківський держ. ун-т харч. та торг. Х.: ХДУХТ, 2016. С. 105-106.

154. Прийнято Закон “Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо вдосконалення освітньої діяльності у сфері вищої освіти”. URL: <https://portal.rada.gov.ua/news/Novyny/186317.html> (Дата останнього звернення 10.01.2020)

155. Про бюджетну класифікацію: Наказ Міністерства фінансів України від 14.01.2011 р. №11. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0011201-11> (Дата останнього звернення 10.03.2020)

156. Про вищу освіту: Закон України від 01.07.2014 р. № 1556-VII URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1556-18> (Дата останнього звернення 10.03.2020)

157. Про затвердження деяких національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі та змін до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі: Наказ Міністерства фінансів України від 18.05.2012 р. №568. URL:

<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0901-12> (Дата останнього звернення 10.03.2020)

158. Про затвердження деяких нормативно-правових актів з бухгалтерського обліку в державному секторі: Наказ Міністерства фінансів України від 29.12.2015 р. № 1219. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0085-16> (Дата останнього звернення 10.03.2020)

159. Про затвердження документів, що застосовуються в процесі виконання бюджету: Наказ Міністерства фінансів України від 28.01.2002 р. № 57. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0086-02> (Дата останнього звернення 10.03.2020)

160. Про затвердження Інструкції щодо застосування економічної класифікації видатків бюджету та Інструкції щодо застосування класифікації кредитування бюджету: Наказ Міністерства фінансів України від 12.03.2012 р. №333. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0456-12> (Дата останнього з

в 161. Про затвердження переліку платних послуг, які можуть надаватися закладами освіти, іншими установами та закладами системи освіти, що належать до державної і комунальної форми власності: Постанова Кабінету міністрів України від 27.08.2010 р. №796 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/796-2010-п> (Дата останнього звернення 10.03.2020)

н 162. Про затвердження Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі: Наказ Міністерства фінансів України від 31.12.2013 р. № 1203. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0161-14> (Дата останнього звернення 10.03.2020)

163. Про затвердження порядків надання платних послуг державними та комунальними навчальними закладами: Наказ Міністерства освіти і науки України, Міністерства економіки України, Міністерства фінансів України від 23.07.2010 р. № 736/902/758. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1196-10> (Дата останнього звернення 15.03.2020)

164. Про затвердження Порядку складання бюджетної звітності розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів, звітності фондами загальнообов'язкового державного соціального і пенсійного страхування: Наказ Міністерства фінансів України від 24.01.2012 р. №44. URL: <http://zakon.rada.gov.ua> (Дата останнього звернення 15.03.2020)

165. Про затвердження Порядку складання, розгляду, затвердження та основних вимог до виконання кошторисів бюджетних установ: Постанова Кабінету міністрів України від 28.02.2002 р. №228. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/228-2002-п> (Дата останнього звернення 20.03.2020)

166. Про затвердження Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007-2015 р.р. Постанова Кабінету Міністрів України від 16.01.2007 р. №34. URL: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/34-2007-п> (Дата останнього звернення 13.03.2020)

167. Про затвердження Типового переліку бюджетних програм і результативних показників їх виконання для місцевих бюджетів у галузі “Освіта”: Наказ Міністерства освіти і науки України від 10.07.2017 р. №992. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0956-17> (Дата останнього звернення 13.03.2020)

168. Про наукову і науково-технічну діяльність: Закон України від 26.11.2015 р. № 848-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/848-19> (Дата останнього звернення 10.03.2020)

169. Про освіту: Закон України від 05.09.2017 р. № 2145-VIII. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2145-19#n2093> (Дата останнього звернення 20.03.2020)

170. Про паспорти бюджетних програм: Наказ Міністерства фінансів України від 29.12.2002 р. №1098. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/ru/z0047-03/print1442832266850048> (Дата останнього звернення 10.03.2020)

171. Про результативні показники бюджетної програми: Наказ Міністерства фінансів України від 10.12.2010 р. №1536. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1353-10> (Дата останнього звернення 10.03.2020)

172. Про схвалення Стратегії модернізації системи управління державними фінансами: Розпорядження Кабінет Міністрів України від 17.10.2007 р. № 888-р. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/888-2007-p> (Дата останнього звернення 10.03.2020)

173. Програма діяльності Кабінету Міністрів України. URL: [http://search.ligazakon.ua/l\\_doc2.nsf/link1/T190188.html](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/T190188.html) (Дата останнього звернення 20.03.2020)

174. Прокопенко І.Ф., Мельникова О.В. Вища освіта як чинник економічного зростання України: сучасний стан та перспективи розвитку. Збірник наукових праць Харківського національного педагогічного університету імені Г.С. Сковороди “Економіка”. 2017. Вип. 17. С. 5-14.

175. Пшенична Л.В. Вища освіта в Україні: стан, причини стагнації, перспективи розвитку. Вісник Глухівського національного педагогічного університету імені Олександра Довженка. Сер.: Педагогічні науки. 2013. Вип. 22. С. 10-18.

176. Радецька Л.П., Овод Л.В. Управлінський облік: навчальний посібник. К.: Академія, 2007. 352с .

177. Райан Боб Стратегический учет для руководителя / Пер. с англ. М: Аудит, ЮНИТИ, 1998. 616 с.

178. Репко М., Руда Ю. Освіта по-українськи: 129 мільярдів – марнотратство чи інвестиція? URL: <https://www.epravda.com.ua/publications/2017/02/15/620955/> (Дата останнього звернення: 18.05.2017)

179. Розин В.М. Наука: происхождение, развитие, типология, новая концептуализация: учеб. пособ. Воронеж, 2008. 596 с.

180. Розумний А. Вища освіта в контексті глобалізації. URL:

[http://dt.ua/EDUCATION/vischa\\_osvita\\_v\\_konteksti\\_globalizatsiyi-27068.html](http://dt.ua/EDUCATION/vischa_osvita_v_konteksti_globalizatsiyi-27068.html)

(Дата останнього звернення: 18.03.2020)

181. Романовський О.О. Феномен підприємництва в університетах світу: монографія. Вінниця: Нова Книга, 2012. 503 с.

182. Романовський О.О. Шляхи впровадження інновацій, підприємництва та підприємницької освіти в системі національної освіти України: монографія. Вінниця: Нова книга, 2010. 416 с.

183. Рубін Е. Порятунком “вишки”. Що робити з університетами? URL: <https://nv.ua/ukr/opinion/navchannya-za-kordonom-i-v-ukrajini-novini-ukrajini-50039865.html> (Дата останнього звернення: 18.03.2020)

184. Руденко Н.О. Організація і методика обліку доходів та видатків спеціального фонду державних вищих навчальних закладів: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук спец. 08.00.09. Житомир, 2014. 23 с.

185. Русин М. Роль та значення вищої освіти на сучасному етапі розвитку суспільства. URL: [http://vjhr.sk/archive/2017\\_3/27.pdf](http://vjhr.sk/archive/2017_3/27.pdf) (Дата останнього звернення: 18.03.2020)

186. Садовська І.Б. Обліково-інформаційне забезпечення управлінського аналізу. Вісн. Нац. ун-ту “Львів. політехніка”. 2009. № 647. С. 498-503.

187. Сафонова В.Є. Економічна стійкість вищого навчального закладу як чинник підвищення його конкурентоспроможності. Вісник економічної науки України. 2010. № 2. С. 133-137.

188. Свирко С.В. Современные тенденции развития бюджетного учёта в Украине. Международный бухгалтерский учет. 2014. № 21(315). М.: Финансы и статистика. С. 53-66.

189. Свирко С.В. Бухгалтерський облік в бюджетних установах України: методологія і організація: дис. на здобуття наук. ступеня д-ра. екон. наук спец. 08.06.04; Київський національний економічний ун-т ім. Вадима Гетьмана. К., 2006. 520 с.

190. Свірко С.В. Бухгалтерський облік у бюджетних установах: методологія та організація: монографія. К.: КНЕУ, 2006. 243 с.
191. Свірко С.В. Деякі питання сучасної української економічної термінології. Проблеми формування ринкової економіки. Вип. 9. К.: КНЕУ. 2001. С. 463-473.
192. Свірко С.В. Концептуалізація управлінського обліку в бюджетних установах України. Вчені записки. Науковий збірник. Вип. 14. ч. 2. К.: КНЕУ, 2012. С. 167-173.
193. Свірко С.В. Облік витрат і калькулювання послуг установ соціально-культурного комплексу (на прикладі державних вищих навчальних закладів) : автореф. дис. на здобуття наук ступеня канд. екон. наук спец. 08.06.04; Київський національний економічний ун-т. К., 1998. 16 с.
194. Свірко С.В. Облік витрат і калькулювання послуг установ соціально-культурного комплексу (на прикладі ДВНЗ): дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук спец. 08.06.04. К., 1998. 182 с.
195. Свірко С.В. Організація обліку витрат та визначення собівартості послуг бюджетних установ. Придніпровський науковий вісник. 1997. №10. С. 31-34.
196. Свірко С.В. Передумови виникнення фінансового та управлінського обліку в бюджетних установах України. Фінанси, облік і аудит. Збірник наукових праць. 2016. №27(1). С. 244-259.
197. Свірко С.В. Перспективи розвитку фінансових відносин ВНЗ з приводу надання платних освітницьких послуг. Придніпровський науковий вісник. 1997. № 41. С. 38-42.
198. Свірко С.В. Предметна сфера та об'єктний склад бухгалтерського обліку в секторі загального державного управління. Вісник ЖДТУ. Серія: Економічні науки. 2017. Вип. 3(81). С. 31-44.
199. Свірко С.В. Тезаурус бухгалтерської науки: історичний шлях формування та сьогоденна ідентифікація поняття “калькулювання”. Вісник



Житомирського державного технологічного університету. 2016. Вип. № 1(75). С. 55-64.

200. Свірко С.В., Кондратюк І.О., Дорошенко О.О., Старченко Н.М. Бухгалтерський облік і контроль у контексті Бюджетного кодексу України: навч. посіб. К.: ДННУ “Акад. фін. управління”, 2012. 940 с.

201. Свірко С.В., Самчик М.Ю. Бюджетний облік в Україні: новації XXI ст. Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. 2017. Вип. 1(36). С. 221-246.

202. Свірко С.В., Тростенюк Т.М. Аналітична складова управлінського обліку в державних закладах вищої освіти. Тези Всеукраїнської науково-практичної on-line конференції здобувачів вищої освіти і молодих учених, присвяченої Дню науки (м. Житомир, 11-15 травня, 2020 р.). Житомир: Житомирська політехніка, 2020. 941 с. С. 279. URL: <https://conf.ztu.edu.ua/wp-content/uploads/2020/05/9.-buhgalterskyj-oblik-analiz-audyt-ta-opodatkuvannya.pdf> (Дата останнього звернення 16.05.2020)

203. Свірко С.В., Тростенюк Т.М. Бюджетна звітність як елемент управлінського обліку в контексті субординаційної системи ДЗВО. Бізнес Інформ. 2018. №11. С. 434-440.

204. Свірко С.В., Тростенюк Т.М. Бюджетування діяльності державних закладів вищої освіти: місце та передумови запровадження. Економічний простір: Збірник наукових праць. 2019. №146. С. 161-175.

205. Свірко С.В., Тростенюк Т.М. Виникнення управлінського обліку в державних закладах вищої освіти: історичний аспект. Модернізація економіки у контексті інноваційного розвитку: напрями та пріоритети: матеріали Міжнародної науково-практичної конференції (м. Дніпро, 17 листопада 2018 р.). Дніпро: НО “Перспектива”, 2018. 112 с. С. 90-93.

206. Свірко С.В., Тростенюк Т.М. Економічна сутність основних продуктів діяльності державних закладів вищої освіти. Актуальні проблеми обліково-аналітичного забезпечення в умовах переходу до Індустрії 4.0 :

матеріали Міжнародної науково-практичної конференції, 26-27 березня 2020 року. Рівне : НУВГП, 2020. 416 с. С. 168-171.

207. Свірко С.В., Тростенюк Т.М. Звітність державних закладів вищої освіти як елемент управлінського обліку. Розвиток інтегрованої звітності підприємств: тези виступів Міжнар. наук. конф. Житомир: Житомирська політехніка, 2019. 356 с. С. 168-169.

208. Свірко С.В., Тростенюк Т.М. Калькулювання основних функціональних продуктів діяльності ДЗВО: теоретико-організаційні положення. Облік і фінанси. 2019. № 3(85). С. 34-39.

209. Свірко С.В., Тростенюк Т.М. Облік витрат в контексті розбудови управлінського обліку в ДЗВО: реалії та перспективи / Бухгалтерські наукові дослідження в Житомирській політехніці. Том 6: Розвиток інтегрованої звітності підприємств: монографія / за заг. ред. [із передм.] С.Ф. Легенчука. Житомир: Житомирська політехніка, 2019. 268 с. С. 184-208.

210. Свірко С.В., Тростенюк Т.М. Особливості діяльності державних закладів вищої освіти як основа побудови управлінської звітності. Тенденції розвитку економіки у 2018 році: аналітичний та теоретико-методологічний аспекти: міжнародна науково-практична конференція (м. Одеса, 1 грудня 2018 р.) / відп. За випуск д.е.н., проф. С.О. Якубовський. Одеса: ОНУ імені І.І. Мечникова, 2018. 236 с. С. 221-223.

211. Свірко С.В., Тростенюк Т.М. Передумови запровадження управлінського обліку в державних закладах вищої освіти. Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. Міжнародний збірник наукових праць / Серія: Бухгалтерський облік, контроль і аналіз. Житомир: ЖДТУ. 2018. №3(41). С. 55-61.

212. Свірко С.В., Тростенюк Т.М. Систематика управлінської звітності державних закладів вищої освіти. Вісник Житомирського державного технологічного університету. Серія: економіка, управління та адміністрування. 2018. № 4(86). С. 53-60.

213. Свірко С.В., Тростенюк Т.М. Сутність та класифікаційні ознаки управлінської звітності ДЗВО. Сучасні аспекти розвитку інформаційної економіки: зовнішні та внутрішні фактори впливу: збірник тез наукових робіт учасників Міжнародної науково-практичної конференції для студентів, аспірантів та молодих учених (м. Київ, 24 листопада 2018 р.). К.: Аналітичний центр “Нова Економіка”, 2018. 172 с. С. 127-130.

214. Свірко С.В., Тростенюк Т.М. Теоретичні основи бюджетування діяльності державних закладів вищої освіти. From the Baltic to the Black Sea: the Formation of modern Economic Area: III International Scientific Conference (Riga, 23 August 2019). Riga, Latvia: Baltija Publishing. 132 p. P. 105-108.

215. Свірко С.В., Тростенюк Т.М. Теоретичні положення калькулювання основних функціональних продуктів діяльності ДЗВО. Сучасні міжнародні економічні відносини: становлення та особливості розвитку: збірник тез наукових робіт учасників Всеукраїнської науково-практичної конференції (м. Одеса, 17 серпня 2019 р.) / ГО “Центр економічних досліджень та розвитку”. О.: ЦЕДР, 2019. 108 с. С. 100-103.

216. Свірко С.В., Тростенюк Т.М. Функції управлінського обліку державних закладів вищої освіти. Сучасний стан та перспективи розвитку економіки, обліку, менеджменту, фінансів та права: збірник тез доповідей міжнародної науково-практичної конференції (м. Полтава, 26 січня 2019 р.): у 7 ч. Полтава: ЦФЕНД, 2019. Ч. 6. 62 с. С. 42-43.

217. Свірко С.В., Тростенюк Т.М. Функції, завдання, елементи та принципи управлінського обліку в державних закладах вищої освіти. Економіка та держава. 2019. №2. С. 41-46.

218. Свірко С.В., Тростенюк Т.М., Яремчук І.М. Результативні показники виконання бюджетних програм як контрольно-аналітичний об’єкт ДЗВО. Економічний простір: Збірник наукових праць. 2019. № 151. С. 212-223.

219. Свірко С.В., Фаріон А.І. План рахунків бухгалтерського обліку в секторі загального державного управління: вихідні положення та

формотворчі фактори. Формування ринкової економіки. 2014. Вип. №32. С. 349-360.

220. Свірко С.В., Фаріон А.І. Теоретичні засади бухгалтерського обліку в секторі загального державного управління. Фінанси, облік і аудит. Збірник наукових праць. Вип 22. К.: КНЕУ, 2013. С. 223-241.

221. Семенюк Е. Наука як фактор збереження цивілізації і культури. Національного університету "Львівська політехніка". Філософські науки. 2010. № 661. С. 3-7.

222. Систематика. URL: [https://ru.wikipedia.org/wiki/Систематика\\_\(значення\)](https://ru.wikipedia.org/wiki/Систематика_(значення)) (Дата останнього звернення: 28.03.2020)

223. Систематика. URL: <https://uk.wikipedia.org/wiki/Систематика> (Дата останнього звернення: 28.03.2020)

224. Сисюк С.В. Облік і контроль витрат і калькулювання собівартості платних освітніх послуг: дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук спец. 08.00.09; Житомир. держ. технол. ун-т. Житомир, 2007. 242 с.

225. Скоун Т. Управленческий учет: Пер. с англ. / Под ред. Н.Д. Эриаш-вили. М.: Аудит, ЮНИТИ, 1997. 170 с.

226. Скрипник І.М., Григоревська О.О. Показники бухгалтерської управлінської звітності: системна характеристика. Наукові записки Національного університету «Острозька академія». Серія «Економіка» : науковий журнал. Острог : Вид-во НаУОА, грудень 2017. № 7(35). С. 110-114.

227. Скрипник І.М., Григоревська О.О. Управління дослідженнями в сфері освіти в умовах зміни інформаційних запитів. Світові тенденції розвитку вищої освіти через призму економічної безпеки: монографія. К.: КНУТД, 2017. 350 с. С. 220-228.

228. Скрипник М.І. Розвиток бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю витрат та калькулювання собівартості продукції: монографія. Житомир: ФОП Кузьмін, 2011. 732 с.

