

УДК: 657.22:336.13

JEL Classification: H83, M41, M48

doi: 10.31767/nasoa.4.2019.04

Л. П. КОРИТНИК,

кандидат економічних наук,
старший науковий співробітник відділу бюджетних
видатків соціальної сфери та економічного розвитку,
ДННУ “Академія фінансового управління”,
e-mail: korytnyukl@ukr.net,
ORCID: 0000-0002-7241-932

Концептуальні засади управлінського обліку суб’єктів державного сектору

Для забезпечення реалізації засад державної політики з модернізації бюджетного процесу та облікової системи актуальним завданням сьогодення є вироблення концептуальних засад впровадження управлінського обліку для суб’єктів державного сектору, які неможливо успішно та ефективно застосувати без розбудови теоретико-методологічного базису. Результати дослідження дозволили надати пропозиції щодо конкретизації предмету, систематизації об’єктів, розширення переліку існуючих функцій, завдань та принципів управлінського обліку з урахуванням сучасних вимог до інформативного забезпечення економічних процесів діяльності суб’єктів державного сектору та рівня їх участі в бюджетному процесі.

Ключові слова: бюджетний процес, облікова система, розпорядники бюджетних коштів, суб’єкти державного сектору, управлінський облік.

Л. П. КОРЫТНИК,

кандидат экономических наук,
старший научный сотрудник отдела бюджетных
расходов социальной сферы и экономического развития,
ГУНУ «Академия финансового управления»

Концептуальные основы управленческого учета субъектов государственного сектора

Для обеспечения реализации принципов государственной политики по модернизации бюджетного процесса и учетной системы актуальной задачей сегодняшнего дня является выработка концептуальных основ внедрения управленческого учета для субъектов государственного сектора, которые невозможно успешно и эффективно применить без развития теоретико-методологического базиса. Результаты исследования позволили представить предложения по конкретизации предмета, систематизации объектов, расширению перечня существующих функций, задач и принципов управленческого учета исходя из современных требований к информативному обеспечению экономических процессов деятельности субъектов государственного сектора и уровня их участия в бюджетном процессе.

Ключевые слова: бюджетный процесс, учетная система, распорядители бюджетных средств, субъекты государственного сектора, управленческий учет.

L. KORYTNYK,
PhD (Economics),
Senior Researcher at the Department of Budget
Expenditure of the Social Sphere and
Economic Development,
The Academy of Financial Management

The Conceptual Framework for Public Sector Entities' Managerial Accounting

In order to ensure the realization of the principles of public policy for the modernization of the budget process and accounting system, the urgent task today is to develop conceptual bases for the implementation of management accounting for public sector entities that cannot be successfully and effectively applied without building a theoretical and methodological basis. Taking into account the purpose, objectives and goals of activities of the administrators of budget funds at different levels of management, the author's position is proposed to determine the management accounting for each of them. This made it possible to assert that for the main administrators of budget funds the management accounting is aimed at fulfilling the functions of national importance, and for the lower level administrators of budget funds – to fulfill the statutory mission and to ensure a competitive position in the public services market. Studies of scientific and methodological approaches to the definition of the subject, objects, function, tasks and principles of management accounting allowed to make proposals for the specification of the subject, systematization of objects, expanding the list of existing functions, tasks and principles of management accounting, taking into account modern requirements for informative provision of economic information the processes of activity of public sector entities and the level of their participation in the budget process. The results of the conducted research will contribute to the continuation of the formation of the basic provisions of the national accounting system, taking into account the current needs of the information management space and the peculiarities of activities and status of administrators of budget funds.

Keywords: budget process, accounting system, administrators of budget funds, public sector entities, management accounting.

