

УДК 657.1

JEL classification: H83

Альона ХМЕЛЮК

кандидат економічних наук,
доцент,
кафедра фінансів та обліку,
Дніпровський державний технічний
університет, Україна
E-mail: dstukhmelyuk@gmail.com
<https://orcid.org/0000-0001-7367-4928>

Наталія ДОНСЬКИХ

здобувачка,
Дніпровський державний технічний
університет, Україна
E-mail: nata8096@ukr.net

© Альона Хмелюк, Наталія Донських, 2020

Отримано: 17.11.2020 р.
Прорецензовано: 06.12.2020 р.
Рекомендовано до друку: 16.12.2020 р.
Опубліковано: 16.12.2020 р.



Ця стаття розповсюджується на умовах ліцензії Creative Commons Attribution-NonCommercial 4.0, яка дозволяє необмежене повторне використання, розповсюдження та відтворення на будь-якому носії, за умови правильного цитування оригінальної роботи.

Альона Хмелюк (Україна)
Наталія Донських (Україна)

УДОСКОНАЛЕННЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В БЮДЖЕТНІЙ СФЕРІ: ПЕРСПЕКТИВНІ НАПРЯМИ РЕФОРМУВАННЯ

АНОТАЦІЯ

Вступ. Розглянуто особливості реформування системи бухгалтерського обліку в бюджетних установах, актуальні проблеми перехідного періоду та шляхи їх вирішення. Здійснено аналіз поетапного реформування бухгалтерського обліку суб'єктів державного сектору. Визначено що, сучасні умови функціонування бюджетної системи України характеризуються наявністю ряду проблемних питань в організації обліку виконання бюджетів та оцінки ефективності використання коштів в бюджетних установах. Встановлено, що реформування обліку суб'єктів в державного сектору, пов'язано з введенням в дію НП(С)БОДС з 1 січня 2017 року є лише поточним етапом та потребує проведення комплексного аналізу ефективного використання бюджетних коштів загального та спеціального фондів. Відзначено, що здійснення аналізу ефективності використання коштів бюджетної установи надасть повну інформацію про реальний економічний стан організації, виявить невикористані внутрішньогосподарські резерви для подальшого розвитку та забезпечить більш ефективне цільове використання державних та власних асигнувань. Об'єктом дослідження є фінансова звітність КЗ «НБК № 24» в Дніпропетровській області. Запропоновано використовувати управлінський облік та аналіз з метою здійснення поетапного аналізу ефективного використання коштів. Розроблено алгоритм комплексного аналізу на дходження коштів, доходів та видатків бюджетної установи. Управлінський аналіз розглядається, як частина системи управлінського обліку та як частина економічного аналізу. Розглянуті основні напрямки удосконалення та модернізації бухгалтерського обліку в бюджетних установах України з метою забезпечення абсолютної відкритості та прозорості ведення обліку. Встановлено, що управлінський аналіз ефективності використання коштів є необхідною складовою ефективного управління суб'єктом державного сектору.

Мета. Мета статті – здійснити аналіз впровадження Стратегії реформування системи обліку в державному секторі та розробка етапів впровадження управлінського обліку суб'єктами державного сектору на прикладі Комунального закладу «Навчально-виховного комплексу № 24» в м. Кам'янське в Дніпропетровській області.

Метод (методологія). Метод системного аналізу, методи причинно-наслідкового аналізу, табличний метод, динамічні ряди, відносні показники.

Результати. Результатом наукового дослідження є теоретичне узагальнення та практичні рекомендації щодо методологічних аспектів застосування управлінського обліку та аналізу діяльності неприбуткових організацій шляхом здійснення аналізу ефективності використання коштів за спеціальним фондом.

Хмелюк А., Донських Н. Удосконалення бухгалтерського обліку в бюджетній сфері: перспективні напрямки реформування. *Економічний аналіз*. 2020. Том 30. № 3. С. 205-211.

DOI: <https://doi.org/10.35774/econa2020.03.205>

Ключові слова: управлінський (внутрішньогосподарський) облік; управлінський аналіз; бюджетні асигнування; спеціальний фонд; ефективність власних надходжень.

