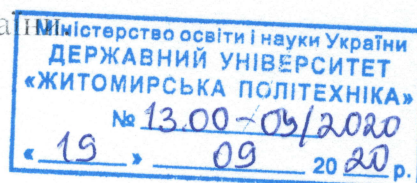


**ВІДГУК**  
**офіційного опонента**  
**на дисертаційну роботу Тростенюк Тетяни Михайлівни**  
**на тему: «Управлінський облік у державних закладах вищої освіти**  
**України», поданої на здобуття наукового ступеня доктора філософії**  
**за спеціальністю 071 – облік і оподаткування**  
**(галузь знань – управління та адміністрування)**

*Актуальність теми дисертаційної роботи та її зв'язок з  
напрямами науково-дослідних робіт*

Сучасний стан економіки вітчизняних державних закладів вищої освіти потребує активного реформування задля забезпечення їх фінансової стійкості. Посилення останньої можливе за умов розбудови інформаційного забезпечення, яке формується в межах системи бухгалтерського обліку. При цьому, окремої уваги потребує інформаційний сегмент, який надає уяву про результативність структурних підрозділів, їх «рентабельність», внесок в створення продуктів діяльності державних закладів вищої освіти тощо. Саме така інформація генерується підсистемою управлінського обліку, яка на сьогодні фактично не знайшла розповсюдження в межах вітчизняних державних закладів вищої освіти. Все вищевказане свідчить на користь актуальності дисертаційної роботи Тростенюк Тетяни Михайлівни на тему: «Управлінський облік у державних закладах вищої освіти України», поданої на здобуття наукового ступеня доктора філософії за спеціальністю 071 – облік і оподаткування галузі знань – управління та адміністрування.

Дисертаційна робота виконана згідно плану науково-дослідних робіт Державного університету «Житомирська політехніка» за темою «Обліково-аналітичне забезпечення управління суспільними ресурсами» (державний реєстраційний номер 0119U103805), в ході виконання якої автор сформувала положення щодо удосконалення організації та методики управлінського обліку у державних закладах вищої освіти Укра



*Ступінь обґрунтованості наукових положень, висновків і рекомендацій,  
сформованих у дисертації, їх достовірність, академічна доброчесність та  
повнота висвітлення*

Дисертантом логічно визначено мету – опрацювання теоретичних та розвиток організаційно-методичних положень управлінського обліку в державних закладах вищої освіти в Україні. З метою реалізації останньої здобувач сформувала таку сукупність завдань: 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. В процесі реалізації вказаних завдань автор продемонстрував вдале володіння науковими методами, що забезпечило отримання повністю картельованих до завдань наукових результатів, висновків та рекомендацій.

Грунтовність, логічність та достовірність отриманих наукових положень, висновків та рекомендацій підтверджується значним списком використаної літератури, а також публікацій та виступів на міжнародних та всеукраїнських науково-практичних конференціях за темою дисертації.

*Наукова новизна одержаних результатів*

Наукова новизна роботи полягає в розбудові теоретичних та удосконаленні організаційно-методичних положень управлінського обліку в

державних закладах вищої освіти України. Найбільш вагомими положеннями наукової новизни слід визнати:

– удосконалений 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;

– розбудовані 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;

– сформований 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;

– розвинуті 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 контрольних-аналітичних процедур управлінського обліку;

– розвинуті 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;

– удосконалені 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;

– розвинута 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;

– здійснене 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;

– розвинутий 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;

– сформована 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.

### *Значення результатів для науки і практики*

Проведене Тростенюк Т.М. дослідження має теоретичне і прикладне значення, а тому застосування запропонованих рекомендацій сприятиме розвитку теоретичних засад управлінського обліку в ДЗВО та його організаційно-методичних положень.

Прикладне значення дисертаційної роботи підтверджується довідками про впровадження результатів у діяльність: Державний університет “Житомирська політехніка”, довідка № 44-19.05/41 від 08.01.2020 р.; Департамент регіонального розвитку Житомирської обласної державної адміністрації, довідка № 04.1-448 від 07.02.2020 р.; Харківський державний університет харчування та торгівлі, довідка №01-26/163 від 17.02.2020 р.; Чорноморський національний університету імені Петра Могили, довідка № 03/62-08 від 21.01.2020 р.; Рахункова палата, довідка № 001/10-962 від 16.04.2020 р.

### *Повнота висвітлених наукових положень, висновків і рекомендацій в опублікованих працях*

За результатами дослідження опубліковано 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 друк. арк.

### *Дискусійні положення та зауваження щодо змісту дисертації*

Попри перераховані позитивні моменти дисертація Тростенюк Т.М. не позбавлена певних дискусійних положень, зокрема:

1. Автор наголошує на унікальних характеристиках управлінського обліку в ДЗВО, зокрема щодо умовної конфіденційності. З погляду на це бажано було б надати більш детальну характеристику зовнішніх користувачів управлінської інформації за вертикаллю розпорядників бюджетних коштів.

2. В дисертаційній роботі заявлено про спадкування позицій Керівництва зі статистики державними фінансами; втім автор не надав критичну оцінку власне такого Керівництва зі статистики державних фінансів.

3. Представлена в розділі 2 характеристика методів обліку витрат та калькулювання враховує основні і загальновідомі позиції. За умов подальшого розвитку теорії і практики виробничого обліку було б доцільно розшири такий огляд.

4. Представлені в розділі 3 наукові здобутки, щодо аналізу фінансової стійкості, потребують додаткового умотивування на предмет їх виокремлення в межах аналітичного кластеру управлінського обліку в ДЗВО.

Відмітимо, що вищевказане не знижує загальний високий науковий рівень дисертаційної роботи Тростенюк Т.М.

#### *Загальний висновок*

Дисертаційна робота Тростенюк Тетяни Михайлівни на тему «Управлінський облік у державних закладах вищої освіти України», представлена на здобуття наукового ступеня доктора філософії, є завершеним самостійним дослідженням, що містить нові науково обґрунтовані теоретико-прикладні результати в галузі управлінського обліку; за змістовними та формальними ознаками дисертаційна робота відповідає вимогам «Порядку проведення експерименту з присудження ступеня доктора філософії», затвердженого Постановою Кабінету Міністрів від 06.03.2019 р. №167, а її автор – Тростенюк Тетяна Михайлівна – заслуговує на присудження наукового ступеня доктора філософії за спеціальністю 071 – облік і оподаткування галузі знань – управління та адміністрування.

д.е.н., професор

завідувач кафедри обліку і аудиту

Київського національного університету

технологій та дизайну

*18 Вересня 2020р.*

М.І. Скрипник



Підпис  
засвідчую  
Зав. КАНЦ

*М.І. Скрипник*