Постановка проблеми. В умовах впровадження бюджетного планування та програмно-цільового методу в бюджетному процесі посилюється роль і значення релевантної обліково-аналітичної інформації як джерела даних для забезпечення процесів середньо- та довгострокового планування, оцінки ефективності бюджетних програм за напрямками використання бюджетних коштів та визначення ступеня досягнення цілей державної політики у відповідній сфері діяльності. Така інформація продукується системою управлінського обліку, який наповнює інформаційний простір діяльності суб'єктів господарювання ретроспективними та перспективними даними та є фундаментом і відповідним інструментом для цілей управління.

Управлінський облік уже давно набув поширення в системі управління комерційними підприємствами, однак в економічній літературі щодо системи бухгалтерського обліку суб'єктів державного сектору він висвітлюється фрагментарно. Процеси модернізації системи управління державними фінансами та вдосконалення системи фінансування суб'єктів державного сектору, а також вимоги щодо інформаційного забезпечення раціональної господарської та фінансової діяльності та процесу прийняття економічно обґрунтованих, тактично та стратегічно виважених управлінських рішень потребують нових методологічних підходів до побудови ефективної інформаційної системи формування даних та управління.

Актуальним завданням сьогодення є вироблення концептуальних засад впровадження управлінського обліку для суб'єктів державного сектору, які неможливо успішно та ефективно застосувати без розбудови теоретико-методологічного базису (дослідження його предмету, об'єктів, функцій, завдань та принципів становлення у загальній системі управління) для забезпечення реалізації засад державної політики з модернізації бюджетного процесу та облікової системи.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Дослідження теоретичних основ і методичних положень побудови управлінського обліку в діяльності суб'єктів державного сектору висвітлюються в працях таких науковців як Т. Кондрашова [1], С. Левицька, Д. Сич [2–3], І. Парасій-Вергуненко [4], В. Пігош [5], С. Свірко [6–8], Т. Тростенюк [8], Т. Черкашина [9], які зроби́ли вагомий внесок у розбудову концептуальних засад впровадження, організації та методики управлінського обліку в державному секторі. Питання управлінського обліку досліджується в працях таких закордонних науковців як П. Атріл, Е. Макларні [10], К. Друрі [11], Р. Ентоні, Дж. Піс [12], Е. Аткинсон, Р. Банкер, Р. Каплан, С. Янг [13], Ч. Хорнгрен, Дж. Фостер [14].

Не зменшуючи важливості проведених досліджень і цінності отриманих науковцями результатів, необхідно визнати, що теоретичні, методичні й методологічні засади побудови управлінського обліку потребують інтеграції із сучасними викликами інформаційного поля діяльності суб'єктів державного сектору в умовах модернізації бюджетного процесу, що визначає перспективи подальших наукових досліджень з цієї проблематики.

Метою дослідження є визначення методологічного підґрунтя та розвиток основних теоретичних положень управлінського обліку суб'єктів державного сектору, які забезпечують ефективність його впровадження та функціонування, з урахуванням тенденцій державної політики щодо поліпшення інформаційної системи формування даних та управління економічними процесами в бюджетній сфері.

Виклад основного матеріалу дослідження. Наразі в науковій літературі відсутній єдиний підхід до визначення управлінського обліку, що зумовлює різні бачення його ролі та значення в управлінському процесі. Нині не існує однозначної думки щодо визначення сутності управлінського обліку як підсистеми бухгалтерського обліку, яка ґрунтується на його концептуальних засадах (предметі, методах, об'єктах) [1, 6], або процесу прийняття управлінських рішень на основі інформації, яка формується різними видами обліку (оперативним, статистичним, фінансовим та ін.) [2, 5, 11, 13]. Однак автори, що дотримуються двох зазначених підходів, наводять різне в нюансах, але близьке за змістом визначення управлінського обліку. Розглядаючи управлінський облік і як окрему систему, і як підсистему бухгалтерського обліку, його наділяють ідентичними функціями та завданнями. Теоретично (в наукових розробках учених) управлінський облік продовжує залишатися підсистемою бухгалтерського обліку поряд із фінансовим і податковим обліком, а практично (в дійсності) управлінський облік перетворився на індивідуальну систему зі своїм предметом, об'єктами, метою, завданнями, принципами та очікуваними результатами.