UDC 657.1

JEL classification: H83

Alona KHMELYUK

PhD in Economics,
Associate Professor,
Department of Finance and Accounting,
Dnepro State Technical University, Ukraine
E-mail: dstukhmelyuk@gmail.com
<https://orcid.org/0000-0001-7367-4928>

Natalia DONSKYKH

Dnipro State Technical University, Ukraine
E-mail: nata8096@ukr.net

© Alona Khmelyuk, Natalia Donskykh, 2020

Received: 17.11.2020

Revised: 06.12.2020

Accepted: 16.12.2020

Online publication date: 16.12.2020



This is an Open Access article, distributed under the terms of the Creative Commons Attribution-NonCommercial 4.0 license, which permits unrestricted re-use, distribution, and reproduction in any medium, provided the original work is properly cited.

Alona Khmelyuk (Ukraine)
Natalia Donskykh (Ukraine)

ACCOUNTING ORGANIZATION AND ALLOCATION OF PRODUCTION COSTS ON METALLURGICAL ENTERPRISES

ABSTRACT

Introduction. Features of reforming the accounting system in budgetary institutions, current problems of the transition period and ways to solve them are considered. An analysis of the gradual reform of the accounting of public sector entities. It is determined that the current conditions of the budget system of Ukraine are characterized by the presence of a number of problematic issues in the organization of accounting for budget execution and evaluation of the effectiveness of the use of funds in budgetary institutions. It is established that the reform of the accounting of public sector entities associated with the introduction of NP (S) BODS from January 1, 2017 is only the current stage and requires a comprehensive analysis of the effective use of budget funds of general and special funds. It is noted that the analysis of the effectiveness of the use of budgetary institutions will provide complete information about the real economic condition of the organization, identify unused internal reserves for further development and ensure more efficient targeted use of state and own allocations. The object of the study is the financial statements of KZ «NVK G24» in the Dnipropetrovsk region. It is proposed to use management accounting and analysis in order to carry out a step-by-step analysis of the effective use of funds. An algorithm for a comprehensive analysis of the receipt of funds, revenues and expenditures of the budget institution has been developed. Management analysis is considered as part of the management accounting system and as part of economic analysis. The main directions of improvement and modernization of accounting in budgetary institutions of Ukraine in order to ensure absolute openness and transparency of accounting are considered. It is established that the managerial analysis of the efficiency of the use of funds is a necessary component of effective management of the public sector entity.

Purpose. To analyze the implementation of the Strategy for reforming the accounting system in the public sector and the development of stages of implementation of management accounting by public sector entities on the example of the Municipal Institution «Educational Complex № 24» in Kamyanske in Dnipropetrovsk region.

Method (methodology). Method of system analysis, methods of causal analysis, tabular method, time series, relative indicators.

Results. The result of the research is a theoretical generalization and practical recommendations for methodological aspects of the application of management accounting and analysis of non-profit organizations by analyzing the effectiveness of the use of funds from the special fund.

Khmelyuk, A., & Donskykh, N. (2020). Accounting organization and allocation of production costs on metallurgical enterprises. *Economic analysis*, 30 (3), 205-211.

DOI: <https://doi.org/10.35774/econa2020.03.205>

Keywords: management (internal) accounting; management analysis; budget allocations; special fund; efficiency of own revenues.

Вступ

Процес виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення узагальнення, зберігання та передачі інформації про діяльність підприємства зовнішнім і внутрішнім користувачам регламентує Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» в тому числі і державних установ [1]. Звичайно, бухгалтерський облік бюджетних установ суттєво відрізняється від обліку господарської діяльності підприємств, що в свою чергу обумовлені їх функціональними призначеннями: одержання прибутку. Тоді як метою виникнення бюджетної установи є забезпечення конституційних прав громадян на охорону здоров'я, освіту, науку та культурні потреби. Діяльність таких установ (організацій) повністю утримується за рахунок бюджету – державного чи місцевого. Звідси, питання про організацію внутрішньогосподарського (управлінського) обліку як системи збору, обробки та підготовки інформації про діяльність підприємства для внутрішніх користувачів не має виникати.

Але сучасний розвиток та функціонування бюджетних установ, організацій, особливо в умовах політичної, фінансової нестабільності та світової пандемії Covid-19 вимагає практичного втілення нових підходів щодо діяльності бюджетних установ в умовах значних обмежень бюджетного фінансування.