229. Скрипник М.І., Григоревська О.О. Бухгалтерська управлінська звітність: критичний аналіз порядку складання й особливостей практичного застосування. Інтелект ХХІ. 2016. №5. С. 111-115.
230. Скрипник М.І., Григоревська О.О. Інноваційна діяльність закладів вищої освіти України: критичний аналіз. Вісник Київського національного університету технологій та дизайну. Серія Економічні науки. 2018. Спецвипуск. С. 334-344.
231. Скрипник Н.В., Рилєєв С. В. Управлінський аналіз як функція обліково-аналітичної системи. Інноваційна економіка. 2013. № 6. С. 283-288.
232. Соколов Я.В. Бухгалтерский учет от истоков до наших дней. М.: ЮНИТИ, 1996. 638 с.
233. Соколов Я.В. Управленческий учет (Бакалавриат): учебное пособие / Под ред. проф. Я.В.Соколова. М.: Магістр, 2010. 428 с.
234. Співаковський О. Якісна вища освіта – шлях до гідного майбутнього України. З чого почнемо? URL: <http://www.golos.com.ua/article/314172>
235. Справочник-словарь бухгалтера / Под ред. А.Ю. Редько. К.: Друкар, 1995. 178 с.
236. Стадніченко О.В. Функціональне призначення бухгалтерського обліку, контролю та аналізу видатків ВНЗ за захищеними статтями бюджету. Моделювання регіональної економіки. 2011. № 2. С. 214-225.
237. Станкус Т. Визначення результативних показників. Бюджетна бухгалтерія. 2017. №11 (березень). URL: <https://i.factor.ua/ukr/journals/bb/2017/march/issue-11/article-26106.html> (Дата останнього звернення: 08.03.2020)
238. Статистичні дані за ВНЗ України. URL: [http://www.ukrstat.gov.ua/operativ/operativ2005/osv\\_rik/osv\\_u/vuz\\_u.html](http://www.ukrstat.gov.ua/operativ/operativ2005/osv_rik/osv_u/vuz_u.html) (Дата останнього звернення: 18.01.19)
239. Стратегія реформування вищої освіти в Україні до 2020 року. Проект (неофіційний текст). URL:

[http://search.ligazakon.ua/l\\_doc2.nsf/link1/NT1109.html](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/NT1109.html) (Дата останнього звернення: 19.05.2017)

240. Сумець О.М. Логістичні витрати підприємства: теоретичний аспект: монографія. Харків: КП "Міська друкарня", 2013. 224 с.

241. Сушко Н., Гізатуліна Л. Реформування системи бухгалтерського обліку в державному секторі. Незалежний аудитор. 2012. №6. С. 56-57.

242. Сушко Н.І. Реалізація реформ бухгалтерського обліку в державному секторі. Державний бухгалтер і аудитор. 2012. №1. С. 11-17.

243. Типове положення планування, обліку, з планування, обліку і калькулювання собівартості науково-дослідних та дослідно-конструкторських робіт: Постанова Кабінету Міністрів України від 20.07.1996 р. № 830. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/830-96-п> (Дата останнього звернення: 18.03.2020)

244. Ткач В.И., Ткач М.В. Управленческий учет: международный опыт. М.: Финансы и статистика, 1994. 144 с.

245. Тоффлер Э., Худолей П. На волне перемен. В мире науки. 2008. №2. С. 12.

246. Тростенюк Т.М. Витрати які відносяться до собівартості навчально-педагогічних послуг ДЗВО. Напрями розвитку ринкової економіки: нові реалії та можливості в умовах інтеграційних процесів: матеріали доповідей Міжнародної науково-практичної конференції (м. Ужгород, 30 листопада 2019 року) / За заг. ред.: М.М. Палінчак, В.П. Приходько, А. Кrynski. Ужгород: Видавничий дім "Гельветика", 2019. Ч. 2. 136 с. С. 71-73.

247. Тростенюк Т.М. Господарська діяльність державних закладів вищої освіти як об'єкт аналітичних досліджень. Вісник ХНАУ імені В.В. Докучаєва. 2019. №2. С. 229-240.

248. Тростенюк Т.М. Діяльність державних закладів вищої освіти: аналітичний аспект. Підприємництво, цифрові інновації, фінанси: теоретичні підходи та практичні аспекти розвитку: Матеріали міжнародної науково-

практичної конференції (Львів, 26 жовтня 2019 року) / ГО “Львівська економічна фундація”. Львів: ЛЕФ, 2019. 156 с. С. 145-148.

249. Тростенюк Т.М. Номенклатура витрат в механізмі визначення собівартості навчально-педагогічних послуг ДЗВО. Економічний простір: Збірник наукових праць. 2019. №148. С. 186-197.

250. Тростенюк Т.М. Організаційні основи управлінського обліку в державних закладах вищої освіти. Science, society, education: topical issues and development prospects. Abstracts of the 2nd International scientific and practical conference. SPC “Sci-conf.com.ua”. Kharkiv, Ukraine. 2020. 717 p. С. 677-679.

251. Тростенюк Т.М. Основні продукти діяльності державних закладів вищої освіти в економічному контексті. Інвестиції: практика та досвід. 2020. № 2. С. 82-88.

252. Тростенюк Т.М. Принципи управлінського обліку в державних закладах вищої освіти. Тези Всеукраїнської науково-практичної on-line конференції здобувачів вищої освіти і молодих учених, присвяченої Дню науки (15-17 травня, 2019 р.). Житомир: ЖДТУ, 2019. 1008 с. С. 341. URL: <https://conf.ztu.edu.ua/wp-content/uploads/2019/05/10-buhgalterskyj-oblik-analiz-audyt-ta-opodatkuвання.pdf>. (Дата останнього звернення: 20.05.2019)

253. Тростенюк Т.М. Склад витрат на проведення НДР ДЗВО в контексті запитів облікової системи. Економіка: реалії часу. Науковий журнал. 2019. № 4 (44). С. 113-123. URL: <https://economics.opu.ua/files/archive/2019/No4/113.pdf> (Дата останнього звернення: 20.04.2020)

254. Труфен А.О., Труфіна Ж.С. Фінансове забезпечення вищої освіти в Україні, стан та шляхи удосконалення. Економіка. Управління. Інновації. 2012. № 1. URL: [http://nbuv.gov.ua/j-pdf/eui\\_2012\\_1\\_59.pdf](http://nbuv.gov.ua/j-pdf/eui_2012_1_59.pdf) (Дата останнього звернення: 20.02.2020)

255. Управленческий учет / Под ред. В. Палия и Р. Вандер Вила. М.: ИНФРА, 1997. 480 с.

256. Управленческий учет: учеб. пособие / Под ред. А.Д. Шеремета. М.: ИД ФБК-ПРЕСС, 2000. 512 с.

257. 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. 538 с.
258. Файоль А. Общее и промышленное управление / Перевод на русский язык: Б.В. Бабина-Кореня. М., 1923. URL: <https://gtmarket.ru/laboratory/basis/5783/5784> (Дата останнього звернення: 20.02.2020)
259. Фаріон А.І. Модернізація бухгалтерського обліку в державному секторі України та шляхи її реалізації: дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук спец. 08.00.09; “Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана”. К., 2011. 246 с.
260. Федорова Н.Є. Синергетичний вплив науки на суспільний розвиток та його соціально-економічні ефекти. Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія: Міжнародні економічні відносини та світове господарство. 2018. Вип. 18. Ч. 3. С. 91-96.
261. Федорова Н.Є. Сутність науки та її місце в суспільній організації. Причорноморські економічні студії. 2018. Вип. 26. Ч. 1. С. 10-15.
262. Харчук Ю.Ю. Обліково-аналітичне забезпечення фінансової стійкості вищих навчальних закладів державної та комунальної власності: дис. на здобуття наук. ступеня екон. екон. наук спец. 08.00.09. 360 с.
263. Хвильова концепція Тофлера. URL: [https://uk.wikipedia.org/wiki/Хвильова\\_концепція\\_Тофлера](https://uk.wikipedia.org/wiki/Хвильова_концепція_Тофлера) (Дата останнього звернення: 20.12.2019)
264. Хендриксен Э.С., Ван Бреда М.Д. Теория бухгалтерского учета / Под ред. Я.В. Соколова. М.: Финансы и статистика, 1997. 576 с.
265. Хорнгрен Ч.Г., Фостер Дж. Бухгалтерский учет: управленческий аспект. М.: Финансы и статистика, 1995. 416 с.
266. Цал-Цалко Ю.С. Витрати підприємства: навч. посібник. К.: ЦУЛ, 2002. 656 с.



267. Череп А.В. Управління витратами суб'єктів господарювання. Ч.1: Монографія. 2-ге вид., стереотип. Х.: ВД "Інжек", 2007. 368 с.
268. Череп А.В., Болдуєва О.В., Горбунова А.В., Богма О.С. Управління витратами промислового підприємства: монографія. Запоріжжя: Запорізький національний університет, 2012. 302 с.
269. Чумаченко М.Г. Управлінський облік потребує підтримки. Бухгалтерський облік і аудит. 2003. № 5. С. 3-7.
270. Чумаченко Н.Г. Методы учета и калькулирования себестоимости промышленной продукции. М.: Финансы, 1965. 124 с.
271. Шашенко О.О. Виробничі витрати на промисловому підприємстві: сутність, класифікація, види. Сталий розвиток економіки. 2013. № 3. С. 295-300.
272. Щиборщ К. Бюджетирование деятельности промышленных предприятий России. М: "Дело и Сервис", 2001. 544 с.
273. Щодо використання в роботі: Лист МФУ від від 30.12.2016 р. № 31-11420-06-5/37851. URL: <https://www.profiwins.com.ua/uk/letters-and-orders/treasury/9200-37851.html> (Дата останнього звернення: 20.02.2020)
274. Яненкова І.Г. Роль освіти і науки для економічного росту і розвитку суспільства. Економіка та держава. 2015. №7. С.6-7.
275. Янковий В. Наука в університетах. Дзеркало тижня. Випуск №13/5-12 квітня. URL: <https://dt.ua/SCIENCE/nauka-v-universitetah-.html> (Дата останнього звернення: 20.02.2020)
276. Яришко О.В., Ткаченко Є.Ю. Фінансовий аналіз діяльності бюджетної організації. URL: [http://web.znu.edu.ua/herald/issues/2008/econom\\_2008\\_1/2008-26-06/yarishko.pdf](http://web.znu.edu.ua/herald/issues/2008/econom_2008_1/2008-26-06/yarishko.pdf) (Дата останнього звернення: 20.02.2020)
277. Яругова А. Управленческий учет: опыт экономически развитых стран: Пер. с пол. М.: Финансы и статистика, 1991. 237 с.
278. Яцунь О. Вища освіта як агент соціальних інновацій. Вища школа. 2018. № 11. С. 7-19.

279. 70% державних вишів втратять статус бюджетних установ, – КМУ. Вища освіта в Україні. URL: <https://osvita.ua/vnz/65687/> (Дата останнього звернення: 20.02.2020)

280. Akimova L., Osadcha O., Akimov O. Improving accounting management via benchmarking technology. *Фінансово-кредитна діяльність: проблеми теорії та практики*. 2018. Том. 1. № 24. С. 64-70.

281. Government nance statistics manual 2014. Washington, D.C.: International Monetary Fund, 2014. 446p.

282. Lehenchuk S., Velykyi Yu., Belinska S. Development of variability concept in accounting: Ukrainian context. *Baltic Journal of Economic Studies*. 2018. Vol 4, No 3. P. 158-164.

283. Luca Cesaro Cost of production. Definition and Concept. FACEPA Deliverable, D 1.1.2. Italy: INEA, October, 2008. 203 p.

284. Oliinyk, O., Lehan, I., Sergiienko, L., Kovalenko, L., Tarasova, T. Alternative methodology for assessment of youth competitiveness in the labor market of Ukraine. *Management Science Letters*. 2020. № 10(10), С. 2159-2168

285. Osadcha O., Akimova A., Hbur Z., Krylova I. Implementation of accounting processes as an alternative method for organizing accounting. *Фінансово-кредитна діяльність: проблеми теорії та практики*. 2018. Том. 4. № 27. С. 193-200.

286. Skrypnyk M., Pravdiuk N., Usykova O., Nahorna I., Mechanism of economic processes self-organization at the enterprise. *Financial and credit activity: problems of theory and practice*. 2019. № 1 (28). С.302-312.

287. Svirko S., Samchyk M., Trosteniuk T. Analytical components of management accounting in state higher education institutions: identification and vector direction. Edited by: M. Dei, O. Rudenko, V. Lunov *Association agreement: driving integrational changes: collective monograph*. Chicago: Accent Graphics Communications. 2020. 362 p. P. 226-236.

288. Svirko S.V., Trosteniuk T.M. Theoretical and methodological regulations of management control in state higher education institutions. *European Cooperation*. № 1 (45). 2020. pp. 63-75.

289. Vyhivska I.M., Hryhorevska O.O., Lyakhovich G.I., Khomenko H.Y. Organization of accounting and risk-management of educational activity: development directions in the conditions of implementation of the quality management system. *Збірник наукових праць «Фінансово-кредитна діяльність: проблеми теорії та практики»*. 2019. № 4 (31) грудень. С. 82-93.

# ДОДАТКИ

## Види послуг ДЗВО в розрізі сфер їх діяльності

<i>Сфера діяльності</i>	<i>Види послуг</i>
1	2
Освітня	<p>1) підготовка в межах державного замовлення та понад державне замовлення в межах ліцензійного обсягу відповідно до договорів, укладених з фізичними та юридичними особами, студентів та курсантів невійськових закладів вищої освіти цивільної авіації, морського та річкового флоту (далі – студенти, курсанти), аспірантів і докторантів;</p> <p>2) навчання студентів, курсантів для здобуття другої вищої освіти (викладання здобувачам вищої освіти однієї чи кількох дисциплін (предметів) англійською та/або іншими іноземними мовами поряд з викладанням відповідно до навчального плану зазначеної дисципліни (предмету) державною мовою, крім випадків, коли таке викладання передбачене навчальними планами);</p> <p>3) підготовка, перепідготовка, підвищення кваліфікації кадрів, навчання для здобуття громадянами післядипломної освіти в межах та понад державне замовлення в межах ліцензійного обсягу (проведення спеціальних курсів, семінарів, тренінгів, стажування, підвищення професійної компетентності в іншій формі, що не потребує отримання відповідної ліцензії; підтвердження кваліфікації, отриманої за результатами неформального професійного навчання; сертифікація авіаційного персоналу відповідно до отриманих ліцензій);</p> <p>4) підготовка кваліфікованих робітників в межах та понад державне замовлення в межах ліцензійного обсягу;</p> <p>5) підготовка до вступу до закладів вищої освіти та до зовнішнього незалежного оцінювання;</p> <p>6) підготовка та перепідготовка, підвищення кваліфікації кадрів за замовленням центрів зайнятості;</p> <p>7) навчання студентів, курсантів, аспірантів, докторантів з числа іноземців, осіб без громадянства, які постійно проживають в Україні; осіб, яким надано статус біженця в Україні; осіб, які потребують додаткового або тимчасового захисту; осіб, яким надано статус закордонного українця і які перебувають в Україні на законних підставах; стажування іноземців та осіб без громадянства;</p> <p>8) прийом кандидатських іспитів, видання та розповсюдження авторефератів, дисертацій, стенографування під час захисту дисертацій, організація, підготовка до захисту дисертацій на здобуття наукового ступеня доктора філософії (кандидата наук) та його проведення для осіб, які навчаються (навчалися) відповідно до договорів, укладених з фізичними або юридичними особами, у тому числі для осіб, які не навчаються (не навчалися) у відповідному закладі освіти або науковій установі (крім оплати часу проведення засідання членам спеціалізованої вченої ради та оплати часу участі в таких засіданнях офіційних опонентів);</p> <p>9) здійснення наукового супроводження осіб, які підвищують кваліфікацію самостійно, та стажування таких осіб;</p> <p>11) проведення лекцій, консультацій, тренінгів, практикумів, занять іншої форми з питань науки, техніки, права, культури, мистецтва, фізичної культури, спорту, туризму, краєзнавства тощо, підготовки кадрів для дитячого та молодіжного туризму;</p> <p>12) проведення понад обсяги, встановлені навчальними планами, з видачею або без видачі відповідних документів про освіту тренінгів, курсів, занять у гуртках, факультативів, семінарів, практикумів;</p>

1	2
	<p>13) організація, проведення у позанавчальний час (у тому числі канікули, святкові та вихідні дні) заходів за освітнім, науковим, технічним, художнім, туристичним, екологічним, спортивним, оздоровчим та гуманітарним напрямками;</p> <p>14) забезпечення обмундируванням студентів, курсантів та працівників закладів вищої освіти, статутами яких передбачено носіння форменого одягу;</p> <p>15) складення бібліографічних списків для курсових, дипломних і наукових робіт, каталогів для особистих бібліотек, бібліотек підприємств, установ та організацій, підготовка фактографічних, аналітичних і бібліографічних довідок (надання доступу до бібліотечних фондів для осіб, які не працюють і не навчаються у відповідному закладі (установі));</p> <p>16) видання та реалізація навчальної літератури, методичних, науково-методичних, наукових, науково-технічних видань, друкованих засобів масової інформації (газети, часописи, альманахи тощо) (розроблення, впровадження та супроводження електронних навчальних матеріалів, курсів дистанційного навчання);</p> <p>17) надання послуг організаційного характеру, пов'язаних з проведенням ліцензування, атестації та акредитації;</p> <p>18) надання послуг з проведення експертизи засобів навчання, зокрема навчальних та навчально-методичних видань</p>
Наукова та науково-технічна	<p>1) проведення науково-дослідних, дослідно-конструкторських, проектно-конструкторських, технологічних, пошукових та проектно-пошукових робіт;</p> <p>2) проведення робіт з діагностики, стандартизації і сертифікації технологічних процесів, обладнання та матеріалів, метрологічного забезпечення, технічного захисту інформації;</p> <p>3) проведення досліджень щодо розвитку окремих галузей економіки;</p> <p>4) проведення наукової, науково-технічної, інших видів експертиз в установленому законодавством порядку;</p> <p>5) проектування, розроблення та виготовлення експериментальних зразків і дослідних партій матеріалів, речовин, приладів, обладнання;</p> <p>6) випробування обладнання, конструкцій, виробів, речовин, матеріалів;</p> <p>7) проведення консультацій з питань наукових досліджень (у тому числі дисертаційних), їх організації та наукового обслуговування (проведення курсів, консультацій, семінарів, практикумів, тренінгів, стажування);</p> <p>8) інформаційно-аналітичне забезпечення наукової діяльності;</p> <p>10) забезпечення доступу до локальних і корпоративних комп'ютерних мереж, Інтернету, автоматизованих баз даних та пошукових систем через сегменти локальних і корпоративних мереж;</p> <p>11) впровадження, виробництво і реалізація дослідної, промислової, наукової, науково-технічної, інноваційної продукції, техніки, обладнання, приладів та устаткування, що виготовлені за власними технологіями;</p> <p>12) здійснення операцій, пов'язаних із трансфером (передачею) технологій, що розроблені за рахунок коштів державного бюджету;</p> <p>13) проведення лабораторних аналізів і досліджень зразків, діагностика інфекційних захворювань;</p> <p>14) забезпечення діяльності технологічних та наукових парків;</p> <p>15) забезпечення розроблення державних стандартів і технічних умов на виробництво продукції, проведення її сертифікаційних випробувань;</p> <p>16) розроблення науково-технічної документації;</p> <p>17) надання дозволів (видача ліцензій) на використання об'єктів права інтелектуальної власності;</p>

