

УДК 657.479: 657.474.51

DOI: <https://doi.org/10.32782/2224-6282/157-19>**Тростенюк Т. М.**аспірант кафедри обліку і аудиту,
Державний університет «Житомирська політехніка»
ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-7130-7454>**Trosteniuk Tetiana**

Zhytomyr Polytechnic State University

КЛАСИФІКАЦІЯ ВИТРАТ ДЕРЖАВНИХ ЗАКЛАДІВ ВИЩОЇ ОСВІТИ ДЛЯ ПІДСИСТЕМИ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ

У процесі дослідження було проаналізовано наукову літературу вітчизняних та зарубіжних учених, які займалися проблематикою обліку витрат загалом та в бюджетній сфері зокрема. Метою статті є дослідження класифікації витрат державних закладів вищої освіти для підсистеми управлінського обліку. Для забезпечення ефективності наукового пошуку використовувалися спеціальні та загальнонаукові методи пізнання. Зокрема, індукція та дедукція, аналіз та синтез, групування. Опрацьовані положення обліку витрат з урахуванням реалій діяльності державних закладів вищої освіти, у тому числі їхнього місця в бюджетній системі, механізми та сфери, дають змогу визначити такі основні нагальні проблеми обліку витрат у державних закладах вищої освіти, як: уточнення класифікації та складу витрат у контексті основних продуктів діяльності; формування схеми співвідношення витрат у контексті рахунків у класі 8 «Витрати». За цих умов розбудова управлінського обліку в державних закладах вищої освіти виступить реальною можливістю, а останній стане дієвим інструментом управління діяльністю вказаних суб'єктів господарювання. Для формування класифікації витрат для цілей управлінського обліку державних закладів вищої освіти ми звернулися до таких підходів у сфері управлінського обліку підприємств. Опрацювання спеціалізованих літературних джерел надало можливість узагальнити класифікаційні ознаки та відповідні їм групування витрат, на підставі опрацьованих класифікацій запропонована класифікація витрат державних закладів вищої освіти. У контексті виробничої діяльності державних закладів вищої освіти елементи витрат у межах підсистеми управлінського обліку представлено номенклатурою з відповідним наповненням.

Ключові слова: управлінський облік, витрати, державні заклади вищої освіти, витрати, елементи витрат, номенклатура витрат, класифікація витрат.

CLASSIFICATION OF EXPENDITURES OF HIGHER EDUCATION GOVERNMENT INSTITUTIONS FOR THE MANAGEMENT ACCOUNTING SUBSYSTEM

In the course of the research, the scientific literature of domestic and foreign scientists was analyzed, which dealt with the problems of cost accounting in general and the budget sphere in particular. The purpose of the article is to investigate the classification of expenditures of public higher education institutions for the management accounting subsystem. Special and general scientific methods of cognition were used to ensure the effectiveness of scientific search. In particular, induction and deduction, analysis and synthesis, grouping. The elaborated cost accounting provisions, taking into account the realities of the activity of public higher education institutions, including their place in the budget system, mechanism and sphere, allow to determine the following urgent problems of accounting of expenditures in public higher education institutions: clarification of the classification and composition of expenditures in the context of the main products of activity; formation of the expense ratio in the context of accounts of class 8 "Expenses". Under these conditions, the development of management accounting in public institutions of higher education will be a real opportunity, and in fact the latter will become an effective tool for managing the activities of these entities. To formulate the classification of expenditures for the purposes of management accounting of public higher education institutions, we have resorted to such approaches in the field of enterprise accounting. The development of specialized literature has made it possible to generalize the classification features and their corresponding cost groupings. Consideration of the presented positions indicates the presence of certain problematic identification approaches (defining accounting and costing as management functions), as well as some accumulation of haphazardness in the presented numbers in the formation of classifications. Based on the elaborated classifications, the classification of expenditures of public higher education institutions is proposed. In the context of the production activity of public higher education institutions, the cost elements within the management subsystem are, accordingly, presented with a corresponding nomenclature. The complex of theoretical and methodological provisions of accounting and classification of expenditures of public institutions of higher education has been developed.