Зауважимо, що процес реформування бухгалтерського обліку бюджетних установ розпочато в Україні в 2007 році. Головною метою реформи є розвиток і вдосконалення механізмів управління фінансами на державному і місцевому рівнях для точного інформування про результати виконання бюджетів для забезпечення середнього та довгострокового бюджетного планування, а також постійного ефективного контролю над цільовим використанням бюджетних коштів [5]. Що, на нашу думку і є передумовами втілення та організації управлінського обліку в бюджетних установах, організаціях.

Концепція реформування системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності в державному секторі провадиться в декілька етапів [5]. В першу чергу, у відповідності до вимог міжнародних стандартів бухгалтерського обліку для державного сектору запроваджені національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку в державному секторі (НП(С)БОДС), які розроблені на основі МСБОДС.

Таким чином, на першому етапі (2007-2015) та другому етапі (2016-2020) реалізації Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі досягнуто наступних

результатів: впроваджено НП(С)БОДС; розроблено План рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі, з урахуванням бюджетної класифікації; змінено форми фінансової звітності; узагальнено положення про бухгалтерську службу бюджетної установи; надано рекомендації щодо співставлення класифікації доходів і видатків у національних стандартах з бюджетною класифікацією доходів і видатків.

На наступному етапі реформування системи бухгалтерського обліку в державному секторі передбачається створення уніфікованої платформи для проведення заходів з навчання та підвищення професійної кваліфікації працівників бухгалтерських служб та запровадження нової моделі організації бухгалтерських служб розпорядниками бюджетних коштів. Крім того в проекті Стратегії передбачено створення та впровадження уніфікованої інформаційно-аналітичної облікової системи ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності суб'єктами державного сектору [5].

Отже, реформування системи обліку в державному секторі має сприяти удосконаленню системи стратегічного бюджетного планування, системи контролю за процесом виконання бюджету з метою управління державними фінансами. Такі підходи до організації обліку в державному секторі, на наше переконання, без організації управлінського обліку та аналізу є неможливими.

Питання модернізації бухгалтерського обліку в державному секторі висвітлено у працях Н. Сушко, О. Шунь, С. Левицької, Л. Литвиненко, М. Білухи, І. Горковенко, С. Голова, Р. Джоги, Л. Корецького, А. Кузьминського, О. Коваль, С. Свірко, С. Зубілевич, О. Чечуліної та інших.

Так, провідний науковець О. Дорошенко [2] у своїх дослідженнях стверджує, що головні бухгалтери повинні не лише констатувати результати виконання кошторису, а й приймати адекватні управлінські рішення щодо цільового та ефективного використання бюджетних коштів у відповідності до їхнього функціонального призначення. Н. Марценяк [3], Л. Гізатуліна та Н. Сушко [4], розглядають специфіку реформування системи бухгалтерського обліку через призму можливостей суміщення національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку у державному секторі з міжнародними стандартами та їх гармонізації зі статистикою державних фінансів та системою національних рахунків України.

Таким чином, питання організації управлінського обліку суб'єктами державного сектору досліджені не достатньо та потребують більш детального вивчення, особливо в частині розробки принципів обліку та аналізу доходів,

витрат та фінансових результатів за спеціальним фондом.

Мета та завдання статті

Метою статті є аналіз впровадження Стратегії реформування системи обліку в державному секторі та розробка етапів впровадження управлінського обліку суб'єктами державного сектору на прикладі Комунального закладу «Навчально-виховного комплексу № 24» в м. Кам'янське в Дніпропетровській області. Для досягнення мети були поставлені такі завдання: розглянути нормативно-інформаційне забезпечення обліку діяльності суб'єктів державного сектору спеціального фонду; оцінити структуру та структурні зрушення власних надходжень; удосконалити методичні підходи організації обліку та аналізу використання власних надходжень суб'єктами державного сектору.

Виклад основного матеріалу дослідження

Основним завданням обліку у процесі фінансово – господарської діяльності бюджетної установи є забезпечення своєчасного, точного, повного відображення всіх господарських операцій у бухгалтерських документах та використання виділених коштів з бюджетів різних рівнів за цільовим призначенням.