1	2
	<p>18) проектування, розроблення, налаштування, впровадження, тестування, реалізація, модифікація, технічна підтримка та супроводження програмного забезпечення (зокрема, системного, прикладного, баз даних);</p> <p>19) організація та проведення наукових заходів (з'їздів, семінарів, конференцій тощо), якщо це не передбачено навчальними планами з підготовки кадрів і не належить до діяльності, яка фінансується за рахунок коштів загального фонду державного та місцевих бюджетів;</p> <p>20) розроблення комп'ютерних програм (систем) для забезпечення і організації процесів створення, редагування, поповнення і керування вмістом веб-сайтів</p>
Міжнародна	<p>1) надання допомоги студентам, курсантам з числа іноземців в отриманні віз;</p> <p>2) надання організаційних, протокольно-інформаційних, консультаційних послуг, послуг з перекладу, крім випадків, коли такі послуги надаються особі, яка працює або навчається у закладі освіти (установі) і направлена таким закладом освіти (установою) на навчання, стажування або роботу за кордон за бюджетні кошти</p>
Охорони здоров'я, відпочинку, дозвілля, оздоровлення, туризму, фізичної культури та спорту	<p>1) забезпечення проживання, відпочинку та оздоровлення у спортивно-оздоровчих таборах, санаторіях-профілакторіях, пансіонатах, на базах туризму та відпочинку, у тому числі перевезення;</p> <p>2) проведення групових та індивідуальних занять з фізичної культури та спорту з використанням відповідної матеріально-технічної бази закладів освіти, якщо це не передбачено навчальними планами;</p> <p>3) надання у тимчасове користування спортивного інвентарю та обладнання, речей особистого користування, предметів для відпочинку, якщо це не передбачено навчальними планами;</p> <p>4) організація, проведення спортивних, фізкультурно-оздоровчих заходів (у тому числі міжнародних) з використанням відповідної матеріально-технічної бази закладів освіти, якщо це не передбачено навчальними планами;</p> <p>5) обслуговування екскурсійних груп і окремих відвідувачів на територіях та в приміщеннях закладів освіти, установ;</p> <p>6) організація, проведення концертно-видовищних заходів</p>
Побутова	<p>1) будівництво, ремонт та облаштування житла, господарсько-побутових споруд та приміщень;</p> <p>2) ремонт, технічне обслуговування, діагностика, налагодження, переобладнання побутової, комп'ютерної, телекомунікаційної, периферійної, копіювальної, офісної техніки, технічних засобів навчання, приладів, устаткування та багатофункціонального обладнання, фото-, теле-, відео-, аудіообладнання; виготовлення, реалізація та ремонт металовиробів;</p> <p>3) виготовлення, реалізація та ремонт меблів, побутових столярних виробів, садово-городнього інвентарю;</p> <p>4) надання послуг, пов'язаних з проведенням фото-, кіно-, відеозйомки, аудіозапису, а також виробництвом, обробкою, монтажем кіно-, відео-, теле- та аудіопродукції;</p> <p>5) виготовлення, реалізація та ремонт взуття, швейних і галантерейних виробів, товарів широкого вжитку, власної сувенірної продукції;</p> <p>6) надання банно-пральних послуг, послуг хімчистки;</p> <p>7) надання у тимчасове користування предметів культурно-побутового призначення, садово-городнього інвентарю, аудіо- і відеотехніки, театральних та сценічних костюмів, театального реквізиту, інструментів та обладнання, аудіо- і відеозаписів, експозиційного обладнання, відеокomплексів, відеомонтажних студій, фотопавільйонів, звуколабораторій, відеопереглядових аудиторій, інших площ, інвентарю та обладнання, якщо це не передбачено навчальним планом;</p> <p>8) надання перукарських послуг;</p>

1	2
	<p>9) облаштування трав'яних газонів, елементів ландшафтного дизайну, догляд за ними;</p> <p>10) створення лісових насаджень, ділянок зеленого будівництва, висаджування саджанців деревних та чагарникових порід, догляд за ними</p>
Житлово-комунальна	<p>1) надання спеціально облаштованих* будинків і приміщень, що перебувають на балансі закладів освіти, для тимчасового проживання;</p> <p>2) надання під час канікул вільних спеціально облаштованих* приміщень гуртожитків для тимчасового проживання;</p> <p>3) надання спеціально облаштованих* приміщень гуртожитків закладів освіти для проживання: осіб, які навчаються або працюють у відповідному закладі освіти; абітурієнтів відповідного закладу освіти під час вступних іспитів; осіб, які направлені у відрядження до таких закладів освіти; осіб, які навчаються в інших закладах освіти і проживають у гуртожитках закладу освіти згідно з рішенням його керівника; працівників інших закладів освіти, установ та організацій;</p> <p>4) надання громадянам, які користуються послугами, зазначеними у підпунктах 1-3 цього пункту, комунальних послуг, послуг з експлуатації та господарського обслуговування будинків і приміщень;</p> <p>5) заміна сантехнічних виробів, газового, електротехнічного та іншого обладнання: у разі пошкодження або знищення з вини користувачів; на вимогу громадян, які користуються послугами, зазначеними у підпунктах 1-3 цього пункту, у встановленні: поліпшеного обладнання; нового обладнання до закінчення строку експлуатації встановленого обладнання, визначеного технічними нормативами;</p> <p>б) надання комунальних послуг користувачам приміщень та будівель, що не перебувають на балансі закладів освіти;</p> <p>7) надання на вимогу осіб, які проживають у спеціально облаштованих* будинках і приміщеннях, що перебувають на балансі закладів освіти, послуг з облаштування та утримання будинків і приміщень, крім тих, що визначені підпунктом 5 цього пункту</p> <p>* Спеціально облаштовані будинки і приміщення – будинки і приміщення, що перебувають у належному технічному та санітарно-гігієнічному стані і в яких створено належні умови для проживання та відпочинку</p>
Інші	<p>1) вирощування, переробка та реалізація сільськогосподарської продукції; збір, переробка та реалізація лікарських рослин;</p> <p>2) надання в оренду будівель, споруд, окремих тимчасово вільних приміщень і площ, іншого рухомого та нерухомого майна або обладнання, що тимчасово не використовується у освітній, навчально-виховній, навчально-виробничій, науковій діяльності, у разі, коли це не погіршує соціально-побутових умов осіб, які навчаються або працюють у закладі освіти;</p> <p>3) експлуатаційне та господарське обслуговування приміщень, площ, майна та обладнання, зазначених у підпункті 2 цього пункту;</p> <p>4) надання поліграфічних та рекламних послуг, реалізація власної друкованої продукції, у тому числі інформаційної, рекламної та бланкової (крім видання та реалізації навчальної літератури, методичних, науково-методичних, наукових, науково-технічних видань, друкованих засобів масової інформації (газет, часописів, альманахів тощо), видання та розміщення на веб-сайтах банерів та іншої рекламної продукції в електронній формі; розроблення поліграфічного дизайну (друкування, копіювання, сканування, ламінування, запис інформації на носії);</p> <p>5) виробництво та реалізація продукції громадського харчування, організація її споживання;</p>



1	2
	<p>б) забезпечення оформлення атестатів доцента, професора, старшого наукового співробітника, свідоцтв про закінчення аспірантури, докторантури, інших документів про освіту та вчені звання, їх дублікатів в установленому законодавством порядку (забезпечення оформлення посвідчення про складання кандидатських іспитів випускниками минулих років);</p> <p>7) забезпечення оформлення студентських та учнівських квитків, залікових книжок осіб, які навчаються відповідно до договорів, укладених з фізичними та юридичними особами; їх дублікатів для всіх категорій осіб, що навчаються у відповідному закладі освіти;</p> <p>8) забезпечення оформлення документів про освіту державного зразка в установленому законодавством порядку;</p> <p>9) здійснення в межах повноважень медичної практики, надання ветеринарних послуг, проведення діагностичної медичної та ветеринарної експертизи;</p> <p>10) здійснення палітурних, брошурувальних робіт;</p> <p>11) надання послуг банківським установам шляхом розміщення на депозитних рахунках тимчасово вільних власних надходжень вищих закладів освіти в установленому законодавством порядку; 12) здійснення заходів, пов'язаних із провадженням виставково-ярмаркової діяльності згідно із законодавством;</p> <p>13) здійснення доступу до Інтернету, локальних і корпоративних комп'ютерних мереж, автоматизованих баз даних та пошукових систем, користування електронною поштою для осіб, які не працюють і не навчаються у відповідному закладі (установі);</p> <p>14) виготовлення та реалізація продукції навчально-виробничих майстерень, підсобних господарств, інших навчально-виробничих, виробничих, дослідницьких підрозділів, що виготовлена у позанавчальний час;</p> <p>15) виготовлення та реалізація продукції, виготовленої в результаті практичного навчання осіб, які навчаються (зокрема, розсади, саджанців, сіянців, насіння, лісоматеріалів, предметів декоративно-прикладного мистецтва, фото-, кіно-, аудіо-, відеопродукції, товарів широкого вжитку);</p> <p>16) надання навчально-виробничими, виробничими, дослідницькими підрозділами послуг, що відповідають профілю підготовки кадрів, зокрема проведення лісосічних робіт, робіт з ремонту, відновлення, технічного обслуговування транспортних засобів і технологічного обладнання, з облаштування трав'яних газонів, елементів ландшафтного дизайну, догляду за ними, із створення лісових насаджень, ділянок зеленого будівництва, висаджування саджанців деревних та чагарникових порід, догляду за ними; з обробки землі, збирання врожаю, допоміжних та післяурожайних робіт, проведення сільськогосподарських та промислових робіт з використанням автомобілів, тракторів, інших механізмів;</p> <p>17) надання у короткострокове (на строк до одного тижня) користування фізичним, юридичним особам площ та/або окремих приміщень, що тимчасово не використовуються в освітній, навчально-виховній, навчально-виробничій, науковій діяльності для проведення освітніх, наукових, спортивних, урочистих, культурних та інших заходів (крім заходів, що проводяться з релігійною метою, або заходів політичних партій), а також іншого рухомого та нерухомого майна або обладнання у разі, коли це не погіршує умов навчання або соціально-побутових умов осіб, які навчаються або працюють у відповідному закладі освіти (установі);</p> <p>18) надання у короткострокове (на строк до одного місяця) користування відповідно до законодавства місць для базування, зберігання транспортних засобів, зокрема пристаней, причалів, аеродромів, місць для стоянки автомобілів у разі, коли це не погіршує умов навчання або соціально-побутових умов осіб, які навчаються або працюють у відповідному закладі освіти (установі);</p>

1	2
	<p>19) перевезення вантажів спеціальними транспортними засобами, включаючи морські, річкові та повітряні судна, а також окремих пасажирів або організованих груп населення;</p> <p>20) виконання вантажно-розвантажувальних робіт;</p> <p>21) забезпечення аеропортового обслуговування повітряних суден, зокрема забезпечення авіаційної безпеки, обслуговування повітряного руху, надання в користування повітряного простору в зоні відповідальності, забезпечення аеронавігаційною інформацією, метеорологічне, медичне, пошукове, аварійно-рятувальне забезпечення польотів;</p> <p>22) надання метеорологічної інформації на замовлення фізичних та юридичних осіб;</p> <p>23) виконання авіаційних робіт в межах території України і за кордоном в установленому законодавством порядку;</p> <p>24) надання у тимчасове користування площ для зберігання обладнання, майна, паливно-мастильних матеріалів, інших цінностей, що належать іншим юридичним або фізичним особам;</p> <p>25) проведення лабораторних аналізів паливно-мастильних матеріалів у встановленому законодавством порядку; 26) проведення випробувань електричного обладнання та електропроводки, перевірка приладів обліку води та енергоресурсів, інших технічних приладів, обладнання та систем у встановленому законодавством порядку; проведення робіт з контролю якості води, аналізу стічних вод та опадів;</p> <p>27) проведення робіт з проектування, розроблення, монтажу, діагностики, ремонту, налагодження та технічного обслуговування систем відеоспостереження, внутрішньої сигналізації, структурованих кабельних систем, телефонних мереж, системи єдиного часу та дзвінків у встановленому законодавством порядку;</p> <p>28) розроблення, впровадження та обслуговування проектів мультимедійних аудиторій, конференц-залів, Інтернет-кафе;</p> <p>29) надання послуг з редагування, перекладу наукової, довідкової, технічної, навчальної, навчально-методичної, художньої літератури, комп'ютерного набору, верстання текстів</p>

Складено на підставі джерела [161].

## Додаток Б

Затверджений у сумі 138861460 грн.Сто тридцять вісім мільйонів вісімсот шістдесят одна тисяча чотириста шістдесят грн.

(сума словами і цифрами)

Заступник міністра

(посада)

Іванов І.І.

(підпис)

(ініціали і прізвище)

(число, місяць, рік)

М. П.

КОШТОРИС  
на 2019 рік01010101 Державний заклад вищої освіти

(код за ЄДРПОУ та найменування бюджетної установи)

м. Житомир, Житомирська область

(найменування міста, району, області)

Вид бюджету Державнийкод та назва відомчої класифікації видатків та кредитування бюджету 220 Міністерство освіти і науки Україникод та назва програмної класифікації видатків та кредитування державного бюджету 2201160 Підготовка кадрів закладами вищої освіти та забезпечення діяльності їх баз практики, 2201040 Наукова і науково-технічна діяльність закладів вищої освіти та наукових установ, 2201190 Виплата академічних стипендій студентам (курсантам), аспірантам, докторантам закладів фахової передвищої та вищої освіти

(код та назва програмної класифікації видатків та кредитування місцевих бюджетів (код та назва Типової програмної класифікації видатків та кредитування місцевих бюджетів \* \_\_\_\_\_))

(грн)

Найменування	Код	Усього на рік		РАЗОМ
		загальний фонд	спеціальний фонд	
1	2	3	4	5
<b>НАДХОДЖЕННЯ - усього</b>	х	114 791 938	24 069 522	138 861 460
Надходження коштів із загального фонду бюджету	х	114 791 938	х	114 791 938
Надходження коштів із спеціального фонду бюджету, у тому числі:	х		24 069 522	24 069 522
<i>надходження від плати за послуги, що надаються бюджетними установами згідно із законодавством</i>	25010000	х	19 185 678	19 185 678
(розписати за підгрупами)				
<i>інші джерела власних надходжень бюджетних установ</i>	25020000	х		
(розписати за підгрупами)				
<i>інші надходження, у тому числі:</i>		х		
<i>інші доходи (розписати за кодами класифікації доходів бюджету)</i>		х		
<i>фінансування (розписати за кодами класифікації фінансування бюджету за типом боргового зобов'язання)</i>		х		
<i>повернення кредитів до бюджету (розписати за кодами програмної класифікації видатків та кредитування бюджету, класифікації кредитування бюджету)</i>		х	**	**
<b>ВИДАТКИ ТА НАДАННЯ КРЕДИТІВ - усього</b>	х	114 791 938	26 129 923	140 921 861
<b>Поточні видатки</b>	2000	113 272 138	23 981 803	137 253 941
<b>Оплата праці і нарахування на заробітну плату</b>	2100	36 566 954	14 417 722	50 984 676
<i>Оплата праці</i>	2110	30 334 793	12 036 000	42 370 793
<i>Заробітна плата</i>	2111	30 334 793	12 036 000	42 370 793
<i>Грошове забезпечення військовослужбовців</i>	2112			
<i>Нарахування на оплату праці</i>	2120	6 232 161	2 381 722	8 613 883
<i>Використання товарів і послуг</i>	2200	63 263 981	9 258 081	72 522 062
Предмети, матеріали, обладнання та інвентар	2210	982 140	2 490 402	3 472 542
Медикаменти та перев'язувальні матеріали	2220		15 198	15 198

1	2	3	4	5
Продукти харчування	2230	1 026 785	8 670	1 035 455
Оплата послуг (крім комунальних)	2240	149 203	2 057 217	2 206 420
Видатки на відрядження	2250		147 798	147 798
Видатки та заходи спеціального призначення	2260			
Оплата комунальних послуг та енергоносіїв	2270	1 628 531	3 993 198	5 621 729
<i>Оплата теплопостачання</i>	2271	1 474 511	1 938 000	3 412 511
<i>Оплата водопостачання та водовідведення</i>	2272	29 580	459 000	488 580
<i>Оплата електроенергії</i>	2273	114 240	1 290 198	1 404 438
<i>Оплата природного газу</i>	2274	10 200	306 000	316 200
<i>Оплата інших енергоносіїв та інших комунальних послуг</i>	2275			
<i>Оплата енергосервісу</i>	2276			
Дослідження і розробки, окремі заходи по реалізації державних (регіональних) програм	2280	59 477 322	545 598	60 022 920
<i>Дослідження і розробки, окремі заходи розвитку по реалізації державних (регіональних) програм</i>	2281	2 910 162	530 400	3 440 562
<i>Окремі заходи по реалізації державних (регіональних) програм, не віднесені до заходів розвитку</i>	2282	56 567 160	15 198	56 582 358
<b>Обслуговування боргових зобов'язань</b>	2400			
Обслуговування внутрішніх боргових зобов'язань	2410			
Обслуговування зовнішніх боргових зобов'язань	2420			
<b>Поточні трансферти</b>	2600			
Субсидії та поточні трансферти підприємствам (установам, організаціям)	2610			
Поточні трансферти органам державного управління інших рівнів	2620			
Поточні трансферти урядам іноземних держав та міжнародним організаціям	2630			
<b>Соціальне забезпечення</b>	2700	13 441 203	51 000	13 492 203
Виплата пенсій і допомоги	2710			
Стипендії	2720	13 307 328	51 000	13 358 328
Інші виплати населенню	2730	133 875		133 875
<b>Інші поточні видатки</b>	2800		255 000	255 000
<b>Капітальні видатки</b>	3000	1 519 800	2 148 120	3 667 920
<b>Придбання основного капіталу</b>	3100	1 519 800	618 120	2 137 920
Придбання обладнання і предметів довгострокового користування	3110	5 033	618 120	623 153
Капітальне будівництво (придбання)	3120	1 514 767		1 514 767
<i>Капітальне будівництво (придбання) житла</i>	3121			
<i>Капітальне будівництво (придбання) інших об'єктів</i>	3122	1 514 767		1 514 767
Капітальний ремонт	3130			
<i>Капітальний ремонт житлового фонду (приміщень)</i>	3131			
<i>Капітальний ремонт інших об'єктів</i>	3132			
Реконструкція та реставрація	3140			
<i>Реконструкція житлового фонду (приміщень)</i>	3141			
<i>Реконструкція та реставрація інших об'єктів</i>	3142			
<i>Реставрація пам'яток культури, історії та архітектури</i>	3143			
Створення державних запасів і резервів	3150			
Придбання землі та нематеріальних активів	3160			
<b>Капітальні трансферти</b>	3200		1 530 000	1 530 000
Капітальні трансферти підприємствам (установам, організаціям)	3210		1 530 000	1 530 000
Капітальні трансферти органам державного управління інших рівнів	3220			

1	2	3	4	5
Капітальні трансферти урядам іноземних держав та міжнародним організаціям	3230			
Капітальні трансферти населенню	3240			
<b>Надання внутрішніх кредитів</b>	4110			
<i>Надання кредитів органам державного управління інших рівнів</i>	4111			
<i>Надання кредитів підприємствам, установам, організаціям</i>	4112			
<i>Надання інших внутрішніх кредитів</i>	4113			
<b>Надання зовнішніх кредитів</b>	4210			
<b>Нерозподілені видатки</b>	9000			

Керівник

П.П. Петров  
(підпис) (ініціали і прізвище)

Керівник бухгалтерської служби /  
начальник планово-фінансового  
підрозділу

С.С. Сидоров  
(підпис) (ініціали і прізвище)

\_\_\_\_\_  
(число, місяць, рік)

М. П.\*\*\*

\*\* Сума проставляється за кодом відповідно до класифікації кредитування бюджету та не враховується у рядку “НАДХОДЖЕННЯ – усього”.