Keywords: management accounting, expenditures, public higher education institutions, costs, cost elements, cost nomenclature, cost classification.

JEL classification: M41, H52, I20.

Постановка проблеми. У сучасних умовах діяльність будь-якого суб'єкта господарювання залежить від ефективно налаштованої системи управлінського обліку та інформаційної бази для прийняття рішень. Такими суб'єктами господарювання є і державні закла-

ди вищої освіти. Оскільки державні заклади вищої освіти знаходяться у підпорядкуванні Міністерства освіти і науки України та здійснюють свою діяльність у межах бюджетного планування, то питання обліку витрат займають особливо важливе місце.

Слід відзначити, що, незважаючи на те, що розробленню методики обліку витрат та калькулювання послуг бюджетних установ загалом за останні 20 років було присвячено 12 з 25 дисертаційних досліджень за відповідною спеціалізацією (окремо варто відзначити дисертаційні роботи Т. Кондрашової, Ю. Харчук, у яких аспектно розглядалися вказані питання в контексті діяльності ДЗВО), досі 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. Таким чином, завдання з теоретичного обґрунтування класифікації та обліку витрат ДЗВО є першочерговим для розбудови управлінського обліку їхньої діяльності.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питання класифікації витрат досліджували значна кількість вітчизняних та зарубіжних учених, таких як: А. Апчер, П.Й. Атамас, 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, О.Д. Каверіна, Т.П. Карпова, М.В. Корягін, В.Е. Керімов, М.І. Кужельний, П.О. Куцик, Б. Нідзл, Л.В. Нападовська, С.А. Ніколаєва, Е. Норін, В.Ф. Палій, Дж. Рис, Б. Райан, Т. Скоун, Я.В. Соколов, В.В. Сопко, В.І. Ткач, М.В. Ткач, Ч. Хорнгрен, М.Г. Чумаченко, А.Д. Шеремет, А. Яругова та інші. У межах системи бюджетного обліку в Україні дослідження питання витрат здійснили вітчизняні вчені П.Й. Атамас, Л.О. Гуцайлюк, Р.Т. Джога, О.О. Дорошенко, Т.В. Канєва, І.О. Кондрагюк, С.О. Левницька, 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: Т. Кондрашової, С. Сисюк, Ю. Харчук, О. Григорів. Незважаючи на значні наукові здобутки вищезазначених учених, потребують додаткового опрацювання питання класифікації витрат державних закладів вищої освіти як теоретичного підґрунтя управлінського обліку та звітності.

Метою статті є дослідження класифікації витрат державних закладів вищої освіти для підсистеми управлінського обліку.

Виклад основного матеріалу. Як зазначили у своїй фундаментальній праці професори, д.е.н. В.В. Євдокимов, Д.О. Грицишен, С.В. Свірко, теоретичною основою обліку витрат і калькулювання продуктів діяльності є класифікація витрат [7, с. 544]. 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, простежується прямий зв'язок витрат та високого економічного результату суб'єктів господарювання [21, с. 86]. Власне «класифікувати витрати – означає згрупувати їх в уніфіковані класи чи категорії, спираючись на попередньо розроблені (чи прийнятні) принципи такого групування» [13, с. 54]. Як правило, «класифікація витрат передбачає їх поділ на економічно однорідні групи з метою планування, облікового відображення, економічного аналізу та контролю» [29, с. 77].

Зауважимо, що бюджетно-господарська діяльність ДЗВО на сучасному етапі їх розвитку передбачає досягнення основної функціональної мети – надання навчально-педагогічних послуг та виконання наукових робіт [25; 28]. Отже, в контексті розбудови підсистеми управлінського обліку первісно постає завдання з формування його функціонального сегменту, 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 [19]. 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.