У реформуванні обліку бюджетних установ одним з важливих методичних підходів є обґрунтування управлінського обліку та аналізу в фінансово-господарському механізмі бюджетних установ. Так, управлінський облік визначається як сукупність методів та процедур, які забезпечують підготовку і надання інформації для планування, контролю і прийняття рішень на різних рівнях управління підприємством, установою, організацією [7].

Ми погоджуємося з думкою, що управлінський облік повинен бути орієнтований не тільки на обліково-реєстраційні завдання, але і на оперативний фінансовий аналіз та прогнозування. Можливість застосування цих процедур забезпечується за рахунок застосування таких сучасних методів, як контролінг та інформаційні технології [6]. Дані управлінського обліку служба контролінгу може використовувати для рекомендацій по розробці стратегічної політики навчального закладу.

Зауважимо, що головною метою аналізу господарської діяльності є прийняття правильного рішення для оптимізації своїх інтересів, що виходить за рамки інформації, обмеженої лише даними традиційного бухгалтерського обліку.

Управлінський облік у бюджетних установах передбачає формування та передачу інформаційно-аналітичних даних управлінському персоналу для обґрунтування вибору, підготовки та прийняття управлінських рішень у сфері контролю, планування, прогнозування ефективності діяльності суб'єктів господарювання в частині ціноутворення продуктів діяльності (послуг, робіт, продукції) бюджетних установ та оцінки ефективності їх діяльності [7].

Для навчальних закладів доцільно буде використовувати поєднання цих двох термінів: управлінський облік та аналіз. Управлінський аналіз – це аналіз, призначений для внутрішнього користування, носить конфіденційний характер і призначений для оцінки поточних та майбутніх результатів діяльності структурних підрозділів та діяльності установи загалом із метою прийняття оперативних управлінських рішень. Головна мета управлінського аналізу діяльності бюджетних установ – отримання ключових параметрів, що дають об'єктивну і найбільш точну картину економічного, господарського стану та фінансових результатів діяльності установ сектора загального державного управління.

Під час проведення управлінського аналізу використовуються різноманітні методи, що зумовлені широким спектром вирішуваних ним завдань. Так, проведення ретроспективного аналізу виконують шляхом порівняння фактичних результатів із бюджетними і виявляють причини їх відхилень. Процедури короткострокового перспективного аналізу, спрямованого на ухвалення тактичних управлінських рішень, включають дослідження прогнозних співвідношень надходжень та витрат поточних періодів, доходи і витрати майбутніх періодів.

У навчальному закладі необхідно вирішити проблему підвищення ефективності використання коштів спеціального фонду. Приймавши як узагальнюючий показник ефективності відношення надходжень до витрачання, необхідно проаналізувати елементи надходжень коштів і елементи витрат, а потім здійснити пошук варіантів збільшення надходжень та зниження витрат [8].

Управлінський аналіз діяльності Комунального закладу «Навчально-виховного комплексу № 24» в м. Кам'янське проведемо у декілька етапів: оцінка структуру доходів та видатків установи; розрахунок ефективності використання коштів. Структуру коштів власних надходжень наведено в таблиці 1.

Таблиця 1. Структура власних надходжень (спеціальний фонд) КЗ «НВК № 24» за 2018 р.

Вид надходжень	Сума, грн	Структура, %
1. За послуги, що надаються бюджетними установами, згідно їх основної діяльності	456449,65	85,75
2. Від оренди майна бюджетних установ	1233,32	0,23
3. Від реалізації в установленому порядку майна (крім нерухомого)	3245,65	0,61
4. Від отриманих благодійних внесків, грантів, дарунків	71363,9	13,41
Разом	532292,52	100

Джерело: особисті розрахунки автора за даними фінансової звітності КЗ «НВК № 24».

Результати розрахунків свідчать, що лівову частку надходжень складають послуги, що надаються бюджетними установами, згідно їх основної діяльності – 85,75% від загальної суми надходжень. Друге місце займають надходження від отриманих благодійних внесків – 13,41%. Такий розподіл є закономірним для всіх суб'єктів бюджетних установ. Тому, можна стверджувати, що саме ці два види надходження найбільше

впливають на загальну суму отриманих власних коштів.

Структура використання коштів від власних надходжень представлена в таблиці 2.