\*\*\* Заповнюється розпорядниками нижчого рівня, крім головних розпорядників та національних вищих навчальних закладів, яким безпосередньо встановлені призначення у державному бюджеті.

## Витяг з класифікації доходів бюджету

<i>Код</i>	<i>Найменування</i>
25000000	Власні надходження бюджетних установ
25010000	Надходження від плати за послуги, що надаються бюджетними установами згідно із законодавством
25010100	Плата за послуги, що надаються бюджетними установами згідно з їх основною діяльністю
25010200	Надходження бюджетних установ від додаткової (господарської) діяльності
25010300	Плата за оренду майна бюджетних установ, що здійснюється відповідно до Закону України “Про оренду державного та комунального майна”
25010400	Надходження бюджетних установ від реалізації в установленому порядку майна (крім нерухомого майна)
25020000	Інші джерела власних надходжень бюджетних установ
25020100	Благодійні внески, гранти та дарунки
25020200	Надходження, що отримують бюджетні установи від підприємств, організацій, фізичних осіб та від інших бюджетних установ для виконання цільових заходів, у тому числі заходів з відчуження для суспільних потреб земельних ділянок та розміщених на них інших об’єктів нерухомого майна, що перебувають у приватній власності фізичних або юридичних осіб
25020300	Надходження, що отримують державні і комунальні заклади професійної (професійно-технічної), фахової передвищої та вищої освіти від розміщення на депозитах тимчасово вільних бюджетних коштів, отриманих за надання платних послуг, якщо таким закладам законом надано відповідне право; надходження, що отримують державні і комунальні заклади фахової передвищої та вищої освіти, наукові установи та заклади культури як відсотки, нараховані на залишок коштів на поточних рахунках, відкритих у банках державного сектору для розміщення власних надходжень, отриманих як плата за послуги, що надаються ними згідно з основною діяльністю, благодійні внески та гранти

## Економічна класифікація видатків бюджету

<i>Код</i>	<i>Найменування</i>
<i>1</i>	<i>2</i>
2000	Поточні видатки
2100	Оплата праці і нарахування на заробітну плату
2110	Оплата праці
2111	Заробітна плата
2112	Грошове забезпечення військовослужбовців
2120	Нарахування на оплату праці
2200	Використання товарів і послуг
2210	Предмети, матеріали, обладнання та інвентар
2220	Медикаменти та перев'язувальні матеріали
2230	Продукти харчування
2240	Оплата послуг (крім комунальних)
2250	Видатки на відрядження
2260	Видатки та заходи спеціального призначення
2270	Оплата комунальних послуг та енергоносіїв
2271	Оплата теплопостачання
2272	Оплата водопостачання та водовідведення
2273	Оплата електроенергії
2274	Оплата природного газу
2275	Оплата інших енергоносіїв та інших комунальних послуг
2276	Оплата енергосервісу
2280	Дослідження і розробки, окремі заходи по реалізації державних (регіональних) програм
2281	Дослідження і розробки, окремі заходи розвитку по реалізації державних (регіональних) програм
2282	Окремі заходи по реалізації державних (регіональних) програм, не віднесені до заходів розвитку
2400	Обслуговування боргових зобов'язань
2410	Обслуговування внутрішніх боргових зобов'язань
2420	Обслуговування зовнішніх боргових зобов'язань
2600	Поточні трансферти
2610	Субсидії та поточні трансферти підприємствам (установам, організаціям)
2620	Поточні трансферти органам державного управління інших рівнів
2630	Поточні трансферти урядам іноземних держав та міжнародним організаціям
2700	Соціальне забезпечення
2710	Виплата пенсій і допомоги
2720	Стипендії
2730	Інші виплати населенню
2800	Інші поточні видатки
3000	Капітальні видатки
3100	Придбання основного капіталу
3110	Придбання обладнання і предметів довгострокового користування
3120	Капітальне будівництво (придбання)
3121	Капітальне будівництво (придбання) житла
3122	Капітальне будівництво (придбання) інших об'єктів

<i>1</i>	<i>2</i>
3130	Капітальний ремонт
3131	Капітальний ремонт житлового фонду (приміщень)
3132	Капітальний ремонт інших об'єктів
3140	Реконструкція та реставрація
3141	Реконструкція житлового фонду (приміщень)
3142	Реконструкція та реставрація інших об'єктів
3143	Реставрація пам'яток культури, історії та архітектури
3150	Створення державних запасів і резервів
3160	Придбання землі та нематеріальних активів
3200	Капітальні трансферти
3210	Капітальні трансферти підприємствам (установам, організаціям)
3220	Капітальні трансферти органам державного управління інших рівнів
3230	Капітальні трансферти урядам іноземних держав та міжнародним організаціям
3240	Капітальні трансферти населенню
9000	Нерозподілені видатки



## Додаток Д

Затверджений у сумі 138861460 грн.Сто тридцять вісім мільйонів вісімсот шістьдесят одна тисяча чотириста шістьдесят грн.

(сума словами і цифрами)

Заступник міністра

(посада)

Іванов І.І.

(підпис)

(ініціали і прізвище)

(число, місяць, рік)

М. П.

**КОШТОРИС  
(оновлений)  
на 2019 рік**01010101 Державний заклад вищої освіти

(код за ЄДРПОУ та найменування бюджетної установи)

м. Житомир, Житомирська область

(найменування міста, району, області)

Вид бюджету Державний

код та назва відомчої класифікації видатків та кредитування бюджету 220 Міністерство освіти і науки України, код та назва програмної класифікації видатків та кредитування державного бюджету 2201160 Підготовка кадрів закладами вищої освіти та забезпечення діяльності їх баз практики, 2201040 Наукова і науково-технічна діяльність закладів вищої освіти та наукових установ, 2201190 Виплата академічних стипендій студентам (курсантам), аспірантам, докторантам закладів фахової передвищої та вищої освіти (код та назва програмної класифікації видатків та кредитування місцевих бюджетів (код та назва Типової програмної класифікації видатків та кредитування місцевих бюджетів \* \_\_\_\_\_))

(грн)

Найменування	Код	Усього на рік		РАЗОМ
		загальний фонд	спеціальний фонд	
1	2	3	4	5
<b>НАДХОДЖЕННЯ - усього</b>	х	114 791 938	24 069 522	138 861 460
Надходження коштів із загального фонду бюджету	х	114 791 938	х	114 791 938
Надходження коштів із спеціального фонду бюджету, у тому числі:	х		24 069 522	24 069 522
<i>надходження від плати за послуги, що надаються бюджетними установами згідно із законодавством</i>	1421	х	19 185 678	19 185 678
(розписати за підгрупами)				
<i>інші джерела власних надходжень бюджетних установ</i>	1422	х		
(розписати за підгрупами)				
<i>інші надходження, у тому числі:</i>		х		
<i>інші доходи (розписати за кодами класифікації доходів бюджету)</i>		х		
<i>фінансування (розписати за кодами класифікації фінансування бюджету за типом боргового зобов'язання)</i>		х		
<i>повернення кредитів до бюджету (розписати за кодами програмної класифікації видатків та кредитування бюджету, класифікації кредитування бюджету)</i>		х	**	**
<b>ВИДАТКИ - усього</b>	х	114 791 938	26 129 923	140 921 861
<b>Видатки</b>	2	113 272 138	23 981 803	137 253 941
<b>Компенсація працівникам</b>	<b>21</b>	36 566 954	14 417 722	50 984 676
<b>Заробітна плата</b>	<b>211</b>	30 334 793	12 036 000	42 370 793
Заробітна плата в грошовій формі	2111	30 334 793	12 036 000	42 370 793
Заробітна плата в натуральній формі	2112			
Соціальні внески роботодавців	212	6 232 161	2 381 722	8 613 883
Фактичні соціальні внески роботодавців	2121	6 232 161	2 381 722	8 613 883
Умовно розраховані соціальні внески роботодавців	2122			
<b>Використання товарів та послуг</b>	<b>22</b>	63 263 841981	9 258 081	72 522 062

1	2	3	4	5
<b>Використання товарів</b>	<b>221</b>	2 008 925	2 514 270,00	4 523 195
Предмети, матеріали, обладнання та інвентар	2211	982 140	2 490 402	3 472 542
Медикаменти та перев'язувальні матеріали	2212	-	15 198	15 198
Продукти харчування	2213	1 026 785	8 670	1 035 455
<b>Використання послуг</b>	<b>222</b>	1 628 531	3 993 198	5 621 729
Оплата комунальних послуг	2221			
Оплата теплопостачання	2222	1 474 511	1 938 000	3 412 511
Оплата водопостачання та водовідведення	2223	29 580	459 000	488 580
Оплата електроенергії	2224	114 240	1 290 198	1 404 438
Оплата природного газу	2225	10 200	306 000	316 200
Оплата інших енергоносіїв та інших комунальних послуг	2226			
Оплата інших послуг	2227			
<b>Грошова компенсація проведення різних заходів</b>	<b>223</b>	59 477 322	693 396	60 170 718
Грошова компенсація на відрядження	2231		147 798	147 798
Проведення заходів спецпризначення	2232	56 567 160	15 198	56 582 358
Дослідження і розробки, заходи розвитку на реалізацію державних (регіональних) програм розвитку	2233	2 910 162	530 400	3 440 562
<b>Споживання основного капіталу</b>	<b>23</b>	1 519 800	2 148 120	3 667 920
<b>Відсотки</b>	<b>24</b>			
<b>Відсотки нерезидентам</b>	<b>241</b>			
<b>Відсотки резидентам, крім одиниць сектору державного управління</b>	<b>242</b>			
<b>Відсотки іншим одиницям сектору державного управління</b>	<b>243</b>			
<b>Субсидії</b>	<b>25</b>			
<b>Субсидії державним корпораціям</b>	<b>251</b>			
Субсидії державним нефінансовим корпораціям	2511			
Субсидії державним фінансовим корпораціям	2512			
<b>Субсидії приватним підприємствам</b>	<b>252</b>			
Субсидії приватним нефінансовим підприємствам	2521			
Субсидії державним фінансовим підприємствам	2522			
<b>Субсидії іншим секторам</b>	<b>253</b>			
<b>Гранти</b>	<b>26</b>			
<b>Гранти іноземним урядам</b>	<b>261</b>			
Поточні гранти	2611			
Капітальні гранти	2612			
<b>Гранти міжнародним організаціям</b>	<b>262</b>			
Поточні гранти міжнародним організаціям	2621			
Капітальні гранти міжнародним організаціям	2622			
<b>Гранти іншим одиницям сектора державного управління</b>	<b>263</b>			
Поточні гранти іншим одиницям сектора державного управління	2631			
Капітальні гранти іншим одиницям сектора державного управління	2632			
<b>Соціальні виплати</b>	<b>27</b>	13 441 203	51 000	13 492 203
<b>Допомога по соціальному забезпеченню</b>	<b>271</b>	13 307 328	51 000	13 358 328
Допомога по соціальному забезпеченню в грошовій формі	2711	13 307 328	51 000	13 358 328
Допомога по соціальному забезпеченню в натуральній формі	2712			
<b>Соціальна допомога</b>	<b>272</b>	133 875		133 875
Соціальна допомога в грошовій формі	2721	133 875		133 875

1	2	3	4	5
Соціальна допомога в натуральній формі	2722			
<b>Соціальна допомога роботодавців</b>	<b>273</b>			
Соціальна допомога роботодавців в грошовій формі	2731			
Соціальна допомога роботодавців в натуральній формі	2732			
<b>Інші видатки</b>	<b>28</b>		1 785 000	1 785 000
<b>Витрати на майно, крім відсотків</b>	<b>281</b>			
Дивіденди	2811			
Дивіденди нерезидентам	28111			
Дивіденди резидентам	28112			
Відрахування з доходів квазікомпаній	2812			
Видатки, пов'язані з власністю, віднесені на власників страхових полісів	2813			
Рента	2814			
Реінвестований прибуток в пряму іноземну інвестицію	2815			
<b>Трансферти, не віднесені до інших категорій</b>	<b>282</b>		1 530 000	1 530 000
Поточні трансферти, не віднесені до інших категорій	2821			
Капітальні трансферти, не віднесені до інших категорій	2822		1 530 000	1 530 000
<b>Премії, збори та вимоги, пов'язані зі страхуванням життя та стандартизовані гарантійні схеми</b>	<b>283</b>			
Премії, збори та поточні вимоги	2831			
Премії	28311			
Виплати за стандартизованими гарантійними схемами	28312			
Поточні вимоги до сплати	28313			
Капітальні вимоги	2832			

Керівник

\_\_\_\_\_  
 П.П. Петров  
 (підпис) (ініціали і прізвище)

Керівник бухгалтерської служби /  
 начальник планово-фінансового підрозділу

\_\_\_\_\_  
 С.С. Сидоров  
 (підпис) (ініціали і прізвище)

\_\_\_\_\_  
 (число, місяць, рік)

М. П.\*\*\*



## Продовження додатку Е.1

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
4) підготовка кваліфікованих робітників в межах та понад державне замовлення в межах ліцензійного обсягу	5983247,25	5984525,00	5984197,25	5986121,00	6030747,25	6077919,50	5954747,25	5984344,50	23952939,00	24032910,00
5) підготовка до вступу до закладів вищої освіти та до зовнішнього незалежного оцінювання	700984,65	701134,35	701095,95	701321,33	706549,65	712076,25	697645,65	701113,20	2806275,91	2815645,14
6) підготовка та перепідготовка, підвищення кваліфікації кадрів за замовленням центрів зайнятості	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
7) навчання студентів, курсантів, аспірантів, докторантів з числа іноземців, осіб без громадянства, які постійно проживають в Україні; осіб, яким надано статус біженця в Україні; осіб, які потребують додаткового або тимчасового захисту; осіб, яким надано статус закордонного українця і які перебувають в Україні на законних підставах; стажування іноземців та осіб без громадянства	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
8) прийом кандидатських іспитів, видання та розповсюдження авторефератів, дисертацій, стенографування під час захисту дисертацій, організація, підготовка до захисту дисертацій на здобуття наукового ступеня доктора філософії (кандидата наук) та його проведення для осіб, які навчаються (навчалися) відповідно до договорів, укладених з фізичними або юридичними особами, у тому числі для осіб, які не навчаються (не навчалися) у відповідному закладі освіти або науковій установі (крім оплати часу проведення засідання членам спеціалізованої вченої ради та оплати часу участі в таких засіданнях офіційних опонентів)	1001406,65	1001620,50	1001565,65	1001887,62	1009356,65	1017251,79	996636,65	1001590,29	4008965,58	4022350,20

## Продовження додатку Е.1

<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>	<i>5</i>	<i>6</i>	<i>7</i>	<i>8</i>	<i>9</i>	<i>10</i>	<i>11</i>
9) здійснення наукового супроводження осіб, які підвищують кваліфікацію самостійно, та стажування таких осіб	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
11) проведення лекцій, консультацій, тренінгів, практикумів, занять іншої форми з питань науки, техніки, права, культури, мистецтва, фізичної культури, спорту, туризму, краєзнавства тощо, підготовки кадрів для дитячого та молодіжного туризму	198956,00	192956,00	1958962,00	1999962,00	19965423,00	19765423,00	2065235,00	2055235,00	24188576,00	24013576,00
12) проведення понад обсяги, встановлені навчальними планами, з видачею або без видачі відповідних документів про освіту тренінгів, курсів, занять у гуртках, факультативів, семінарів, практикумів	1259631,00	1259900,00	1259831,00	1260236,00	1269631,00	1279562,00	1253631,00	1259862,00	5042724,00	5059560,00
13) організація, проведення у позанавчальний час (у тому числі канікули, святкові та вихідні дні) заходів за освітнім, науковим, технічним, художнім, туристичним, екологічним, спортивним, оздоровчим та гуманітарним напрямками	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
УСЬОГО	18591458,05	18589385,85	20354384,35	20401297,95	38503940,05	38448947,54	20370128,05	20451109,99	97819910,49	97890741,34



## Продовження додатку Е.2

<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>	<i>5</i>	<i>6</i>	<i>7</i>	<i>8</i>	<i>9</i>	<i>10</i>	<i>11</i>
9) проведення лабораторних аналізів і досліджень зразків, діагностика інфекційних захворювань	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
10) проектування, розроблення, налаштування, впровадження, тестування, реалізація, модифікація, технічна підтримка та супроводження програмного забезпечення (зокрема, системного, прикладного, баз даних)	1859631,00	1859900,00	1859831,00	1860236,00	1869631,00	1879562,00	1853631,00	1859862,00	7442724,00	7459560,00
УСЬОГО	4120668,65	4121420,50	4121227,65	4122359,62	4148618,65	4176375,79	3303898,65	4121314,29	15694413,60	16541470,20



## Додаток Е.3

**БЮДЖЕТ ДОХОДІВ І ВИТРАТ ДЗВО**  
**(допоміжної інфраструктурної діяльності “надання послуг організаційного характеру” (грн.))**