Незмінними залишаються позиції науковців і практиків стосовно головної мети і завдань управлінського обліку – надання релевантної обліково-аналітичної інформації для прийняття економічно обґрунтованих, тактично та стратегічно виважених управлінських рішень. З погляду на існування різних рівнів управління державними фінансовими ресурсами та для цілей реалізації основних завдань управлінського обліку останній можна визначити в такий спосіб:

1. Управлінський облік для головного розпорядника бюджетних коштів – це інструмент, що забезпечує отримання необхідної кількості якісної інформації про об'єкти управління з метою прийняття економічно обґрунтованих оперативних та стратегічних управлінських рішень, спрямованих на реалізацію місії, завдань і результатів бюджетної програми і задоволення галузевих соціально-економічних потреб суспільства і держави.

2. Управлінський облік для розпорядника бюджетних коштів нижчого рівня – це система збирання, оброблення та підготовки інформації, яка включає елементи планування, контролю та аналізу діяльності, необхідної для прийняття управлінських рішень і ефективного управління як суб'єктом в цілому, так і окремими його структурними підрозділами, видами діяльності, програмами, проектами, ресурсами (фінансовими, трудовими, матеріальними), доходами та витратами.

Отже, на кожному з рівнів менеджменту управлінський облік забезпечує керівництво суб'єктів державного сектору оперативною інформацією для планування, управління майном, коштами та іншими ресурсами, оцінки і контролю цільового і раціонального використання бюджетних коштів. Однак для головних розпорядників

управлінський облік спрямований на виконання функцій загальнодержавного значення, а для розпорядників бюджетних коштів нижчого рівня – на виконання статутної місії та забезпечення конкурентного становища на ринку державних послуг.

Загальне керівництво процесом впровадження управлінського обліку належить до компетенції керівника, головного бухгалтера або іншої посадової особи, яка розробляє методичні та організаційні позиції управлінського обліку в межах суб'єкта державного сектору. На жаль, регулювання управлінського обліку на державному рівні не здійснюється. Але враховуючи публічний характер діяльності та засади транспарентності суб'єктів державного сектору і з метою впорядкування та систематизації процесу формування інформації про використання бюджетних коштів концептуальні засади організації та ведення управлінського обліку суб'єктів державного сектору все ж таки мають бути регламентовані нормативно-правовими актами (наприклад, галузевими методичними рекомендаціями в межах головних розпорядників бюджетних коштів). Таке регулювання забезпечуватиме єдині методологічні та методичні засади уніфікації побудови універсальних правил і базових принципів впровадження управлінського обліку та застосування його даних у контексті використання бюджетних коштів та оприлюднення результатів їх використання. Крім того, формування галузевих методичних рекомендацій з управлінського обліку сприятиме стандартизації інформаційного забезпечення оцінювання ефективності бюджетних програм за напрямками використання бюджетних коштів та визначенню ступеня досягнення цілей державної політики у відповідній сфері діяльності.

Світовий досвід провадження управлінського обліку надає приклади розробок міжнародного рівня, які мають рекомендаційний характер. Основними центрами формування методологічних основ у сфері управлінського обліку в міжнародній практиці є саморегульовані професійні об'єднання: всесвітньо визнані Інститут управлінського обліку в США (Institute of Management Accountants, IMA) та у Великобританії (Chartered Institute of Management Accountants, CIMA) та ін. Одними з провідних завдань вказаних професійних об'єднань є координація роботи з розвитку методологічної бази управлінського обліку і аналізу в національному та міжнародному просторі, розроблення вимог до рівня кваліфікації фахівців з управлінського обліку, проведення спільно із закладами вищої освіти програм навчання в сфері управлінського обліку, забезпечення проведення сертифікації фахівців, а також постійне підвищення кваліфікації.