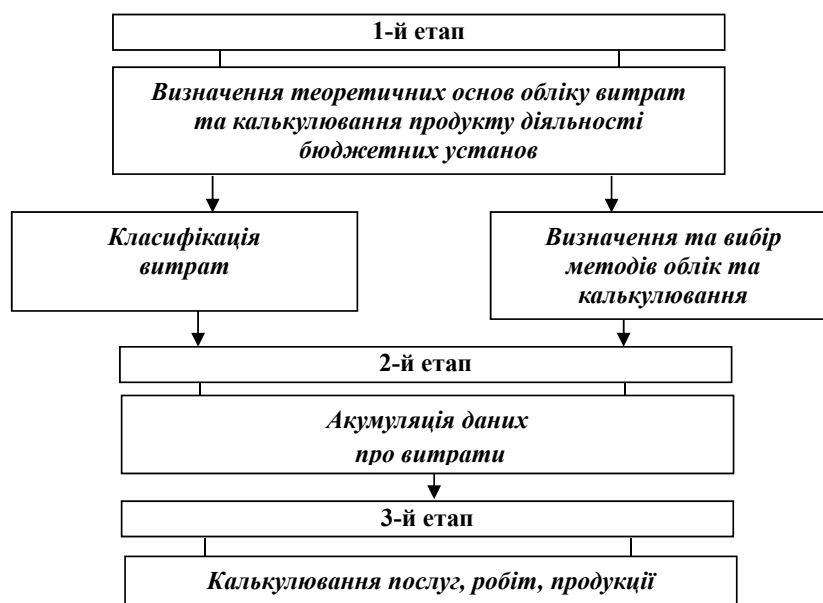


Рис. 1. Схема побудови процесу обліку витрат та калькулювання продукту діяльності бюджетних установ [7, с. 544]

Найбільш цитований автор у контексті дослідження проблем управлінського обліку К. Друрі витрати розподіляє за напрямками обліку [34, с. 17–18]: для калькуляції і оцінки собівартості виробленої продукції; для планування й ухвалення управлінських рішень; для здійснення процесу контролю і регулювання. Фактично вторить йому відомий світовий учений в галузі бухгалтерського обліку Я.В. Соколов, ідентифікуючи такі напрями класифікації витрат: [30, 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 [1–4; 6; 8–12; 14–16; 18; 20–23; 29; 31; 33–37]: 1) цільове призначення або термін 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 фактору 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 засоби праці, предмети 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 щодо звітного 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 за складом і ступенем однорідності – прості (однорічності), комплексні; 13) залежно 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) за періодичністю виникнення – періодичні, одноразові або поточні, одночасні; 29) за строками планування – короткострокові, середньострокові, довгострокові; 30) за часом реагування – запізнілі, випереджуючі; 31) за частотою здійснення – регулярні, нерегулярні; 32) за відношенням до виробу, процесу – витрати на продукцію, витрати на процес; 33) за видами продукції – витрати на виробу, типові представники виробів, групи однорідних виробів, одноразові замовлення, валову, товарну, реалізовану продукцію; 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, відшкодовують за рахунок інших джерел; 40) за методикою обчислення витрат на одиницю продукції або залежно від прийнятого рішення щодо авантаження потужності – маржинальні, середні; 41) за ступенем опосередкування – загальні, середні; 42) залежно 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. С.В. Свірко класифікацію та визначення угруповань із метою [7; 26]: 1) одержання інформації про собівартість продукту діяльності бюджетних установ і фінансові результати від його створення та реалізації: прями, 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 із 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 наведених позицій свідчить про наявність певних проблемних ідентифікаційних підходів (визначення обліку та калькулювання як функцій управління), а також деякого нагромадження безсистемності у представленій багаточисельності у формуванні класифікацій.

На думку автора, під час формування класифікації витрат в межах підсистеми управлінського обліку слід 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) [38; 39].

3. Складники 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.

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 неможливо досягти власне головної мети та призначення управлінського обліку.

На підставі вищевказаного пропонується така класифікація витрат ДЗВО (табл. 1).