Види продуктів діяльності	1-й квартал		2-й квартал		3-й квартал		4-й квартал		Разом за рік	
	Витрати	Доходи	Витрати	Доходи	Витрати	Доходи	Витрати	Доходи	Витрати	Доходи
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>	<i>5</i>	<i>6</i>	<i>7</i>	<i>8</i>	<i>9</i>	<i>10</i>	<i>11</i>
1) забезпечення обмундируванням студентів, курсантів та працівників закладів вищої освіти, статутами яких передбачено носіння форменого одягу	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
2) складення бібліографічних списків для курсових, дипломних і наукових робіт, каталогів для особистих бібліотек, бібліотек підприємств, установ та організацій, підготовка фактографічних, аналітичних і бібліографічних довідок (надання доступу до бібліотечних фондів для осіб, які не працюють і не навчаються у відповідному закладі (установі))	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
3) видання та реалізація навчальної літератури, методичних, науково-методичних, наукових, науково-технічних видань, друкованих засобів масової інформації (газети, часописи, альманахи тощо) (розроблення, впровадження та супроводження електронних навчальних матеріалів, курсів дистанційного навчання)	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
4) надання послуг організаційного характеру, пов'язаних з проведенням ліцензування, атестації та акредитації	748596,00	745896,00	758596,00	757596,00	759596,00	758596,00	748596,00	748526,00	3015384,00	3010614,00
5) надання послуг з проведення експертизи засобів навчання, зокрема навчальних та навчально-методичних видань	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
6) інформаційно-аналітичне забезпечення наукової діяльності	1197753,60	1193433,60	1213753,60	1212153,60	1215353,60	1213753,60	1197753,60	1197641,60	4824614,40	4816982,40
7) забезпечення доступу до локальних і корпоративних комп'ютерних мереж, Інтернету, автоматизованих баз даних та пошукових систем через сегменти локальних і корпоративних мереж	898315,20	895075,20	910315,20	909115,20	911515,20	910315,20	898315,20	898231,20	3618460,80	3612736,80

## Продовження додатку Е.3

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
8) здійснення операцій, пов'язаних із трансфером (передачею) технологій, що розроблені за рахунок коштів державного бюджету	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
9) забезпечення діяльності технологічних та наукових парків	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
10) забезпечення розроблення державних стандартів і технічних умов на виробництво продукції, проведення її сертифікаційних випробувань	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
11) розроблення науково-технічної документації	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
12) надання дозволів (видача ліцензій) на використання об'єктів права інтелектуальної власності	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
13) організація та проведення наукових заходів (з'їздів, семінарів, конференцій тощо), якщо це не передбачено навчальними планами з підготовки кадрів і не належить до діяльності, яка фінансується за рахунок коштів загального фонду державного та місцевих бюджетів	538989,12	537045,12	546189,12	545469,12	546909,12	546189,12	538989,12	538938,72	2171076,48	2167642,08
14) розроблення комп'ютерних програм (систем) для забезпечення і організації процесів створення, редагування, поповнення і керування вмістом веб-сайтів	1212725,52	1208351,52	1228925,52	1227305,52	1230545,52	1228925,52	1212725,52	1212612,12	4884922,08	4877194,68
15) надання допомоги студентам, курсантам з числа іноземців в отриманні віз	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
16) надання організаційних, протокольно-інформаційних, консультаційних послуг, послуг з перекладу, крім випадків, коли такі послуги надаються особі, яка працює або навчається у закладі освіти (установі) і направлена таким закладом освіти (установою) на навчання, стажування або роботу за кордон за бюджетні кошти	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
УСЬОГО	4596379,44	4579801,44	4657779,44	4651639,44	4663919,44	4657779,44	4596379,44	4595949,64	18514457,76	18485169,96

## Додаток Е.4

## БЮДЖЕТ ДОХОДІВ І ВИТРАТ ДЗВО

(допоміжна інфраструктурна діяльність “надання послуг та виконання робіт інфраструктурного характеру” (грн.))

Види продуктів діяльності	1-й квартал		2-й квартал		3-й квартал		4-й квартал		Разом за рік	
	Витрати	Доходи	Витрати	Доходи	Витрати	Доходи	Витрати	Доходи	Витрати	Доходи
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>	<i>5</i>	<i>6</i>	<i>7</i>	<i>8</i>	<i>9</i>	<i>10</i>	<i>11</i>
1) забезпечення проживання, відпочинку та оздоровлення у спортивно-оздоровчих таборах, санаторіях-профілакторіях, пансіонатах, на базах туризму та відпочинку, у тому числі перевезення	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
2) проведення групових та індивідуальних занять з фізичної культури та спорту з використанням відповідної матеріально-технічної бази закладів освіти, якщо це не передбачено навчальними планами	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
3) надання у тимчасове користування спортивного інвентарю та обладнання, речей особистого користування, предметів для відпочинку, якщо це не передбачено навчальними планами	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
4) організація, проведення спортивних, фізкультурно-оздоровчих заходів (у тому числі міжнародних) з використанням відповідної матеріально-технічної бази закладів освіти, якщо це не передбачено навчальними планами	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
5) обслуговування екскурсійних груп і окремих відвідувачів на територіях та в приміщеннях закладів освіти, установ	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
6) організація, проведення концертно-видовищних заходів	48596,00	45896,00	58596,00	77596,00	59596,00	58596,00	48596,00	48526,00	215384,00	230614,00







## Продовження додатку Е.4

<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>	<i>5</i>	<i>6</i>	<i>7</i>	<i>8</i>	<i>9</i>	<i>10</i>	<i>11</i>
26) експлуатаційне та господарське обслуговування приміщень, площ, майна та обладнання, зазначених у підпункті 25	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
27) надання поліграфічних та рекламних послуг, реалізація власної друкованої продукції, у тому числі інформаційної, рекламної та бланкової (крім видання та реалізації навчальної літератури, методичних, науково-методичних, наукових, науково-технічних видань, друкованих засобів масової інформації (газет, часописів, альманахів тощо), видання та розміщення на веб-сайтах банерів та іншої рекламної продукції в електронній формі; розроблення поліграфічного дизайну (друкування, копіювання, сканування, ламінування, запис інформації на носії)	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
28) виробництво та реалізація продукції громадського харчування, організація її споживання	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
29) забезпечення оформлення атестатів доцента, професора, старшого наукового співробітника, свідоцтв про закінчення аспірантури, докторантури, інших документів про освіту та вчені звання, їх дублікатів в установленому законодавством порядку (забезпечення оформлення посвідчення про складання кандидатських іспитів випускниками минулих років)	39654,34	37451,14	47814,34	63318,34	48630,34	47814,34	39654,34	39597,22	175753,34	188181,02











## Продовження додатку Е.4

<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>	<i>5</i>	<i>6</i>	<i>7</i>	<i>8</i>	<i>9</i>	<i>10</i>	<i>11</i>
50) проведення робіт з проектування, розроблення, монтажу, діагностики, ремонту, налагодження та технічного обслуговування систем відеоспостереження, внутрішньої сигналізації, структурованих кабельних систем, телефонних мереж, системи єдиного часу та дзвінків у встановленому законодавством порядку	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
51) розроблення, впровадження та обслуговування проектів мультимедійних аудиторій, конференц-залів, Інтернет-кафе	114601,03	108233,78	138183,43	182989,99	140541,67	138183,43	114601,03	114435,95	507927,16	543843,16
52) надання послуг з редагування, перекладу наукової, довідкової, технічної, навчальної, навчально-методичної, художньої літератури, комп'ютерного набору, верстання текстів	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
УСЬОГО	2659437,48	2511678,79	3206691,88	4246475,24	3261417,32	3206691,88	2659437,48	2655606,70	11786984,17	12620452,62

## Додаток Е.5

**БЮДЖЕТ СОБІВАРТОСТІ ПРОДУКТУ ДІЯЛЬНОСТІ ДЗВО  
(вид діяльності)**

Вид витрат	1-й квартал	2-й квартал	3-й квартал	4-й квартал	Разом за рік
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>	<i>5</i>	<i>6</i>
Прямі витрати	115443308,40	115453282,40	115693642,40	115463308,40	462053541,60
прямі матеріальні витрати	25987,00	25961,00	256321,00	25987,00	334256,00
прямі витрати на оплату праці	95632147,00	95632147,00	95632147,00	95632147,00	382528588,00
інші прямі витрати:	19785174,40	19795174,40	19805174,40	19805174,40	79190697,60
<i>амортизація</i>	658745,00	668745,00	678745,00	678745,00	2684980,00
<i>відрахування на соціальні заходи</i>	19126429,40	19126429,40	19126429,40	19126429,40	76505717,60
<i>орендна плата за земельні ділянки</i>	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
<i>вартість придбаних послуг, прямо пов'язаних з виробництвом продукту діяльності</i>	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Змінні загальновиробничі витрати	266168,00	266243,00	266196,00	266244,00	1064851,00
Постійні розподілені загальновиробничі витрати	259645,00	259654,00	259654,00	259651,00	1038604,00
Нерозподілені постійні загальновиробничі витрати	6523,00	6589,00	6542,00	6593,00	26247,00
<b>УСЬОГО</b>	<b>115709476,40</b>	<b>115719525,40</b>	<b>115959838,40</b>	<b>115729552,40</b>	<b>463118392,60</b>

## Додаток Е.6

## БЮДЖЕТ АДМІНІСТРАТИВНИХ ВИТРАТ ДЗВО

Вид витрат	1-й квартал	2-й квартал	3-й квартал	4-й квартал	Разом за рік
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>	<i>5</i>	<i>6</i>
Витрати на оплату праці управлінського персоналу	75632147,00	75632147,00	75632147,00	75632147,00	302528588,00
Відрахування на соціальні заходи	14748268,67	14748268,67	14748268,67	14748268,67	58993074,66
Амортизація необоротних активів загальногосподарського характеру	256321,00	266321,00	276321,00	286321,00	1085284,00
Витрати на утримання, експлуатацію та ремонт, страхування, операційну оренду необоротних активів загальногосподарського характеру	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Витрати на забезпечення опалення, освітлення, водопостачання, газовідведення тощо необоротних активів загальногосподарського характеру	658954,00	698532,00	695223,00	698452,00	2751161,00
Витрати на відрядження	68952,00	65235,00	68745,00	68541,00	271473,00
Витрати на зв'язок	85632,00	85644,00	85962,00	854123,00	1111361,00
Оплата різних професійних послуг	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Податки, збори та інші передбачені законодавством обов'язкові платежі (крім тих, що включаються до виробничої собівартості продукції, робіт, послуг)	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Плата за розрахунково-касове обслуговування та інші послуги банків, а також витрати, пов'язані з купівлею-продажем валюти	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Витрати на рекламу та маркетингове вивчення ринку	956321,00	962541,00	965235,00	965412,00	3849509,00
Витрати на канцелярські товари та діловодство	158456,00	158623,00	158962,00	158741,00	634782,00
Витрати на охорону праці, техніку безпеки і охорону навколишнього природного середовища	58698,00	58412,00	58745,00	58962,00	234817,00
Інші витрати управління	95621,00	958442,00	95632,00	98745,00	1248440,00
<b>УСЬОГО</b>	<b>92719370,67</b>	<b>93634165,67</b>	<b>92785240,67</b>	<b>93569712,67</b>	<b>372708489,66</b>

## Додаток Е.7

## БЮДЖЕТ ВИТРАТ ДІЯЛЬНОСТІ ДЗВО ЗА ЕЛЕМЕНТАМИ

Вид витрат	1-й квартал	2-й квартал	3-й квартал	4-й квартал	Разом за рік
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>	<i>5</i>	<i>6</i>
Витрати на оплату праці	17563214,00	17563214,00	17563214,00	17563214,00	70252856,00
Відрахування на соціальні заходи	3424826,73	3424826,73	3424826,73	3424826,73	13699306,92
Матеріальні витрати	2563214,00	2569854,00	2563148,00	2596545,00	10292761,00
Амортизація необоротних активів	256321,00	266321,00	276321,00	286321,00	1085284,00
Інші витрати	23654,00	236578,00	239541,00	236541,00	736314,00
<b>УСЬОГО</b>	<b>23831229,73</b>	<b>24060793,73</b>	<b>24067050,73</b>	<b>24107447,73</b>	<b>96066521,92</b>

## Додаток Ж.1

**КАРТКА ОБЛІКУ ВИТРАТ ДІЯЛЬНОСТІ ДЗВО ЗА ЕЛЕМЕНТАМИ**  
**(рахунок 801 “Витрати розпорядників бюджетних коштів на виконання бюджетних програм”)**  
**(вид \_\_\_\_\_, підвид діяльності \_\_\_\_\_)**

Вид витрат	Жовтень місяць	Листопад місяць	Грудень місяць	Разом за квартал
Витрати на оплату праці	5795312,00	5790900,00	5977002,00	17563214,00
Відрахування на соціальні заходи	1130085,84	1129225,50	1165515,39	3424826,73
Матеріальні витрати	720845,00	720640,00	1155060,00	2596545,00
Амортизація необоротних активів	94554,00	95512,00	96255,00	286321,00
Інші витрати	77621,00	78310,00	80610,00	236541,00
<b>УСЬОГО</b>	<b>7818417,84</b>	<b>7814587,50</b>	<b>8474442,39</b>	<b>24107447,73</b>

## Додаток Ж.2

**КАРТКА ОБЛІКУ ВИТРАТ ДІЯЛЬНОСТІ ДЗВО ЗА ЕЛЕМЕНТАМИ**  
**(рахунок 811 “Витрати розпорядників коштів на виготовлення продукції (надання послуг, виконання робіт)”)**  
**(вид \_\_\_\_\_, підвид діяльності \_\_\_\_\_)**

Вид витрат	Жовтень місяць	Листопад місяць	Грудень місяць	Разом за квартал
Витрати на оплату праці	6954374,40	6949080,00	7172402,40	21075856,80
Відрахування на соціальні заходи	1356103,01	1355070,60	1398618,47	4109792,08
Матеріальні витрати	865014,00	864768,00	1386072,00	3115854,00
Амортизація необоротних активів	113464,80	114614,40	115506,00	343585,20
Інші витрати	93145,20	93972,00	96732,00	283849,20
<b>УСЬОГО</b>	<b>9382101,41</b>	<b>9377505,00</b>	<b>10169330,87</b>	<b>28928937,28</b>



## Додаток 3

## КАЛЬКУЛЯЦІЯ КОШТОРИСНОЇ ВАРТОСТІ ПРОДУКТУ ДІЯЛЬНОСТІ ДЗВО (грн.)

№	Стаття витрат	Усього	У тому числі за етапами			
		На 2020 рік	I	II	III	IV
1	Прямі витрати	462244353,66	353038158,05	36445270,95	36374828,19	36386096,48
1.1	прямі матеріальні витрати	334256,00	256984,00	25586,00	25787,00	25899,00
1.2	прямі витрати на оплату праці	382528588,00	294220031,00	29471010,00	29412042,00	29425505,00
1.3	інші прямі витрати:	77278054,66	58042039,05	6418767,95	6407309,19	6409938,48
1.3.1	<i>амортизація</i>	2684980,00	669133,00	671921,00	671961,00	671965,00
1.3.2	<i>відрахування на соціальні заходи</i>	74593074,66	57372906,05	5746846,95	5735348,19	5737973,48
1.3.3	<i>орендна плата за земельні ділянки</i>	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
1.3.4	<i>вартість придбаних послуг, прямо пов'язаних з виробництвом продукту діяльності</i>	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
1.4	змінні загальновиробничі витрати	1064851,00	259902,00	269952,00	269845,00	265152,00
1.5	постійні розподілені загальновиробничі витрати	1038604,00	259202,00	259955,00	259845,00	259602,00
2	Інші витрати	26247,00	6675,00	6543,00	6344,00	6685,00
2.1	нерозподілені постійні загальновиробничі витрати	26247,00	6675,00	6543,00	6344,00	6685,00
2.2	наднормативні витрати на створення продукту	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
	Кошторисна вартість	462270600,66	353044833,05	36451813,95	36381172,19	36392781,48







































## Продовження додатку II.4

1		2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
39) надання навчально-виробничими, виробничими, дослідницькими підрозділами послуг, що відповідають профілю підготовки кадрів, зокрема проведення лісо-січних робіт, робіт з ремонту, відновлення, технічного обслуговування транспортних засобів і технологічного обладнання, з облаштування трав'яних газонів, елементів ландшафтного дизайну, догляду за ними, із створення лісових насаджень, ділянок зеленого будівництва, висаджування саджанців деревних та чагарникових порід, догляду за ними; з обробки землі, збирання врожаю, допоміжних та після-урожайних робіт, проведення сільськогосподарських та промислових робіт з використанням автомобілів, тракторів, інших механізмів	План	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
	Факт	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
	Відхилення	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
40) надання у короткострокове (на строк до одного тижня) користування фізичним, юридичним особам площ та/або окремих приміщень, що тимчасово не використовуються в освітній, навчально-виховній, навчально-виробничій, науковій діяльності для проведення освітніх, наукових, спортивних, урочистих, культурних та інших заходів (крім заходів, що проводяться з релігійною метою, або заходів політичних партій), а також іншого рухомого та нерухомого майна або обладнання у разі, коли це не погіршує умов навчання або соціально-побутових умов осіб, які навчаються або працюють у відповідному закладі освіти (установі)	План	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
	Факт	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
	Відхилення	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00







## Додаток И.5

**ЗВІТ ПРО ВИКОНАННЯ БЮДЖЕТУ СОБІВАРТОСТІ ПРОДУКТУ ДІЯЛЬНОСТІ ДЗВО  
(вид діяльності)**

Вид витрат		1-й квартал	2-й квартал	3-й квартал	4-й квартал	Разом за рік
<i>1</i>		<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>	<i>5</i>	<i>6</i>
Прямі витрати	План	115443308,40	115453282,40	115693642,40	115463308,40	462053541,60
	Факт	115443308,40	115453282,40	115693642,40	115463308,40	462053541,60
	Відхилення	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
прямі матеріальні витрати	План	25987,00	25961,00	256321,00	25987,00	334256,00
	Факт	25987,00	25961,00	256321,00	25987,00	334256,00
	Відхилення	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
прямі витрати на оплату праці	План	95632147,00	95632147,00	95632147,00	95632147,00	382528588,00
	Факт	95632147,00	95632147,00	95632147,00	95632147,00	382528588,00
	Відхилення	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
інші прямі витрати:	План	19785174,40	19795174,40	19805174,40	19805174,40	79190697,60
	Факт	19785174,40	19795174,40	19805174,40	19805174,40	79190697,60
	Відхилення	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
амортизація	План	658745,00	668745,00	678745,00	678745,00	2684980,00
	Факт	658745,00	668745,00	678745,00	678745,00	2684980,00
	Відхилення	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
відрахування на соціальні заходи	План	19126429,40	19126429,40	19126429,40	19126429,40	76505717,60
	Факт	19126429,40	19126429,40	19126429,40	19126429,40	76505717,60
	Відхилення	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
орендна плата за земельні ділянки	План	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
	Факт	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
	Відхилення	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
вартість придбаних послуг, прямо пов'язаних з виробництвом продукту діяльності	План	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
	Факт	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
	Відхилення	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Змінні загальновиробничі витрати	План	266168,00	266243,00	266196,00	266244,00	1064851,00
	Факт	266168,00	266243,00	266196,00	266244,00	1064851,00
	Відхилення	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Постійні розподілені загальновиробничі витрати	План	259645,00	259654,00	259654,00	259651,00	1038604,00
	Факт	259645,00	259654,00	259654,00	259651,00	1038604,00
	Відхилення	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Нерозподілені постійні загальновиробничі витрати	План	6523,00	6589,00	6542,00	6593,00	26247,00
	Факт	6523,00	6589,00	6542,00	6593,00	26247,00
	Відхилення	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
УСЬОГО	План	115709476,40	115719525,40	115959838,40	115729552,40	463118392,60
	Факт	115709476,40	115719525,40	115959838,40	115729552,40	463118392,60
	Відхилення	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00