Аналіз використання коштів КЗ «НВК № 24», свідчить, що закупівля продуктів харчування та придбання обладнання та предметів довгострокового використання складають найбільшу частину всіх витрат, 45,05% та 45,3% відповідно.

Таблиця 2. Структура використання коштів власних надходжень (спеціальний фонд) КЗ «НВК № 24» за 2018 р.

Вид видатків	Сума, грн	Структура, %
1. Предмети, матеріали, обладнання, інвентар	75110,6	7,65
2. Продукти харчування	442099,44	45,05
3. Оплата послуг (крім комунальних)	522	0,05
4. Інші поточні видатки	552,91	0,06
5. Окремі заходи по реалізації державних (регіональних) програми, не віднесені до заходів розвитку	18552,7	1,89
6. Придбання обладнання та предметів довгострокового користування	445580	45,3
Разом	981864,74	100

Джерело: особисті розрахунки автора за даними звітності КЗ «НВК № 24».

З метою оцінки ефективності використання коштів за спеціальним фондом розраховуємо показник ефективності (рентабельності) коштів. Показник ефективності використання коштів:

$$\text{Ефективність} = \text{Надходження} / \text{Використання} \quad (1)$$

$$E = \frac{532292,52}{981864,74} E = 0,542$$

Отже, маємо, що більше половини, 54,2% використання коштів покриваються за рахунок надходжень спеціального фонду державного шкільного закладу.

Результати здійсненого аналізу свідчать, що комунальний заклад потребує проведення комплексного аналізу надходження і використання коштів як за спеціальним фондом так і за загальним. Тому, необхідно прийняти ряд управлінських рішень щодо доцільності

використання коштів та виявити релевантний діапазон та релевантні видатки.

Як варіантами підвищення ефективності використання коштів власних надходжень є: пошук шляхів оптимізації благодійних внесків та контроль і відслідковування ефективності їх використання; реалізація законсервованих необоротних активів, нерухомого майна; пошук інших надходжень спеціального фонду (як варіант курси з підготовки школярів до ЗНО та участь у призових конкурсах); укладення договорів з місцевими постачальниками на більш вигідних для установи умовах; зменшення витрат на автотранспорт; оптимізація закупівлі необхідних матеріалів.

Висновки та перспективи подальших розвідок

Апріорі, управлінський (внутрішньогосподарський) облік не передбачає державне регламентування та регулювання. Саме власники (керівники) підприємств приймають

рішення щодо його організації обліку на основі загальних принципів, виходячи з внутрішніх потреб керівництва. Тому прийнято вважати, що управлінський облік можна застосовувати лише на госпрозрахункових підприємствах.

Підтверджено, що принципи і методи внутрішньогосподарського обліку розробляються міжнародними та національними професійними організаціями бухгалтерів. Управлінська інформація не підлягає публічності та розголошенню, як правило складає комерційну таємницю, а її користувачами є управлінський персонал.

В процесі проведеного дослідження дійшли висновку, що управлінський облік та аналіз діяльності бюджетних установ може бути призначений для внутрішнього користування, носить конфіденційний характер і має на меті здійснювати контроль оцінки поточних та майбутніх

результатів діяльності структурних підрозділів та діяльності установи загалом із метою прийняття оперативних управлінських рішень.