У 2015 р. CIMA спільно з Американським інститутом дипломованих громадських бухгалтерів (American Institute of Certified Public Accountants, AICPA) опублікували Міжнародні принципи управлінського обліку (Global management accounting principles) [15]. Цей документ визначає управлінський облік як систему пошуку, оброблення, аналізу і передачі зацікавленим користувачам фінансової та нефінансової інформації, використання якої сприяє прийняттю рішень, спрямованих на збереження і подальше збільшення вартості організації.

Повнота характеристики системи управлінського обліку включає визначення його предмету, об'єктів, функцій, завдань і принципів.

Оцінка практичних потреб управління дозволяє стверджувати, що предметом управлінського обліку є поточна діяльність бюджетних установ, пов'язана з використанням та управлінням ресурсами установи, об'єктами управлінського обліку виступають доходи й видатки, а також їх структура [5, с. 172–173].

С. Свірко доводить, що предметом управлінського обліку в бюджетних установах слід вважати весь спектр діяльності бюджетних установ та їх структурних підрозділів у розрізі як загального, так і спеціального фонду [6, с. 168]. До об'єктів управлінського обліку необхідно включити у повному складі об'єкти бухгалтерського обліку [6, с. 169].

На думку С. Левицької та Д. Сича, «предмет управлінського обліку – факти фінансово-господарської діяльності (економічні, соціальні, екологічні), відповідно процесів постачання ресурсів, їх споживання, результати діяльності підприємства у звітному періоді та на перспективу, а також процеси їх оптимізації. Об'єктом управлінського обліку є формування необхідної цільової управлінської інформації про результативність використання виробничих ресурсів та/або вплив на їх оцінку, з метою подальшого її узагальнення, аналізу, використання у системі менеджменту» [3, с. 13].

Враховуючи те, що предметом бухгалтерського обліку є господарські операції, предметом управлінського обліку (на думку автора) є весь комплекс сфер діяльності суб'єктів державного сектору.

До об'єктів управлінського обліку належать всі об'єкти бухгалтерського обліку, а також об'єкти в розрізі видів діяльності та центрів відповідальності, програм, проєктів, ресурсів (фінансових, трудових, матеріальних), видів доходів і витрат тощо. Ці об'єкти можна згрупувати у такий спосіб:

- ресурси суб'єкта державного сектору (персонал, майно, господарська структура, соціальна інфраструктура);
- об'єкт впливу (потенційні та фактичні споживачі послуг);
- організаційні та управлінські процеси: види діяльності (основна діяльність, додаткова (господарська), оренда, реалізація майна) та напрями діяльності (виробнича, адміністративно-господарська, інформатизація, міжнародна, інноваційна, кадрова діяльність та ін.);
- результати діяльності – фінансові (доходи, витрати, фінансовий результат) та нефінансові (ступінь досягнення цільових показників з погляду суспільства, клієнтів, процесів, формування корпоративної культури, ділової репутації та ін.).

Усі вищезгадані групи об'єктів обліку є взаємопов'язаними і знаходять відображення в єдиному обліковому та управлінському процесі.

Проведений аналіз наукових праць [3, 6,], спрямованих на дослідження теоретичних засад управлінського обліку суб'єктів державного сектору, дозволяє виокремити його ті функції, які характерні для всіх рівнів управління бюджетними коштами:

- інформаційна – надання релевантної інформації для забезпечення планування, контролю, аналізу та прийняття управлінських рішень;
- комунікативна – формування інформації для комунікаційних зв'язків між рівнями управління та структурними підрозділами одного рівня;
- контрольна – реалізується в процесі оперативного контролю та визначення рівня якості управління доходами і витратами, майном, ресурсами, видами діяльності суб'єкта державного сектору та ін.;
- аналітична – вивчення всієї системи діяльності та механізму прийняття управлінських рішень з метою їх удосконалення та формування оцінки результатів діяльності суб'єкта державного сектору та його структурних підрозділів;
- прогностна (прогностична) – перспективне планування (тактичне та стратегічне) і координація розвитку суб'єктів державного сектору на майбутнє враховуючи аналіз і оцінку фактичних результатів їх діяльності та діяльності суб'єктів господарювання відповідної сфери.