## Додаток И.6

## ЗВІТ ПРО ВИКОНАННЯ БЮДЖЕТУ АДМІНІСТРАТИВНИХ ВИТРАТ ДЗВО

Вид витрат		1-й квартал	2-й квартал	3-й квартал	4-й квартал	Разом за рік
<i>1</i>		<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>	<i>5</i>	<i>6</i>
Витрати на оплату праці управлінського персоналу	План	75632147,00	75632147,00	75632147,00	75632147,00	302528588,00
	Факт	75632147,00	75632147,00	75632147,00	75632147,00	302528588,00
	Відхилення	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Відрахування на соціальні заходи	План	14748268,67	14748268,67	14748268,67	14748268,67	58993074,66
	Факт	14748268,67	14748268,67	14748268,67	14748268,67	58993074,66
	Відхилення	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Амортизація необоротних активів загальногосподарського характеру	План	256321,00	266321,00	276321,00	286321,00	1085284,00
	Факт	256321,00	266321,00	276321,00	286321,00	1085284,00
	Відхилення	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Витрати на утримання, експлуатацію та ремонт, страхування, операційну оренду необоротних активів загальногосподарського характеру	План	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
	Факт	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
	Відхилення	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Витрати на забезпечення опалення, освітлення, водопостачання, газовідведення тощо необоротних активів загальногосподарського характеру	План	658954,00	698532,00	695223,00	698452,00	2751161,00
	Факт	658954,00	698532,00	695223,00	698452,00	2751161,00
	Відхилення	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Витрати на відрядження	План	68952,00	65235,00	68745,00	68541,00	271473,00
	Факт	68952,00	65235,00	68745,00	68541,00	271473,00
	Відхилення	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Витрати на зв'язок	План	85632,00	85644,00	85962,00	854123,00	1111361,00
	Факт	85632,00	85644,00	85962,00	854123,00	1111361,00
	Відхилення	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Оплата різних професійних послуг	План	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
	Факт	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
	Відхилення	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Податки, збори та інші передбачені законодавством обов'язкові платежі (крім тих, що включаються до виробничої собівартості продукції, робіт, послуг)	План	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
	Факт	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
	Відхилення	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Плата за розрахунково-касове обслуговування та інші послуги банків, а також витрати, пов'язані з купівлею-продажем валюти	План	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
	Факт	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
	Відхилення	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Витрати на рекламу та маркетингове вивчення ринку	План	956321,00	962541,00	965235,00	965412,00	3849509,00
	Факт	956321,00	962541,00	965235,00	965412,00	3849509,00
	Відхилення	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00



## Продовження додатку II.6

<i>1</i>		<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>	<i>5</i>	<i>6</i>
Витрати на канцелярські товари та діловодство	План	158456,00	158623,00	158962,00	158741,00	634782,00
	Факт	158456,00	158623,00	158962,00	158741,00	634782,00
	Відхилення	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Витрати на охорону праці, техніку безпеки і охорону навколишнього природного середовища	План	58698,00	58412,00	58745,00	58962,00	234817,00
	Факт	58698,00	58412,00	58745,00	58962,00	234817,00
	Відхилення	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Інші витрати управління	План	95621,00	958442,00	95632,00	98745,00	1248440,00
	Факт	95621,00	958442,00	95632,00	98745,00	1248440,00
	Відхилення	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
УСЬОГО	План	92719370,67	93634165,67	92785240,67	93569712,67	372708489,66
	Факт	92719370,67	93634165,67	92785240,67	93569712,67	372708489,66
	Відхилення	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00

## Додаток И.7

## ЗВІТ ПРО ВИКОНАННЯ БЮДЖЕТУ ВИТРАТ ДІЯЛЬНОСТІ ДЗВО ЗА ЕЛЕМЕНТАМИ

Вид витрат		1-й квартал	2-й квартал	3-й квартал	4-й квартал	Разом за рік
<i>1</i>		<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>	<i>5</i>	<i>6</i>
Витрати на оплату праці	План	17563214,00	17563214,00	17563214,00	17563214,00	70252856,00
	Факт	17563214,00	17563214,00	17563214,00	17563214,00	70252856,00
	Відхилення	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Відрахування на соціальні заходи	План	3424826,73	3424826,73	3424826,73	3424826,73	13699306,92
	Факт	3424826,73	3424826,73	3424826,73	3424826,73	13699306,92
	Відхилення	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Матеріальні витрати	План	2563214,00	2569854,00	2563148,00	2596545,00	10292761,00
	Факт	2563214,00	2569854,00	2563148,00	2596545,00	10292761,00
	Відхилення	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Амортизація необоротних активів	План	256321,00	266321,00	276321,00	286321,00	1085284,00
	Факт	256321,00	266321,00	276321,00	286321,00	1085284,00
	Відхилення	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Інші витрати	План	23654,00	236578,00	239541,00	236541,00	736314,00
	Факт	23654,00	236578,00	239541,00	236541,00	736314,00
	Відхилення	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
УСЬОГО	План	23831229,73	24060793,73	24067050,73	24107447,73	96066521,92
	Факт	23831229,73	24060793,73	24067050,73	24107447,73	96066521,92
	Відхилення	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00

## Додаток И.8

## ЗВІТ ПРО ВИКОНАННЯ КОШТОРИСУ ВИТРАТ ЩОДО ПРОДУКТУ ДІЯЛЬНОСТІ ДЗВО (грн.)

№	Стаття витрат	Кошторисні витрати	Фактичні витрати	Відхилення
1	Прямі витрати	462244353,66	462244353,66	0,00
1.1	прямі матеріальні витрати	334256,00	334256,00	0,00
1.2	прямі витрати на оплату праці	382528588,00	382528588,00	0,00
1.3	інші прямі витрати:	77278054,66	77278054,66	0,00
1.3.1	амортизація	2684980,00	2684980,00	0,00
1.3.2	відрахування на соціальні заходи	74593074,66	74593074,66	0,00
1.3.3	орендна плата за земельні ділянки	0,00	0,00	0,00
1.3.4	вартість придбаних послуг, прямо пов'язаних з виробництвом продукту діяльності	0,00	0,00	0,00
1.4	змінні загальновиробничі витрати	1064851,00	1064851,00	0,00
1.5	постійні розподілені загальновиробничі витрати	1038604,00	1038604,00	0,00
2	Інші витрати	26247,00	26247,00	0,00
2.1	нерозподілені постійні загальновиробничі витрати	26247,00	26247,00	0,00
2.2	наднормативні витрати на створення продукту	0,00	0,00	0,00
	УСЬОГО	462270600,66	462270600,66	0,00
	Ціна реалізації	500000000,00	500000000,00	0,00
	Різниця між доходами та витратами (надлишок)	37729399,34	37729399,34	0,00

## Додаток К.1

## ЗВІТ

## про надходження та використання коштів загального фонду (форма № 2д, № 2м)

за \_\_\_\_\_ 2020 р.

Установа Державний заклад вищої освіти \_\_\_\_\_ за ЄДРПОУТериторія м. Житомир, Житомирська область \_\_\_\_\_ за КОАТУУОрганізаційно-правова форма господарювання Державний заклад \_\_\_\_\_ за КОПФГ

Коди
01010101
1810136300
425

Код та назва відомчої класифікації видатків та кредитування державного бюджету 220 Міністерство освіти і науки УкраїниКод та назва програмної класифікації видатків та кредитування державного бюджету 2201160 Підготовка кадрів закладами вищої освіти та забезпечення баз практики, 2201040 Наукова і науково-технічна діяльність закладів вищої освіти та наукових установ, 2201190 Виплата академічних стипендій студентам (курсантам) докторантам закладів фахової передвищої та вищої освіти

Код та назва типової відомчої класифікації видатків та кредитування місцевих бюджетів \_\_\_\_\_

Код та назва програмної класифікації видатків та кредитування місцевих бюджетів (код та назва Типової програмної класифікації видатків та кредитування місцевих бюджетів) \_\_\_\_\_

Періодичність: квартальна (проміжна), річна.

Одиниця виміру: грн, коп.

Показники	КЕКВ та/або ККК	Код рядка	Затверджено на звітний рік	Затверджено на звітний період (рік) <sup>1</sup>	Залишок на початок звітнього року	Надійшло коштів за звітний період (рік)	Касові за звітний період (рік)	Залишок на кінець звітнього періоду (року)
1	2	3	4	5	6	7	8	9
<b>ВИДАТКИ - усього</b>	<b>X</b>	<b>010</b>	<b>114 791 938,00</b>	<b>114 791 938,00</b>	-	<b>114 772 938,00</b>	<b>114 772 938,00</b>	-
<b>Видатки</b>	2	020	<b>113 272 138,00</b>	-	-	<b>113 253 138,00</b>	<b>113 253 138,00</b>	-
<b>Компенсація працівникам</b>	<b>21</b>	<b>030</b>	<b>36 566 954,00</b>	-	-	<b>36 566 954,00</b>	<b>36 566 954,00</b>	-
<b>Заробітна плата</b>	<b>211</b>	<b>040</b>	30 334 793,00	-	-	30 334 793,00	30 334 793,00	-
Заробітна плата в грошовій формі	2111	050	30 334 793,00	-	-	30 334 793,00	30 334 793,00	-
Заробітна плата в натуральній формі	2112	060	-	-	-	-	-	-
Соціальні внески роботодавців	212	070	6 232 161,00	-	-	6 232 161,00	6 232 161,00	-
Фактичні соціальні внески роботодавців	2121	080	6 232 161,00	-	-	6 232 161,00	6 232 161,00	-
Умовно розраховані соціальні внески роботодавців	2122	090	-	-	-	-	-	-
<b>Використання товарів та послуг</b>	<b>22</b>	<b>100</b>	<b>63 263 981,00</b>	-	-	<b>63 263 980,00</b>	<b>63 263 980,00</b>	-
<b>Використання товарів</b>	<b>221</b>	<b>110</b>	1 026 785,00	-	-	1 026 785,00	1 026 785,00	-
Предмети, матеріали, обладнання та інвентар	2211	120	982 140,00	-	-	982 140,00	982 140,00	-
Медикаменти та перев'язувальні матеріали	2212	130	-	-	-	-	-	-
Продукти харчування	2213	140	1 026 785,00	-	-	1 026 785,00	1 026 785,00	-
<b>Використання послуг</b>	<b>222</b>	<b>150</b>	1 628 531,00	-	-	1 628 531,00	1 628 531,00	-
Оплата комунальних послуг	2221	160	-	-	-	-	-	-
Оплата теплопостачання	2222	170	1 474 511,00	-	-	1 474 511,00	1 474 511,00	-
Оплата водопостачання та водовідведення	2223	180	29 580,00	-	-	29 580,00	29 580,00	-
Оплата електроенергії	2224	190	114 240,00	-	-	114 240,00	114 240,00	-

1	2	3	4	5	6	7	8	9
Оплата природного газу	2225	200	10 200,00	-	-	10 200,00	10 200,00	-
Оплата інших енергоносіїв та інших комунальних послуг	2226	210	-	-	-	-	-	-
Оплата інших послуг	2227	220	-	-	-	-	-	-
<b>Грошова компенсація проведення різних заходів</b>	<b>223</b>	<b>230</b>	59 477 322,00	-	-	59 477 322,00	59 477 322,00	-
Грошова компенсація на відрядження	2231	240	-	-	-	-	-	-
Проведення заходів спецпризначення	2232	250	56 567 160,00	56 567 160,00	-	56 567 160,00	56 567 160,00	-
Дослідження і розробки, заходи розвитку на реалізацію державних (регіональних) програм розвитку	2233	260	2 910 162,00	-	-	2 910 162,00	2 910 162,00	-
<b>Споживання основного капіталу</b>	<b>23</b>	<b>270</b>	<b>1 519 800,00</b>	-	-	<b>1 519 800,00</b>	<b>1 519 800,00</b>	-
<b>Відсотки</b>	<b>24</b>	<b>280</b>	-	-	-	-	-	-
<b>Відсотки нерезидентам</b>	<b>241</b>	<b>290</b>	-	-	-	-	-	-
<b>Відсотки резидентам, крім одиниць сектору державного управління</b>	<b>242</b>	<b>300</b>	-	-	-	-	-	-
<b>Відсотки іншим одиницям сектору державного управління</b>	<b>243</b>	<b>310</b>	-	-	-	-	-	-
<b>Субсидії</b>	<b>25</b>	<b>320</b>	-	-	-	-	-	-
<b>Субсидії державним корпораціям</b>	<b>251</b>	<b>330</b>	-	-	-	-	-	-
Субсидії державним нефінансовим корпораціям	2511	340	-	-	-	-	-	-
Субсидії державним фінансовим корпораціям	2512	350	-	-	-	-	-	-
<b>Субсидії приватним підприємствам</b>	<b>252</b>	<b>360</b>	-	-	-	-	-	-
Субсидії приватним нефінансовим підприємствам	2521	370	-	-	-	-	-	-
Субсидії державним фінансовим підприємствам	2522	380	-	-	-	-	-	-
<b>Субсидії іншим секторам</b>	<b>253</b>	<b>390</b>	-	-	-	-	-	-
<b>Гранти</b>	<b>26</b>	<b>400</b>	-	-	-	-	-	-
<b>Гранти іноземним урядам</b>	<b>261</b>	<b>410</b>	-	-	-	-	-	-
Поточні гранти	2611	420	-	-	-	-	-	-
Капітальні гранти	2612	430	-	-	-	-	-	-
<b>Гранти міжнародним організаціям</b>	<b>262</b>	<b>440</b>	-	-	-	-	-	-
Поточні гранти міжнародним організаціям	2621	450	-	-	-	-	-	-
Капітальні гранти міжнародним організаціям	2622	460	-	-	-	-	-	-
<b>Гранти іншим одиницям сектора державного управління</b>	<b>263</b>	<b>470</b>	-	-	-	-	-	-
Поточні гранти іншим одиницям сектора державного управління	2631	480	-	-	-	-	-	-
Капітальні гранти іншим одиницям сектора державного управління	2632	490	-	-	-	-	-	-
<b>Соціальні виплати</b>	<b>27</b>	<b>500</b>	<b>13 441 203,00</b>	-	-	<b>13 422 203,00</b>	<b>13 422 203,00</b>	-
<b>Допомога по соціальному забезпеченню</b>	<b>271</b>	<b>510</b>	13 307 328,00	-	-	13 288 328,00	13 288 328,00	-
Допомога по соціальному забезпеченню в грошовій формі	2711	520	13 307 328,00	13 307 328,00	-	13 288 328,00	13 288 328,00	-
Допомога по соціальному забезпеченню в натуральній формі	2712	530	-	-	-	-	-	-
<b>Соціальна допомога</b>	<b>272</b>	<b>540</b>	133 875,00	-	-	133 875,00	133 875,00	-
Соціальна допомога в грошовій формі	2721	550	133 875,00	-	-	133 875,00	133 875,00	-
Соціальна допомога в натуральній формі	2722	560	-	-	-	-	-	-
<b>Соціальна допомога роботодавцям</b>	<b>273</b>	<b>570</b>	-	-	-	-	-	-
Соціальна допомога роботодавцям в грошовій формі	2731	580	-	-	-	-	-	-

1	2	3	4	5	6	7	8	9
Соціальна допомога роботодавців в натуральній формі	2732	590		-	-	-	-	-
<b>Інші видатки</b>	<b>28</b>	<b>600</b>						
<b>Витрати на майно, крім відсотків</b>	<b>281</b>	<b>610</b>	-	-	-	-	-	-
Дивіденди	2811	620	-	-	-	-	-	-
Дивіденди нерезидентам	28111	630	-	-	-	-	-	-
Дивіденди резидентам	28112	640	-	-	-	-	-	-
Відрахування з доходів квазікомпаній	2812	650	-	-	-	-	-	-
Видатки, пов'язані з власністю, віднесені на власників страхових полісів	2813	660	-	-	-	-	-	-
Рента	2814	670	-	-	-	-	-	-
Реінвестований прибуток в пряму іноземну інвестицію	2815	680	-	-	-	-	-	-
<b>Трансферти, не віднесені до інших категорій</b>	<b>282</b>	<b>690</b>						
Поточні трансферти, не віднесені до інших категорій	2821	700	-	-	-	-	-	-
Капітальні трансферти, не віднесені до інших категорій	2822	710	-	-	-	-	-	-
<b>Премії, збори та вимоги, пов'язані зі страхуванням життя та стандартизовані гарантійні схеми</b>	<b>283</b>	<b>720</b>						
Премії, збори та поточні вимоги	2831	730	-	-	-	-	-	-
Премії	28311	740	-	-	-	-	-	-
Виплати за стандартизованими гарантійними схемами	28312	750	-	-	-	-	-	-
Поточні вимоги до сплати	28313	760	-	-	-	-	-	-
Капітальні вимоги	2832	770	-	-	-	-	-	-

<sup>1</sup>Заповнюється розпорядниками бюджетних коштів.