Звертаючись до основної класифікаційної групи з обліку витрат у межах управлінського обліку, зазначимо, що елементи витрат визначені НП(С)БОДС 135 «Витрати». Згідно зі вказаним нормативним документом 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 [17]), які включають [27; 32]: оплату праці; відрахування на соціальні заходи; матеріальні витрати; амортизацію; фінансові витрати; інші витрати за обмінними операціями.

Інформація за вказаними угрупованнями витрат має відповідну цінність, а її узагальнення в системі обліку дасть можливість здійснити аналіз своєчасності, ефективності, продуктивності вказаних витрат за елементами. Нагадаймо, що незалежно від різноманітності об'єктів обліку витрат в економічній літературі виокремлюють два методи обліку витрат – нормативний та ненормативний [7].

Загалом для обліку витрат ДЗВО призначено рахунки Класу 8 «Витрати». Зауважимо, що для обліку витрат на виробництво продукту діяльності фактично застосовується рахунок 811 «Витрати розпорядників коштів на виготовлення продукції (надання послуг, виконання робіт)» [24] Класу 8 «Витрати». Згідно з Порядком застосування в межах вказаного рахунку застосовуються такі субрахунки з наступним функціональним призначенням [7; 25]: 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 у 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.

Відзначимо, що на цих субрахунках здійснюється облік витрат, що складають елементи видатків спеціального фонду. Проте 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 [7; 25]: 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

Таблиця 1

Класифікація витрат ДЗВО для підсистеми управлінського обліку

Функція управління	Складова управлінського обліку	Класифікаційна ознака	Класифікаційне угруповання	
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	
		Ступень нормування	Нормовані та ненормовані	
		Ступень 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	
		Ступень однорідності	Прості та комплексні	
		Відношення до продукту	На одиницю продукту, на сукупність однорідного продукту, на сукупність продукту відповідного виду діяльності	
		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	Запізділи та випереджуючі	
		Характер прийняття рішень	Релевантні, нерелевантні, інкрементні	
		Реальність здійснення	Дійсні та вмінені	
	Ціноутворення продукту діяльності	Обсягу виробництва	Обов'язкові та дискреційні	
		Метод ціноутворення	Прямі та непрямі, змінні та постійні, виробничі та операційні	
	Мотивація		Характер стимулювання	Обов'язкові та заохочувальні
	Контроль		Рівень контролюваності	Контрольовані та неконтрольовані

Джерело: розроблено автором

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.

Висновки. Таким чином, у межах нашого дослідження було досліджено класифікацію витрат та

запропоновано власний підхід до класифікації витрат державних закладів вищої освіти для підсистеми управлінського обліку в контексті виокремлення площин інформаційних запитів. Розроблений комплекс теоретико-методичних положень обліку та класифікації витрат державних закладів вищої освіти являє собою склад адаптованих елементів, які покликані забезпечити формування інформаційного забезпечення для останнього етапу планово-облікового етапу управлінського обліку – складання управлінської звітності.

Список використаних джерел:

1. Атамас П.Й. Управлінський облік : навч. посібник. Київ : Центр учбової літератури, 2009. 440 с.
2. Великий Ю.М. Управління витратами підприємства : моногр. Харків : ВД "Інжек", 2009. 192 с.
3. Врублевский Н.Д. Управленческий учет издержек производства: теория и практика. Москва : Финансы и статистика, 2002. 352 с.
4. Дерій В. Термін "витрати" та його трактування для потреб обліку і контролю. *Галицький економічний вісник*. 2010. № 1(26). С. 154–160.
5. Джога Р.Т., Свірко С.В., Сінельник Л.М. Бухгалтерський облік у бюджетних установах: підручник. За заг. ред. проф. Р. Т. Джоги. Київ : КНЕУ, 2003. 483 с.
6. Друри К. Введение в управленческий и производственный учет: учеб. пособие для вузов. Москва : Аудит, ЮНИТИ, 1998. 783 с.
7. 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.
8. Задорожний З.В. Внутрішньогосподарський облік в будівництві: монографія. Тернопіль : Економічна думка. 2006. 336 с.
9. Карпенко О.В., Карпенко Д.В. Управлінський облік : навч. посібник. Київ : Центр учбової літератури, 2012. 296 с.
10. Козак О.А. Формування та розвиток ринку молока та молочної продукції в регіоні (на матеріалах Вінницької області) : автореф. дис. на канд. екон. наук: спец. 08.07.02. Київ, 2006. 21 с.
11. Колібаба О.А. Облік і аналіз виробничих витрат у системі управління молокопереробними підприємствами України : дис. ... канд. екон. наук : 08.00.09. Львів : ЛНУ, 2015. 189 с.
12. Лишиленко О.В. Бухгалтерський управлінський облік: навч. посіб. Київ : Центр навчальної літератури, 2006. 254 с.
13. Маркин Р. Управление розничной торговлей. Москва : Экономика, 1980. 272 с.
14. Меренкова Л.О. Управління витратами підприємства в ринковій економіці : автореф. дис... канд. екон. наук: 08.06.01. Х., 2003. 19 с.
15. Михайленко О.В., Ялигіна М.С. Теоретичне обґрунтування сутності та кваліфікаційних ознак витрат. *Економіка і суспільство*. 2016. Випуск № 3. С. 242–248.
16. Нападowska Л.В. Управлінський облік : підручник для студ. вищ. навч. закл. Київ : Книга, 2004. 544 с.
17. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 124 «Доходи» : Наказ Міністерства фінансів України від 24.12.2010 № 1629. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0089-11> (дата звернення: 20.01.2020).
18. Нашкєрська Г.В. Бухгалтерський облік: навч. посібник. Київ : Центр навчальної літератури, 2004. 464 с.
19. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 101 «Подання фінансової звітності». URL: http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/archive/main?cat_id=83023 (дата звернення: 20.01.2020)
20. Олійник О.В. Класифікація витрат підприємства. *Вісник ЖІТІ*. 2001. № 14. С. 146–152.
21. Остапенко Т.М. Економічна сутність управління витратами. *Вісник Сумського державного університету*. 2013. № 2. С. 85–91.
22. Пархоменко В.М. Концепція розвитку бухгалтерського обліку, контролю та аналізу витрат на якість продукції : автореф. дис. д-ра екон. наук: спец. 08.00.09. Житомир, 2011. 36 с.
23. Піскунова Н.В., Федорєць М.Г., Піскунова К.С. Аналіз витрат виробництва як важлива ланка ефективного управління промислового підприємства. *Економічний аналіз: зб. наук. праць*. 2013. Том 13. С. 357–364.
24. 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 звернення: 20.01.2020).
25. 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 звернення: 20.01.2020).
26. Свірко С.В. Бухгалтерський облік у бюджетних установах: методологія та організація: монографія. Київ : КНЕУ, 2006. 243 с.
27. 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. С. 184–208.
28. Свірко С.В., Тростенюк Т.М. Передумови запровадження управлінського обліку в державних закладах вищої освіти. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу*. 2018. №3(41). С. 55–61.
29. Скрипник М.І. Розвиток бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю витрат та калькулювання собівартості продукції : монографія. Житомир : ФОП Кузьмін, 2011. 732 с.
30. Соколов Я.В. Управленческий учет (Бакалавриат): учебное пособие / под ред. проф. Я.В. Соколова. Москва : Магистр, 2010. 428 с.
31. Сумєць О.М. Логістичні витрати підприємства: теоретичний аспект монографія. Харків : КП "Міська друкарня", 2013. 224 с.