В рамках дослідження теоретичних засад управлінського обліку на різних рівнях управління вважаємо за доцільне доповнити зазначений перелік функцій ще однією: координація – методологічне керівництво головного розпорядника бюджетних коштів розпорядниками нижчого рівня на предмет впровадження та ведення управлінського обліку.

Функція координації спрямована на забезпечення уніфікованого концептуального зв'язку між рівнями розпорядників бюджетних коштів, визначення єдиних методологічних підходів до формування ефективної системи управлінського обліку, а також ролі головного розпорядника у формуванні універсальних підходів до порядку впровадження та ведення управлінського обліку.

У межах зазначених вище функцій перед управлінським обліком суб'єктів державного сектору постає низка специфічних завдань.

Основні завдання управлінського обліку головних розпорядників бюджетних коштів повинні ґрунтуватися на меті, завданнях і способах досягнення результативних показників відповідних бюджетних програм, а також відповідати концептуальним засадам галузевого та державного управління в контексті впровадження середньострокового бюджетного планування та програмно-цільового методу в бюджетному процесі.

Вважаємо, що основними завданнями управлінського обліку в державному секторі є:

- економічно обґрунтоване планування та розподіл доходів і витрат суб'єкта державного сектору та центрів відповідальності з урахуванням очікуваних результатів діяльності кожного;
- порівняння отриманих доходів і понесених витрат та встановлення взаємозв'язку між досягнутими результатами і витраченими ресурсами;
- оптимізація розподілу ресурсів для досягнення визначених результатів;
- раціоналізація структури фактичної собівартості державних послуг і аналіз відхилень від планових показників;
- формування інформаційної бази для контролю та аналізу відхилень фактичних доходів і витрат від запланованих;
- створення необхідної кількості якісної інформації для порівняння отриманих результатів у розрізі видів діяльності, центрів відповідальності, програм і проектів;
- забезпечення надійності та достовірності бюджетної, фінансової та управлінської звітності;
- порівняння результатів, отриманих різними видами діяльності, в умовах конкурентного середовища;
- забезпечення необхідної кількості якісної інформації для прийняття економічно обґрунтованих, тактично та стратегічно виважених управлінських рішень.

Однією з ключових методологічних засад організації та ведення управлінського обліку є його принципи. Найбільш широко принципи управлінського обліку для бюджетних установ розкрито в працях С. Свірко [6, с. 172; 8, с. 45], які повністю узгоджуються з принципами управлінського обліку суб'єктів державного сектору:

- принцип методологічної або організаційно-методичної незалежності (кожний суб'єкт державного сектору самостійно визначає вимоги та базові правила організації та методики ведення управлінського обліку);
- принцип орієнтації на досягнення стратегічних цілей суб'єкта державного сектору (прийняття рішень на кожному рівні управління і вибір найоптимальнішого з них повинні відповідати пріоритетним напрямкам розвитку суб'єкта державного сектору в цілому);
- принцип оцінки результатів діяльності структурних підрозділів суб'єкта державного сектору (передбачає визначення напрямів і перспектив кожного підрозділу у формуванні фінансових результатів суб'єкта державного сектору);
- принцип результативності (під час ініціювання та здійснення будь-яких видів діяльності чи прийняття управлінських рішень необхідно проводити зіставлення витрат з отриманим результатом, на досягнення якого витрати понесено, при цьому вартісний розмір результату повинен перевищувати витрати);
- принцип відповідальності (за понесені витрати, отримані доходи і фінансовий результат відповідальність покладається на конкретну посадову особу, до компетенції якої належить управління ними);
- принцип багатоваріантності (під час підготовки інформації необхідно розглядати всі можливі варіанти, а при остаточному виборі – найоптимальніший з них);
- принцип комплексності (консолідація управлінського обліку з плануванням, контролем та аналізом діяльності суб'єктів державного сектору).