Керівник

\_\_\_\_\_ (підпис)

\_\_\_\_\_ П.П. Петров \_\_\_\_\_

(ініціали, прізвище)

Головний бухгалтер

\_\_\_\_\_ (підпис)

\_\_\_\_\_ С.С. Сидоров \_\_\_\_\_

(ініціали, прізвище)

“\_\_” \_\_\_\_\_ 20\_\_ року

## Додаток К.2

**ЗВІТ**  
**про надходження і використання коштів, отриманих як плата за послуги**  
**(форма № 4 - 1д, № 4 - 1м),**  
**за \_\_\_\_\_ 2019 р.**

Коди

Установа Державний заклад вищої освіти за ЄДРПОУТериторія м. Житомир, Житомирська область за КОАТУУОрганізаційно-правова форма господарювання Державний заклад за КОПФГ

01010101
18101363
425

Код та назва відомчої класифікації видатків та кредитування державного бюджету 220 Міністерство освіти і науки України

Код та назва програмної класифікації видатків та кредитування державного бюджету \_\_\_\_\_

Код та назва типової відомчої класифікації видатків та кредитування місцевих бюджетів 2201160 Підготовка кадрів закладами вищої освіти та забезпечення діяльності їх 2201040 Наукова і науково-технічна діяльність закладів вищої освіти та наукових установ, 2201190 Виплата академічних стипендій студентам (курсантам), аспірантам, докторантам фахової передвищої та вищої освіти

Код та назва програмної класифікації видатків та кредитування місцевих бюджетів (код та назва Типової програмної класифікації видатків та кредитування місцевих бюджетів) \_\_\_\_\_

Періодичність: місячна, квартальна (проміжна), річна.

Одиниця виміру: грн, коп.

Показники	КЕКВ	Код рядка	Затверджено на звітний рік	Залишок на початок звітного року		Перераховано залишок	Отримано залишок	Надійшло коштів за звітний період (рік)	Касові за звітний період (рік)				Залишок на кінець звітного періоду (року)	
				усього	у тому числі на рахунках в установах банків				усього	у тому числі		усього	у тому числі на рахунках в установах банків	
										перераховані з рахунків в установах банків	спрямовано на погашення заборгованості загального фонду			
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15
<b>Надходження коштів - усього</b>	<b>X</b>	<b>010</b>	24 069 522,00	1 932 734,84	-	<b>45 214,43</b>	-	24 887 301,13	X	X	X	X	4 232 001,68	
За послуги, що надаються бюджетними установами згідно з їх основною діяльністю	X	020	19 185 678,00	X	X	X	X	19 931 836,71	X	X	X	X	X	X

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15
Від додаткової (господарської) діяльності	X	030	4 621 882,00	X	X	X	X	4 683 549,03	X	X	X	X	X	X
Від оренди майна бюджетних установ	X	040	83 840,00	X	X	X	X	83 840,04	X	X	X	X	X	X
Від реалізації в установленому порядку майна (крім нерухомого майна)	X	050	178 122,00	X	X	X	X	188 075,34	X	X	X	X	X	X
<b>Фінансування</b>	X	060		X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X
<i>Видатки - усього</i>	X	070	26 129 923,00	X	X	X	X	X	22 542 819,87	-	-	-	X	X
у тому числі:														
<b>Видатки</b>	2	080	23 981 803,00	X	X	X	X	X	20 462 489,04	-	-	-	X	X
<b>Компенсація працівникам</b>	21	090	14 417 722,00	X	X	X	X	X	13 200 246,87	-	-	-	X	X
<i>Заробітна плата</i>	211	100	12 036 000,00	X	X	X	X	X	10 818 526,87	-	-	-	X	X
Заробітна плата в грошовій формі	2111	110	12 036 000,00	X	X	X	X	X	10 818 526,87	-	-	-	X	X
Заробітна плата в натуральній формі	2112	120	-	X	X	X	X	X	-	-	-	-	X	X
Соціальні внески роботодавців	212	130	2 381 722,00	X	X	X	X	X	2 381 720,00	-	-	-	X	X
Фактичні соціальні внески роботодавців	2121	140	2 381 722,00	X	X	X	X	X	2 381 720,00	-	-	-	X	X
Умовно розраховані соціальні внески роботодавців	2122	150	-	X	X	X	X	X	-	-	-	-	X	X
<b>Використання товарів та послуг</b>	22	160	9 258 081,00	X	X	X	X	X	9 258 081,00	-	-	-	X	X
<i>Використання товарів</i>	221	170	2 514 270,00	X	X	X	X	X	2 514 270,00	-	-	-	X	X
Предмети, матеріали, обладнання та інвентар	2211	180	2 490 402,00	X	X	X	X	X	2 016 645,27	-	-	-	X	X
Медикаменти та перев'язувальні матеріали	2212	190	15 198,00	X	X	X	X	X	9 558,79	-	-	-	X	X
Продукти харчування	2213	200	8 670,00	X	X	X	X	X	8 670,00	-	-	-	X	X
<i>Використання послуг</i>	222	210	3 993 198,00	X	X	X	X	X	3 329 980,72	-	-	-	X	X
Оплата комунальних послуг	2221	220	-	X	X	X	X	X	-	-	-	-	X	X



1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15
Оплата теплопостачання	2222	230	1 938 000,00	X	X	X	X	X	1 794 800,93	-	-	-	X	X
Оплата водопостачання та водовідведення	2223	240	459 000,00	X	X	X	X	X	392 167,78	-	-	-	X	X
Оплата електроенергії	2224	250	1 290 198,00	X	X	X	X	X	1 084 121,46	-	-	-	X	X
Оплата природного газу	2225	260	306 000,00	X	X	X	X	X	58 890,55	-	-	-	X	X
Оплата інших енергоносіїв та інших комунальних послуг	2226	270	-	X	X	X	X	X	-	-	-	-	X	X
Оплата інших послуг	2227	280	-	X	X	X	X	X	-	-	-	-	X	X
<b>Грошова компенсація проведення різних заходів</b>	<b>223</b>	<b>290</b>	693 396, 00	X	X	X	X	X	693 39 6,00	-	-	-	X	X
Грошова компенсація на відрядження	2231	300	147798,0 0	X	X	X	X	X	147798 ,00	-	-	-	X	X
Проведення заходів спецпризначення	2232	310	15 198,00	X	X	X	X	X	15 198,00	-	-	-	X	X
Дослідження і розробки, заходи розвитку на реалізацію державних (регіональних) програм розвитку	2233	320	530 400,00	X	X	X	X	X	530 400,00	-	-	-	X	X
<b>Споживання основного капіталу</b>	<b>23</b>	<b>330</b>	2 148 12 0,00	X	X	X	X	X	2 148 1 20,00	-	-	-	X	X
<b>Відсотки</b>	<b>24</b>	<b>340</b>	-	X	X	X	X	X	-	-	-	-	X	X
<b>Відсотки нерезидентам</b>	<b>241</b>	<b>350</b>	-	X	X	X	X	X	-	-	-	-	X	X
<b>Відсотки резидентам, крім одиниць сектору державного управління</b>	<b>242</b>	<b>360</b>	-	X	X	X	X	X	-	-	-	-	X	X
<b>Відсотки іншим одиницям сектору державного управління</b>	<b>243</b>	<b>370</b>	-	X	X	X	X	X	-	-	-	-	X	X
<b>Субсидії</b>	<b>25</b>	<b>380</b>	-	X	X	X	X	X	-	-	-	-	X	X
<b>Субсидії державним корпораціям</b>	<b>251</b>	<b>390</b>	-	X	X	X	X	X	-	-	-	-	X	X
Субсидії державним нефінансовим корпораціям	2511	400	-	X	X	X	X	X	-	-	-	-	X	X
Субсидії державним фінансовим корпораціям	2512	410	-	X	X	X	X	X	-	-	-	-	X	X
<b>Субсидії приватним підприємствам</b>	<b>252</b>	<b>420</b>	-	X	X	X	X	X	-	-	-	-	X	X
Субсидії приватним нефінансовим підприємствам	2521	430	-	X	X	X	X	X	-	-	-	-	X	X

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15
Субсидії державним фінансовим підприємствам	2522	440	-	X	X	X	X	X	-	-	-	-	X	X
<b>Субсидії іншим секторам</b>	<b>253</b>	<b>450</b>	-	X	X	X	X	X	-	-	-	-	X	X
<b>Гранти</b>	<b>26</b>	<b>460</b>	-	X	X	X	X	X	-	-	-	-	X	X
<b>Гранти іноземним урядам</b>	<b>261</b>	<b>470</b>	-	X	X	X	X	X	-	-	-	-	X	X
Поточні гранти	2611	480	-	X	X	X	X	X	-	-	-	-	X	X
Капітальні гранти	2612	490	-	X	X	X	X	X	-	-	-	-	X	X
<b>Гранти міжнародним організаціям</b>	<b>262</b>	<b>500</b>	-	X	X	X	X	X	-	-	-	-	X	X
Поточні гранти міжнародним організаціям	2621	510	-	X	X	X	X	X	-	-	-	-	X	X
Капітальні гранти міжнародним організаціям	2622	520	-	X	X	X	X	X	-	-	-	-	X	X
<b>Гранти іншим одиницям сектора державного управління</b>	<b>263</b>	<b>530</b>	-	X	X	X	X	X	-	-	-	-	X	X
Поточні гранти іншим одиницям сектора державного управління	2631	540	-	X	X	X	X	X	-	-	-	-	X	X
Капітальні гранти іншим одиницям сектора державного управління	2632	550	-	X	X	X	X	X	-	-	-	-	X	X
<b>Соціальні виплати</b>	<b>27</b>	<b>560</b>	51 000,00	X	X	X	X	X	51 000,00	-	-	-	X	X
<b>Допомога по соціальному забезпеченню</b>	<b>271</b>	<b>570</b>	51 000,00	X	X	X	X	X	51 000,00	-	-	-	X	X
Допомога по соціальному забезпеченню в грошовій формі	2711	580	51 000,00	X	X	X	X	X	51 000,00	-	-	-	X	X
Допомога по соціальному забезпеченню в натуральній формі	2712	590	-	X	X	X	X	X	-	-	-	-	X	X
<b>Соціальна допомога</b>	<b>272</b>	<b>600</b>	-	X	X	X	X	X	-	-	-	-	X	X
Соціальна допомога в грошовій формі	2721	610	-	X	X	X	X	X	-	-	-	-	X	X
Соціальна допомога в натуральній формі	2722	620	-	X	X	X	X	X	-	-	-	-	X	X
<b>Соціальна допомога роботодавців</b>	<b>273</b>	<b>630</b>	-	X	X	X	X	X	-	-	-	-	X	X
Соціальна допомога роботодавців в грошовій формі	2731	640	-	X	X	X	X	X	-	-	-	-	X	X

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15
Соціальна допомога роботодавців в натуральній формі	2732	650	-	X	X	X	X	X	-	-	-	-	X	X
<b>Інші видатки</b>	<b>28</b>	<b>660</b>	1 785 000,00	X	X	X	X	X	1 785 000,00				X	X
<i>Витрати на майно, крім відсотків</i>	<i>281</i>	<i>670</i>	-	X	X	X	X	X	-	-	-	-	X	X
Дивіденди	2811	680	-	X	X	X	X	X	-	-	-	-	X	X
Дивіденди нерезидентам	28111	690	-	X	X	X	X	X	-	-	-	-	X	X
Дивіденди резидентам	28112	700	-	X	X	X	X	X	-	-	-	-	X	X
Відрахування з доходів квазікомпаній	2812	710	-	X	X	X	X	X	-	-	-	-	X	X
Видатки, пов'язані з власністю, віднесені на власників страхових полісів	2813	720	-	X	X	X	X	X	-	-	-	-	X	X
Рента	2814	730	-	X	X	X	X	X	-	-	-	-	X	X
Реінвестований прибуток в пряму іноземну інвестицію	2815	740	-	X	X	X	X	X	-	-	-	-	X	X
<b>Трансферти, не віднесені до інших категорій</b>	<b>282</b>	<b>750</b>	1 530 000,00	X	X	X	X	X	1 530 000,00	-	-	-	X	X
Поточні трансферти, не віднесені до інших категорій	2821	760	-	X	X	X	X	X	-	-	-	-	X	X
Капітальні трансферти, не віднесені до інших категорій	2822	770	1 530 000,00	X	X	X	X	X	1 530 000,00	-	-	-	X	X
<b>Премії, збори та вимоги, пов'язані зі страхуванням життя та стандартизовані гарантійні схеми</b>	<b>283</b>	<b>780</b>	-	X	X	X	X	X	-	-	-	-	X	X
Премії, збори та поточні вимоги	2831	790	-	X	X	X	X	X	-	-	-	-	X	X
Премії	28311	800	-	X	X	X	X	X	-	-	-	-	X	X
Виплати за стандартизованими гарантійними схемами	28312	810	-	X	X	X	X	X	-	-	-	-	X	X
Поточні вимоги до сплати	28313	820	-	X	X	X	X	X	-	-	-	-	X	X
Капітальні вимоги	2832	830	-	X	X	X	X	X	-	-	-	-	X	X

Керівник

(підпис)

П.П. Петров

(ініціали, прізвище)

Головний бухгалтер

(підпис)

С.С. Сидоров

(ініціали, прізвище)

“ \_\_\_ ” \_\_\_\_\_ 20\_\_ року

### Список публікацій здобувача

*Праці, в яких опубліковані основні наукові результати дисертації:*

1. Свірко С.В., Тростенюк Т.М. Облік витрат в контексті розбудови управлінського обліку в ДЗВО: реалії та перспективи / Бухгалтерські наукові дослідження в Житомирській політехніці. Том 6: Розвиток інтегрованої звітності підприємств: монографія / за заг. ред. [із передм.] С.Ф. Легенчука. Житомир: Житомирська політехніка, 2019. 268 с. С. 184-208. (заг. обсяг 1,86 д.а., особисто автору належить 0,93 д.а.: визначено склад витрат на навчально-педагогічні послуги та наукові роботи).

2. Svirko S., Samchyk M., Trosteniuk T. Analytical components of management accounting in state higher education institutions: identification and vector direction. Edited by: M. Dei, O. Rudenko, V. Lunov Association agreement: driving integrational changes: collective monograph. Chicago: Accent Graphics Communications. 2020. 362 p. P. 226-236. (заг. обсяг 0,73 д.а., особисто автору належить 0,24 д.а.: запропоновано поняття аналітичної складової управлінського обліку ДЗВО та його напрями).

*Статті у фахових виданнях України, які включені до наукометричних баз:*

3. Свірко С.В., Тростенюк Т.М. Бюджетна звітність як елемент управлінського обліку в контексті субординаційної системи ДЗВО. Бізнес Інформ. 2018. №11. С. 434-440 (включено до: Ulrichswelb Global Serials Directory (США); Research Papers in Economics (США); eLibrary.ru (РИНЦ) (Росія); Index Copernicus (Польща); Directory of Open Access Journals; CiteFactor (США); Academic Journals Database (Швейцарія); Research Bible (Японія); Соціонет (Росія); Open Academic Journals Index; GetInfo (Німеччина); BASE (Німеччина); OpenAIRE (Європейський Союз); WorldCat, SUNCAT Union Catalogue (Велика Британія); COPAC Union Catalogue (Велика Британія); J-Gate (Індія); Open Access Library; Scientific Indexing Services; Advanced Science Index; GoogleScholar (США); InfoBase Index) (заг. обсяг 0,85 д.а., особисто автору належить 0,43 д.а.:

виявлено безпосередній зв'язок кошторисного планування та бюджетування як проявів різних рівнів управлінського обліку в ДЗВО).

4. Свірко С.В., Тростенюк Т.М. Систематика управлінської звітності державних закладів вищої освіти. Вісник Житомирського державного технологічного університету. Серія: економіка, управління та адміністрування. 2018. № 4(86). С. 53-60. (включено до: GoogleScholar (США); Index Copernicus (Польща); DOAJ (Directory of Open Access Journals) (Швеція); Ulrich's Periodical Directory; WorldCat, BASE (Німеччина), eLibrary.ru (РИНЦ) (Росія)) (заг. обсяг 0,95 д.а., особисто автору належить 0,48 д.а.: удосконалено визначення поняття управлінської звітності та її класифікації).

5. Свірко С.В., Тростенюк Т.М. Передумови запровадження управлінського обліку в державних закладах вищої освіти. Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. Міжнародний збірник наукових праць / Серія: Бухгалтерський облік, контроль і аналіз. 2018. №3(41). С. 55-61. (включено до: GoogleScholar (США); Index Copernicus (Польща); DOAJ (Directory of Open Access Journals) (Швеція); WorldCat, BASE (Німеччина); Ulrich's Periodical Directory, RePec) (заг. обсяг 0,83 д.а., особисто автору належить 0,42 д.а.: визначено сукупність детермінант управлінського обліку в ДЗВО України).

6. Свірко С.В., Тростенюк Т.М. Функції, завдання, елементи та принципи управлінського обліку в державних закладах вищої освіти. Економіка та держава. 2019. №2. С. 41-46. (включено до: Index Copernicus (Польща); Scientific Indexing Services; GoogleScholar (США)) (заг. обсяг 0,82 д.а., особисто автору належить 0,41 д.а.: визначено функції, елементи та принципи управлінського обліку в ДЗВО).

7. Свірко С.В., Тростенюк Т.М. Калькулювання основних функціональних продуктів діяльності ДЗВО: теоретико-організаційні положення. Облік і фінанси. 2019. № 3(85) С. 34-39. (включено до: GoogleScholar (США); Index Copernicus (Польща); RePec; eLibrary.ru (РИНЦ) (Росія); CrossRef; DOAJ (Directory of Open Access Journals) (Швеція);

EBSCOhost; ProQuest; J-Gate (Індія); Ulrich's Periodical Directory; MIAR; Research Bible (Японія)) (заг. обсяг 0,68 д.а., особисто автору належить 0,34 д.а.: визначено сукупність методів калькулювання основних продуктів діяльності ДЗВО).

8. Тростенюк Т.М. Господарська діяльність державних закладів вищої освіти як об'єкт аналітичних досліджень. Вісник ХНАУ імені В.В. Докучаєва. 2019. № 2. С. 229-240. (включено до: Index Copernicus (Польща); Academic Resoure Index; GoogleScholar (США), CiteFactor (США)) (заг. обсяг 0,80 д.а.).

9. Свірко С.В., Тростенюк Т.М. Бюджетування діяльності державних закладів вищої освіти: місце та передумови запровадження. Економічний простір: Збірник наукових праць. 2019. № 146. С. 161-175. (включено до: GoogleScholar (США), IndexCopernicus (Польща)) (заг. обсяг 0,88 д.а., особисто автору належить 0,44 д.а.: визначено поняття бюджетування діяльності ДЗВО та його компоненти).

10. Тростенюк Т.М. Номенклатура витрат в механізмі визначення собівартості навчально-педагогічних послуг ДЗВО. Економічний простір: Збірник наукових праць. 2019. № 148. С. 186-197. (включено до: GoogleScholar (США), IndexCopernicus (Польща)) (заг. обсяг 0,68 д.а.).