Обґрунтовано можливість використання всіх переваг, що дає впровадження управлінського обліку; потреби розширення повноважень виконавцям державних цільових програм в управлінні бюджетними коштами та підвищення їх зацікавленості у впровадженні управлінського обліку у діяльність установ; побудову такої його концепції, яка б враховувала особливості бюджетного процесу в Україні та задовольняла потреби управління бюджетними коштами. Визначено, що важливим етапом реформування системи бухгалтерського обліку бюджетних установ є процес прийняття і реалізації управлінського рішення з метою підвищення ефективності використання бюджетних коштів.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні : Закон України №996-XIV URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/show/996-14>.
2. Дорошенко О. О. Стратегія модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі України і стан її реалізації на сучасному етапі. *Вісник ЖДТУ. Економічні науки*. 2012. (№ 3). С. 43–46. DOI: [https://doi.org/10.26642/jen-2012-3\(61\)-43-46](https://doi.org/10.26642/jen-2012-3(61)-43-46).
3. Марценяк Н. О. Реформування бухгалтерського обліку бюджетних установ: проблеми та перспективи. *Науковий вісник БДФА*. 2010. № 4. С. 346–351.
4. Гізатуліна Л. В. Реформування системи бухгалтерського обліку в державному секторі. *Незалежний аудитор*. № 6. 2012. С. 56–57.
5. Проект модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2018-2025 роки. 2018. URL: <https://buhgalter.com.ua/news/buhgalterskiy-oblik/proekt-modernizatsiyi-sistemi-buhgalterskogo-obliku-v-derzhavnomu/>.
6. Андриєнко В. Н. Концептуальна модель реінжиніринга бізнес-процесів. *Вісник Донецького університету*. Донецьк, 2000. (№ 2). С. 182-188.
7. Свірко С. В. Концептуалізація управлінського обліку в бюджетних установах України. *Вчені записки Київського національного економічного університету*. Київ, 2012. Вип. 14. Ч. 2. С. 167-173.
8. Заросило А. П. Застосування методів управлінського аналізу в діяльності бюджетних установ. *Науковий вісник Херсонського державного університету*. Херсон, 2016. № 20. С. 176–180. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nvkhdu_n_2016_20%281%29_44.

REFERENCES

1. Pro bukhgalterskiy oblik i finansovu zvitnist v Ukraini [The Law of Ukraine On Accounting and Financial Reporting in Ukraine]. (1999). *Zakon Ukrainy 996-XIV*: from 16st July 1999. Kyiv: Rada [in Ukrainian]
2. Doroshenko, O. (2012). *Stratehiia modernizatsii systemy bukhgalterskoho obliku v derzhavnomu sektori Ukrainy i stan yii realizatsii na suchasnomu etapi* [Strategy of modernization of the accounting system in the public sector of Ukraine and the state of its implementation at the present stage]. *Visnyk Zhytomyrskoho derzhavnoho tekhnolohichnoho universytetu. Ekonomichni nauky*, 3, 43–46. doi: [https://doi.org/10.26642/jen-2012-3\(61\)-43-46](https://doi.org/10.26642/jen-2012-3(61)-43-46) [in Ukrainian].
3. Martseniak, N. (2010). *Reformuvannia bukhgalterskoho obliku biudzhethnykh ustanov: problemy ta perspektivy* [Accounting reform of budgetary institutions: problems and prospects]. *Naukovyi visnyk Bukovynskoi derzhavnoi finansovoi akademii*, 4, 346–351 [in Ukrainian].
4. Hizatulina, L. (2012). *Reformuvannia systemy bukhgalterskoho obliku v derzhavnomu sektori* [Reforming the accounting system in the public sector]. *Nezaleznyi audytor*, 6, 56–57 [in Ukrainian].

5. Proekt modernizatsii systemy bukhgalterskoho obliku v derzhavnomu sektori na 2018–2025 roky. (2018). [Project to modernize the accounting system in the public sector for 2018-2025]. Retrieved from:
<https://buhgalter.com.ua/news/buhgalterskiy-oblik/proekt-modernizatsiyi-sistemi-buhgalterskogo-obliku-v-derzhavnomu/> [in Ukrainian].
6. Andryenko, V. (2000). Kontseptualnaia model reynzhynryrnya byznes-protsessov [Conceptual model of business process reengineering]. *Visnyk Donetskoho universytetu*, 2, 182–188 [in Russian].
7. Svirko, S. (2012). Kontseptualizatsiia upravlinskoho obliku v biudzhetykh ustanovakh Ukrainy [Conceptualization of management accounting in budgetary institutions of Ukraine]. *Vcheni zapysky Kyivskoho natsionalnoho ekonomichnoho univesytetu. Kyiv*, 14, 167-173 [in Ukrainian].
8. Zarosylo, A. (2016). Zastosuvannia metodiv upravlinskoho analizu v diialnosti biudzhetykh ustanov [Application of methods of management analysis in the activities of budgetary institutions]. *Naukovyi visnyk Khersonskoho derzhavnoho universytetu. Kherson*, 20, 176–180. Retrieved from: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nvkhdu_n_2016_20%281%29__44.