Вважаємо за доцільне доповнити перелік зазначених принципів такими як: релевантність інформації (відповідність наборів даних управлінського обліку критеріям (бажаним результатам), що містяться у запиті користувача) та безпечна прозорість (максимальна прозорість використання бюджетних коштів, поєднана з розумно обмеженою конфіденційністю). Врахування цих принципів сприятиме формуванню глибоких і ґрунтовних методологічних засад побудови управлінського обліку, забезпечить повний спектр загальних теоретичних характеристик для ефективного функціонування системи управлінського обліку.

Повертаючись до організації управлінського обліку, відмітимо, що вона також передбачає: навчання персоналу, апробацію процедур управлінського обліку на фактичних даних одного облікового циклу з участю розробників, коригування регламентів за результатами їх випробовування, затвердження регламентів, адаптацію існуючих або впровадження нових систем автоматизації обліку [7, с. 242].

Слід зазначити, що для суб'єктів державного сектору впровадження системи управлінського обліку вимагає вирішення щонайменше двох ключових проблем: обґрунтування доцільності й розроблення механізму формування відповідної організаційної структури; розроблення методології, організації, алгоритмів і порядку ведення.

Вирішення першої проблеми вимагає визначення предмета й об'єктів управлінського обліку та використання в якості методу дослідження економіко-математичних методів і формування відповідних оптимізаційних моделей. Окрім того, важливо врахувати інноваційні підходи до вирішення організаційних питань. Стосовно другої проблеми доцільним буде здійснення критичної оцінки існуючих підходів до організації управлінського обліку та розроблення загальнометодологічних засад його ведення [5, с. 172].

Основними ризиками, які перешкоджатимуть впровадженню системи управлінського обліку в діяльність суб'єктів державного сектору, можуть бути такі:

- недостатній рівень професійної підготовки працівників структурних підрозділів, до компетенції яких належить впровадження ефективної системи функціонування і розвитку управлінського обліку;
- неналежна взаємодія між структурними підрозділами з розроблення та координації ефективної системи функціонування управлінського обліку і бухгалтерськими службами;
- неспроможність адаптації програмного забезпечення до вимог управлінського обліку.

Висновки. Дослідження науково-методичних підходів до визначення предмета, об'єктів, функцій, завдань і принципів управлінського обліку дозволили надати пропозиції щодо їх конкретизації. Це сприятиме продовженню формування базових положень національної облікової системи з урахуванням сучасних потреб інформаційного простору управління та особливостей діяльності та статусності розпорядників бюджетних коштів; забезпечить розбудову теоретичного базису системи управлінського обліку та повний спектр загальних теоретико-методичних характеристик для ефективного впровадження управлінського обліку; доповнить цілі та задачі його функціонування з метою підвищення ефективності управління та успішної реалізації стратегічних завдань і цілей розвитку як кожного суб'єкта державного сектору, так і відповідних галузей національної економіки.

Список використаних джерел

1. Кондрашова Т. М. Управлінський облік в державних вищих навчальних закладах: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.06.04 “Бухгалтерський облік, аналіз та аудит”. Київ. нац. екон. ун-т ім. В. Гетьмана. К., 2007. 20 с.
2. Левицька С. О., Сич Д. М. Еволюція становлення управлінського обліку та його місце в системі корпоративного управління // Наукові записки Національного університету “Острозька академія”. Сер.: Економіка. 2017. № 4(32). С. 218–221.
3. Левицька С. О., Сич Д. М. Управлінський облік для центрів відповідальності “витрати” // Вісник Житомирського державного технологічного університету. Сер.: Економіка, управління та адміністрування. 2018. № 3(85). С. 13–20. URL: <http://ven.ztu.edu.ua/article/view/143984/141894>
4. Парасій-Вергуненко І. М. Концептуальні засади побудови системи управлінського обліку за центрами відповідальності в закладах вищої освіти // Фінанси України. 2019. № 6. С. 70–80.
5. Пігош В. Формування системи управлінського обліку в державних вищих навчальних закладах // Соціально-економічні проблеми і держава. 2012. Вип. 2(7). С. 170–179. – URL: <http://sepd.tntu.edu.ua/images/stories/pdf/2012/12pvavnz.pdf>