11. Тростенюк Т.М. Склад витрат на проведення НДР ДЗВО в контексті запитів облікової системи. Економіка: реалії часу. Науковий журнал. 2019. № 4 (44). С. 113-123. URL: <https://economics.opu.ua/files/archive/2019/No4/113.pdf>. (включено до: Index Copernicus (Польща); eLibrary.ru (РИНЦ) (Росія); Google Scholar (США); EBSCO Publishing (США); Ulrich's Periodicals Directory (США); Scientific Object Identifier, Globethics) (заг. обсяг 1,23 д.а.).

12. Тростенюк Т.М. Основні продукти діяльності державних закладів вищої освіти в економічному контексті. Інвестиції: практика та досвід. 2020. № 2. С. 82-88. (включено до: Index Copernicus (Польща), Google Scholar (США)) (заг. обсяг 1,06 д.а.).

13. Свірко С.В., Тростенюк Т.М., Яремчук І.М. Результативні показники виконання бюджетних програм як контрольно-аналітичний об'єкт

ДЗВО. Економічний простір: Збірник наукових праць. 2019. № 151. С. 212-223. (включено до: GoogleScholar (США), IndexCopernicus (Польща)). (заг. обсяг 0,81 д.а., особисто автору належить 0,27 д.а.: виявлено результативні показники основних видів діяльності ДЗВО, їх термінологічний супровід та склад).

*Стаття у науковому періодичному виданні іншої держави:*

14. Svirko S.V., Trosteniuk T.M. Theoretical and methodological regulations of management control in state higher education institutions. European Cooperation. № 1 (45). 2020. pp. 63-75. (включено до: DOAJ (Directory of Open Access Journals) (Швеція); ERIH PLUS; Biblioteka Narodowa w Polsce (Польща); Polska Bibliografia Naukowa (PBN) (Польща); Index Copernicus (Польща); Citefactor (США); Google Scholar (США); EuroPub; ROAD) (заг. обсяг 0,94 д.а., особисто автору належить 0,47 д.а.: запропоновано визначення поняття контрольної складової управлінського обліку в ДЗВО та її класифікаційні підвиди).

*Матеріали конференцій, які засвідчують апробацію матеріалів дисертації:*

15. Павлушенко Т.О., Тростенюк Т.М. Проблеми та шляхи удосконалення бюджетного забезпечення. Вдосконалення економіки та фінансової системи країни: актуальні проблеми та перспективи: матеріали доповідей Міжн. наук.-практ. конф. (м. Запоріжжя, 2 лютого 2018 р.). Запоріжжя: Класичний приватний університет, 2018. Ч.2. С. 83-86 (заг. обсяг 0,16 д.а., особисто автору належить 0,08 д.а.: визначено напрями удосконалення бюджетного забезпечення).

16. Свірко С.В., Тростенюк Т.М. Виникнення управлінського обліку в державних закладах вищої освіти: історичний аспект. Модернізація економіки у контексті інноваційного розвитку: напрями та пріоритети: матеріали Міжнародної науково-практичної конференції (м. Дніпро, 17 листопада 2018 р.). Дніпро: НО "Перспектива", 2018. 112 с. С. 90-93. (заг. обсяг 0,19 д.а., особисто автору належить 0,1 д.а.: визначено етапи історичного шляху формування управлінського обліку ДЗВО).

17. Свірко С.В., Тростенюк Т.М. Сутність та класифікаційні ознаки управлінської звітності ДЗВО. Сучасні аспекти розвитку інформаційної

економіки: зовнішні та внутрішні фактори впливу: збірник тез наукових робіт учасників Міжнародної науково-практичної конференції для студентів, аспірантів та молодих учених (м. Київ, 24 листопада 2018 р.). К.: Аналітичний центр “Нова Економіка”, 2018. 172 с. С. 127-130. (заг. обсяг 0,23 д.а., особисто автору належить 0,12 д.а.: запропоновано визначення управлінської звітності ДЗВО та її класифікація).

18. Свірко С.В., Тростенюк Т.М. Особливості діяльності державних закладів вищої освіти як основа побудови управлінської звітності. Тенденції розвитку економіки у 2018 році: аналітичний та теоретико-методологічний аспекти: міжнародна науково-практична конференція (м. Одеса, 1 грудня 2018 р.) / відп. за випуск д.е.н., проф. С.О. Якубовський. Одеса: ОНУ імені І.І. Мечникова, 2018. 236 с. С. 221-223. (заг. обсяг 0,14 д.а., особисто автору належить 0,07 д.а.: визначено особливості діяльності ДЗВО України).

19. Свірко С.В., Тростенюк Т.М. Функції управлінського обліку державних закладів вищої освіти. Сучасний стан та перспективи розвитку економіки, обліку, менеджменту, фінансів та права: збірник тез доповідей міжнародної науково-практичної конференції (м. Полтава, 26 січня 2019 р.): у 7 ч. Полтава: ЦФЕНД, 2019. Ч. 6. 62 с. С. 42-43. (заг. обсяг 0,11 д.а., особисто автору належить 0,05 д.а.: узагальнено функції управлінського обліку ДЗВО).

20. Тростенюк Т.М. Принципи управлінського обліку в державних закладах вищої освіти. Тези Всеукраїнської науково-практичної on-line конференції здобувачів вищої освіти і молодих учених, присвяченої Дню науки (15-17 травня, 2019 р.). Житомир: ЖДТУ, 2019. 1008 с. С. 341. URL: <https://conf.ztu.edu.ua/wp-content/uploads/2019/05/10-buhgalterskyj-oblik-analiz-audyt-ta-opodatkuvannya-.pdf>. (заг. обсяг 0,11 д.а.).

21. Свірко С.В., Тростенюк Т.М. Теоретичні положення калькулювання основних функціональних продуктів діяльності ДЗВО. Сучасні міжнародні економічні відносини: становлення та особливості розвитку: збірник тез наукових робіт учасників Всеукраїнської науково-практичної конференції



(м. Одеса, 17 серпня 2019 р.) / ГО “Центр економічних досліджень та розвитку”. О.: ЦЕДР, 2019. 108 с. С. 100-103. (заг. обсяг 0,22 д.а., особисто автору належить 0,11 д.а.: виявлено основні методи калькулювання продуктів діяльності ДЗВО).

22. Свірко С.В., Тростенюк Т.М. Теоретичні основи бюджетування діяльності державних закладів вищої освіти. From the Baltic to the Black Sea: the Formation of modern Economic Area: III International Scientific Conference (Riga, 23 August 2019). Riga, Latvia: Baltija Publishing. 132 p. P. 105-108. (заг. обсяг 0,23 д.а., особисто автору належить 0,11 д.а.: виявлено елементи теоретичного базису бюджетування діяльності ДЗВО).

23. Свірко С.В., Тростенюк Т.М. Звітність державних закладів вищої освіти як елемент управлінського обліку. Розвиток інтегрованої звітності підприємств: тези виступів Міжнар. наук. конф. Житомир: Житомирська політехніка, 2019. 356 с. С. 168-169. (заг. обсяг 0,15 д.а., особисто автору належить 0,08 д.а.: розроблено сукупність пакету управлінської звітності ДЗВО).

24. Тростенюк Т.М. Діяльність державних закладів вищої освіти: аналітичний аспект. Підприємництво, цифрові інновації, фінанси: теоретичні підходи та практичні аспекти розвитку: Матеріали міжнародної науково-практичної конференції (Львів, 26 жовтня 2019 року) / ГО “Львівська економічна фундація”. Львів: ЛЕФ, 2019. 156 с. С. 145-148. (заг. обсяг 0,22 д.а.).

25. Тростенюк Т.М. Витрати які відносяться до собівартості навчально-педагогічних послуг ДЗВО. Напрями розвитку ринкової економіки: нові реалії та можливості в умовах інтеграційних процесів: матеріали доповідей Міжнародної науково-практичної конференції (м. Ужгород, 30 листопада 2019 року) / За заг. ред.: М.М. Палінчак, В.П. Приходько, А. Krynski. Ужгород: Видавничий дім “Гельветика”, 2019. Ч. 2. 136 с. С. 71-73. (заг. обсяг 0,14 д.а.).

26. Тростенюк Т.М. Організаційні основи управлінського обліку в державних закладах вищої освіти. The 2 nd International scientific and practical conference “Science, society, education: topical issues and development prospects”

(January 20-21, 2020) SPC “Sci-conf.com.ua”, Kharkiv, Ukraine. 2020. 717 p. С. 677-679. (заг. обсяг 0,11 д.а.).

27. Свірко С.В., Тростенюк Т.М. Економічна сутність основних продуктів діяльності державних закладів вищої освіти. Актуальні проблеми обліково-аналітичного забезпечення в умовах переходу до Індустрії 4.0 : матеріали Міжнародної науково-практичної конференції (м. Рівне, 26-27 березня 2020 р.). Рівне : НУВГП, 2020. 416 с. С. 168-171 (заг. обсяг 0,22 д.а., особисто автору належить 0,11 д.а.: визначено основні продукти діяльності ДЗВО, їх поняття та класифікацію).

28. Свірко С.В., Тростенюк Т.М. Аналітична складова управлінського обліку в державних закладах вищої освіти. Тези Всеукраїнської науково-практичної on-line конференції здобувачів вищої освіти і молодих учених, присвяченої Дню науки (м. Житомир, 11-15 травня, 2020 р.). Житомир: Житомирська політехніка, 2020. 941 с. С. 279. URL: <https://conf.ztu.edu.ua/wp-content/uploads/2020/05/9.-buhgalterskyj-oblik-analiz-audyt-ta-opodatkuvannya.pdf> (заг. обсяг 0,12 д.а., особисто автору належить 0,06 д.а.: розглянуто поняття аналітичної складової управлінського обліку ДЗВО).



МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ  
**ДЕРЖАВНИЙ УНІВЕРСИТЕТ «ЖИТОМИРСЬКА ПОЛІТЕХНІКА»**  
 Ministry of Education and Science of Ukraine, Zhytomyr Polytechnic State University

вул. Чуднівська, 103, м. Житомир, 10005  
 103, Chudnivska Str., Zhytomyr, Ukraine, 10005  
 Phone/fax: (0412) 24-14-22, 24-14-23, e-mail: rector@ztu.edu.ua, https://ztu.edu.ua, код ЄДРПОУ 05407870

**СИСТЕМА УПРАВЛІННЯ ЯКІСТЮ ВІДПОВІДАЄ ДСТУ ISO 9001:2015**  
**QUALITY MANAGEMENT SYSTEM ISO 9001:2015**

Від 08 січня 2020 № 44-19.05/41  
 На № \_\_\_\_\_ від \_\_\_\_\_

**ДОВІДКА**

*про впровадження результатів наукового дослідження  
 Тростенюк Тетяни Михайлівни  
 в діяльність Державного університету «Житомирська політехніка»*

Результати та матеріали дисертаційного дослідження Тростенюк Тетяни Михайлівни були використані в навчально-методичному процесі Державного університету «Житомирська політехніка», а саме:

– при написанні колективної монографії «Бухгалтерські наукові дослідження в Житомирській політехніці. Том 6: Розвиток інтегрованої звітності підприємств»;

– при розробці навчальних планів та методичного забезпечення для підготовки фахівців за освітніми ступенями «бакалавр» та «магістр» за спеціальністю «Облік та оподаткування» з навчальних дисциплін «Бухгалтерський облік за видами економічної діяльності», «Управлінський облік», «Звітність підприємств»;

– при розробці навчальних планів та методичного забезпечення для підготовки фахівців за освітніми ступенями «бакалавр» та «магістр» за спеціальністю «Публічне управління та адміністрування» з навчальних дисциплін «Бухгалтерський облік в державному секторі», «Публічні (державні) фінанси», «Бухгалтерський облік в загальнодержавному секторі».

Довідка видана для пред'явлення до Спеціалізованої вченої ради.

Проректор  
 з науково-педагогічної роботи



А.В. Морозов



МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ

## Чорноморський національний університет імені Петра Могили

вул. 68 Десанників, буд. 10, м. Миколаїв, 54003, Україна  
Тел/факс: +38 (0512) 500-333, 500-069 E-mail: rector@chmnu.edu.ua https://chmnu.edu.ua

21.09.2020 № 03/62-08

На № \_\_\_\_\_ від \_\_\_\_\_ **Довідка**  
**про впровадження результатів дисертаційної роботи**  
**Тростенюк Тетяни Михайлівни**

Результати дисертаційної роботи Тростенюк Тетяни Михайлівни асистента кафедри економічної безпеки, публічного управління та адміністрування Державного університету «Житомирська політехніка» на тему «Управлінський облік в ЗВО України» були застосовані в обліковому процесі ЗВО Чорноморського національного університету імені Петра Могили Міністерства освіти і науки України при розбудові контроль-аналітичного механізму управлінського обліку.

Розроблена та висунута автором методика контролю та аналізу в межах управлінського обліку ЗВО дозволила здійснити контроль діяльності за центрами відповідальності на основі науково-обґрунтованого аналітичного інструментарію.

На підставі запровадження матеріалів та практичних пропозицій дисертанта стало можливим утворення рекомендацій по організації роботи центрів відповідальності з визначенням проблемних положень та позицій, що сприяло покращенню стану процесу організації діяльності відповідних підрозділів, а отже і піднесенню роботи ЗВО Чорноморського національного університету імені Петра Могили в цілому на більш вищий рівень.

Т. в. о. ректора  
доктор наук з державного управління  
професор



Володимир БЕГЛИЦЯ

Чорноморський національний університет  
імені Петра Могили





ЖИТОМИРСЬКА ОБЛАСНА ДЕРЖАВНА АДМІНІСТРАЦІЯ  
ДЕПАРТАМЕНТ РЕГІОНАЛЬНОГО РОЗВИТКУ

майдан імені С. П. Корольова, 12, м. Житомир, 10014, тел. (0412) 47-44-27, факс 47-43-86

[www.architect-zt.gov.ua](http://www.architect-zt.gov.ua), e-mail: [odaguba@meta.ua](mailto:odaguba@meta.ua), код ЄДРПОУ 39932654

Від 07.02. 2020 № 04.1-448 На № \_\_\_\_\_ від \_\_\_\_\_.

Довідка  
щодо впровадження результатів дисертаційної роботи  
Тростенюк Тетяни Михайлівни

Результати дисертаційної роботи Тростенюк Тетяни Михайлівни на тему «Управлінський облік у державних закладах вищої освіти України» були прийняті до опрацювання для удосконалення системи ціноутворення продукції закладів освіти на основі запропонованої автором системи аналітичного обліку витрат на підготовку фахівців, проведення науково-дослідних робіт та калькулювання їх собівартості.

Сформовані авторські пропозиції в частині відображення на рахунках бухгалтерського обліку витрат на надання навчально-педагогічних послуг та виконання науково-дослідних робіт, умотивовані та сформовані механізми калькулювання відповідних продуктів діяльності ДЗВО дозволили значно уточнити та удосконалити методика обліку витрат та калькулювання, що автоматично призвело до формування більш обґрунтованої ціни на вказані продукти діяльності.

Реалізація запропонованих авторських облікових новацій підвищить вірогідність інформаційного забезпечення управління системою вищої освіти в Україні, а отже сприятиме зміцненню державних фінансів України.

Головний бухгалтер



Н.М. САЙКО-ВАКУЛЬЧУК





Міністерство освіти і науки України

**ХАРКІВСЬКИЙ ДЕРЖАВНИЙ УНІВЕРСИТЕТ  
ХАРЧУВАННЯ ТА ТОРГІВЛІ**

код 01566330

61051, Харків-51, вул. Клочківська, 333

Телефон: (057) 336-89-79    Телефакс: (057) 337-85-35    E-mail: [hduht@kharkov.com](mailto:hduht@kharkov.com)  
(057) 336-88-44                      (057) 336-94-88

17.02.2020 № 01-26/163

**Довідка  
про впровадження результатів дисертаційної роботи  
Тростенюк Тетяни Михайлівни в діяльність  
Харківського державного університету харчування та торгівлі**

Розробки та результати дисертаційної роботи Тростенюк Тетяни Михайлівни асистента кафедри економічної безпеки, публічного управління та адміністрування Державного університету "Житомирська політехніка" на тему «Управлінський облік в ДЗВО України» були застосовані в обліковому супроводі процесом управління ДЗВО Харківського державного університету харчування та торгівлі Міністерства освіти і науки України при формуванні системи бюджетування та управлінської звітності в межах підсистеми управлінського обліку.

Застосування на практиці, запропонованої Тростенюк Тетяною Михайлівною, методики дозволило удосконалити процес планування на місцях за центрами відповідальності та підвищити достовірність та вірогідність облікових даних через пакет управлінської звітності.

Здійснення фіксації планово-фактичних облікових даних, за запропонованою автором моделлю, забезпечило удосконалення відповідного напрямку узагальнення даних в обліку як в розрізі загального, так і спеціального фондів, що сприяло підвищенню результативності контрольно-аналітичного спрямування управлінського обліку, а отже і підвищення ефективності діяльності ДЗВО Харківського державного університету харчування та торгівлі.

Ректор  
доктор технічних наук, професор



О.І. Черевко



## РАХУНКОВА ПАЛАТА

вул. М. Коцюбинського, 7, м. Київ, 01601, тел. (044) 234-95-65, 234-10-41, факс (044) 288-09-59  
E-mail: rp@ac-rada.gov.ua

16.04.2020 № 001/10-962

На № \_\_\_\_\_ від \_\_\_\_\_

### Довідка про впровадження результатів дисертаційної роботи Тростенюк Тетяни Михайлівни

Матеріали дисертаційної роботи Тростенюк Тетяни Михайлівни на тему «Управлінський облік у державних закладах вищої освіти України» були застосовані в процесі аудиту, що здійснюється Рахунковою палатою при розбудові методи перевірки системи аналітичного обліку витрат на підготовку фахівців та проведення науково-дослідних робіт, а також їх калькулювання.

Розроблені та запропоновані автором у дисертації пропозиції щодо аналітичних рахунків бухгалтерського обліку витрат на надання навчально-педагогічних послуг та виконання науково-дослідних робіт, умотивовані та сформовані механізми калькулювання відповідних продуктів діяльності ДЗВО дозволили значно уточнити та удосконалити методіку обліку витрат та калькулювання, що автоматично призвело до формування більш обґрунтованої ціни на вказані продукти діяльності.

Запровадження розробленої моделі обліку витрат та калькулювання сприяло підвищенню оперативності облікової системи вищої освіти в Україні, а також достовірності інформаційного забезпечення державного фінансового аудиту, що проводиться Рахунковою палатою.

Секретар Рахункової палати –  
керівник апарату

В. Ходаковський