6. Свірко С. В. Концептуалізація управлінського обліку в бюджетних установах України // Вчені записки: зб. наук. пр. / М-во освіти і науки України, ДВНЗ “Київ. нац. екон. ун-т ім. Вадима Гетьмана”; відп. ред. А. Ф. Павленко. К.: КНЕУ, 2012. Вип. 14. Ч. 2. С. 167–173.
7. Свірко С.В. Організація управлінського обліку в бюджетних установах: етап постановки та його складові // Фінанси, облік і аудит. 2014. Вип. 2(24). С. 235–250.
8. 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.
9. Черкашина Т. В. Нові підходи щодо ефективного функціонування системи управлінського обліку у державному секторі // Перспективи розвитку обліку, контролю і аналізу в контексті євроінтеграції: тези доп. IV Міжнар. наук.-практ. конф., присвяченої 95-річчю ОНЕУ (26 травня 2016 р., м. Одеса). Одеса, 2016. С. 258–260.
10. Attrill P., McLaney E. Accounting and finance for non-specialists. 7th ed. Printed by Ashford Colour Press Ltd., Gosport, 2011. 576 p.
11. Друри К. Введение в управленческий и производственный учет: учеб. пособие для вузов. Пер. с англ. 3-е изд., перер. и доп. М.: Аудит, ЮНИТИ, 1998. 783 с.
12. Энтони Р., Рис Дж. Учет: ситуации и примеры. Пер. с англ. М.: Финансы и статистика, 1993. 450 с.
13. Аткинсон Э. А., Банкер Р. Д., Каплан Р. С., Янг М. С. Управленческий учет. Пер. с англ. 3-е изд. М.: Вильямс, 2005. 878 с.
14. Horngren C. T., Foster G. Cost accounting a managerial emphasis. 13th ed. Published by Pearson/Prentice Hall in Upper Saddle River, N.J., 2012. 869 p.
15. Global management accounting principles. Effective management accounting: Improving decisions and building successful organizations. URL: <https://www.cgma.org/resources/reports/downloadabledocuments/global-management-accounting-principles.pdf>

References

1. Kondrashova T. M. (2007). Upravlinskyi oblik v derzhavnykh vyshchyykh navchalnykh zakladakh [Management accounting in state higher education institutions]. *Extended abstract of candidate's thesis. Kyiv* [in Ukrainian].
2. Levytska S. O., Sych D. M. (2017). Evoliutsiia stanovlennia upravlinskoho obliku ta yoho mistse v systemi korporatyvnoho upravlinnia [Evolution of the formation of management accounting and its place in the corporate governance system]. *Naukovi zapysky Natsionalnoho universytetu «Ostrozka akademiia» – Scientific notes of the Ostroh Academy National University*, 4(32), 218–221 [in Ukrainian].
3. Levytska S. O., Sych D. M. (2018). Upravlinskyi oblik dlia tsentriv vidpovidalnosti “vytraty” [Management accounting for cost centers]. *Visnyk Zhytomyrskoho derzhavnoho tekhnolohichnoho universytetu. Serii: ekonomika, upravlinnia ta administruvannia – Bulletin of Zhytomyr State Technological University. Series: Economics, Management and Administration*, 3(85), 13–20. Retrieved from <http://ven.ztu.edu.ua/article/view/143984/141894> [in Ukrainian].
4. Parasi-Verhunen I. M. (2019). Kontseptualni zasady pobudovy systemy upravlinskoho obliku za tsentramy vidpovidalnosti v zakladakh vyshchoi osvity [Conceptual foundations of building a system of management accounting for the centers of responsibility in higher education institutions]. *Finansy Ukrainy – Finance of Ukraine*, 6, 70–80 [in Ukrainian].
5. Pihosh V. (2012). Formuvannia systemy upravlinskoho obliku v derzhavnykh vyshchyykh navchalnykh zakladakh [Formation of management accounting system in state higher educational establishments]. *Sotsialno-ekonomichni problemy i derzhava – Socio-economic problems and the state*, 2(7), 170–179. Retrieved from <http://sepd.tntu.edu.ua/images/stories/pdf/2012/12pvavnz.pdf> [in Ukrainian].
6. Svirko S. V. (2012). Kontseptualizatsiia upravlinskoho obliku v biudzhetykh ustanovakh Ukrainy [Conceptualization of management accounting in budgetary institutions of Ukraine]. *Vcheni zapysky: zbirnyk naukovykh prats – Scientific notes: collection of scientific works. Kyiv: Kyiv National Economic University*, issue 14, part 2, 167–173 [in Ukrainian].

7. Svirko S. V. (2014). Orhanizatsiia upravlinskoho obliku v biudzhetnykh ustanovakh: etap postanovky ta yoho skladovi [Organization of management accounting in budgetary institutions: stage of production and its components]. *Finansy, oblik i audyt – Finance, accounting and auditing*, 2(24), 235–250 [in Ukrainian].
8. Svirko S. V., Trosteniuk T. M. (2019). Funktsii, zavdannia, elementy ta pryntsypy upravlinskoho obliku v derzhavnykh zakladakh vyshchoi osvity [Functions, tasks, elements and principles of management accounting in public institutions of higher education]. *Ekonomika ta derzhava – Economy and the state*, 2, 41–46 [in Ukrainian].
9. Cherkashyna T. V. (2016). Novi pidkhody shchodo efektyvnoho funktsionuvannia systemy upravlinskoho obliku u derzhavnomu sektori [New approaches to the effective functioning of the public accounting management system]. Proceedings from: *IV Mizhnarodna naukovo-praktychna konferentsiia “Perspektyvy rozvytku obliku, kontroliu i analizu v konteksti yevrointehratsii” – IV International Scientific-Practical Conference “Prospects for Accounting, Control and Analysis Development in the Context of European Integration”* (pp. 258–260). Odesa [in Ukrainian].
10. Attrill Peter, McLaney Eddie (2011). *Accounting and finance for non-specialists*, 7th ed., Printed by Ashford Colour Press Ltd., Gosport.
11. Drury K. (1998). *Vvedeniye v upravlencheskyi y proyvodstvennyi uchet [Introduction to management and production accounting]*. Trans. from English. 3rd ed., revised and add., Moscow: Audit, UNITY [in Russian].
12. Anthony R., Rys. J. (1993). *Uchet: situatsii i primery [Accounting: situations and examples]*. Moscow: Finance and Statistics [in Russian].
13. Atkinson E. A., Banker R. D., Kaplan R. S., Yanh M. S. (2005). *Upravlencheskyi uchet – Management accounting*. Transl. from English, 3rd ed., Moscow: Williams [in Russian].
14. Horngren C. T., Foster G. (2012). *Cost accounting a managerial emphasis*, 13th ed., Published by Pearson/Prentice Hall in Upper Saddle River, N.J.
15. *Global management accounting principles*. Effective management accounting: Improving decisions and building successful organizations. Retrieved from <https://www.cgma.org/resources/reports/downloadabledocuments/global-management-accounting-principles.pdf> [in English].

Посилання на статтю:

Коритник Л. П. Концептуальні засади управлінського обліку суб’єктів державного сектору. *Науковий вісник Національної академії статистики, обліку та аудиту: зб. наук. пр.* 2019. №4. С. 30–38. doi: 10.31767/nasoa.4.2019.04.