32. Тростенюк Т.М. Номенклатура витрат в механізмі визначення собівартості навчально-педагогічних послуг ДЗВО. *Економічний простір: збірник наукових праць*. 2019. №146. С. 161–175.
33. Пал-Цалко Ю.С. Витрати підприємства : навч. посібник. Київ : ЦУЛ, 2002. 656 с.
34. Череп А.В., Болдуева О.В., Горбунова А.В., Богма О.С. Управління витратами промислового підприємства : монографія. Запоріжжя : Запорізький національний університет, 2012. 302 с.
35. Череп А.В. Управління витратами суб'єктів господарювання. Ч.1: Монографія. 2-ге вид., стереотип. Харків : ВД "Інжек", 2007. 368 с.
36. Шашенко О. О. Виробничі витрати на промисловому підприємстві: сутність, класифікація, види. *Сталий розвиток економіки*. 2013. № 3. С. 295–300.
37. Luca Cesaro. Cost of production. Definition and Concept. FACEPA Deliverable, D 1.1.2. Italy: INEA, October, 2008.
38. Popadynets I., Andrusiv U., Shtohryn M. & Galtsova O. (2020). The effect of cooperation between universities and stakeholders: Evidence from Ukraine. *International Journal of Data and Network Science*, 4(2), 199–212. doi: 10.5267/j.ijdns.2020.1.001
39. Andrusiv U., Kinash I., Cherchata A., Polyanska A., Dzoba O., Tarasova T. & Lysak H. (2020). Experience and prospects of innovation development venture capital financing. *Management Science Letters*, 10(4), 781–788. doi: 10.5267/j.msl.2019.10.019

References:

1. Atamas P.J. (2009) *Upravlins'kyj oblik* [Managerial Account]. Kyiv: Centr uchbovoi' literatury. (in Ukrainian)
2. Velykyj Ju.M. (2009) *Upravlinnja vytratamy pidpryjemstva* [Enterprise Cost Management]. Kharkiv: VD "Інжек". (in Ukrainian)
3. Vrublevskiy N.D. (2002) *Upravlencheskiy uchët izderzhkek proizvodstva: teoriya i praktika* [Management accounting of production costs: theory and practice]. Moscow: Finansy i statistika. (in Russian)
4. Derij V. (2010) Termin "vytraty" ta jogo traktuvannja dlja potreb obliku i kontrolju [The term "expense" and its interpretation for accounting and control purposes]. *Galyc'kyj ekonomichnyj visnyk*, no 1(26), pp. 154–160.
5. Dzhoga R.T., Svirko S.V., Sinel'nyk, L.M. (2003) *Buhgalters'kyj oblik u bjudzhetnyh ustanovah* [Accounting in budgetary institutions: a textbook]. Kyiv: KNEU. (in Ukrainian)
6. Druri K. (1998) *Vvedenie v upravlencheskiy i proizvodstvennyy uchët* [Introduction to management and production accounting]. Moscow: Audit, YuNITI. (in Russian)
7. Jevdokymov V.V., Grycyshen D.O., Svirko S.V. (2017) *Buhgalters'kyj oblik v sektori zagal'nogo derzhavnogo upravlinnja Ukrai'ny. Tom 1: buhgalters'kyj oblik v bjudzhetnyh ustanovah Ukrai'ny* [Accounting in the general government sector of Ukraine. Volume 1: Accounting in Budget Institutions of Ukraine]. Zhytomyr: Vydavec' O.O. Jevenok. (in Ukrainian)
8. Zadorozhnyj Z.V. (2006) *Vnutrishn'ogospodars'kyj oblik v budivnytvi* [Internal accounting in construction]. Ternopil': Ekonomichna dumka. (in Ukrainian)
9. Karpenko O.V., Karpenko D.V. (2012) *Upravlins'kyj oblik* [Managerial Accounting]. Kyiv: Centr uchbovoi' literatury. (in Ukrainian)
10. Kozak O.A. (2006) Formuvannja ta rozvytok rynku moloka ta molochnoi' produkcii v regioni (na materialah Vinnyc'koi' oblasti) [Formation and development of dairy market in the region (based on Vinnitsa region)] (*Extended abstract of candidate's thesis*), Kyi'v.
11. Kolibaba O.A. (2015) *Oblik i analiz vyrobnychyh vytrat u systemi upravlinnja molokopererobnyh pidpryjemstvamy Ukrai'ny* [Accounting and analysis of production costs in the management system of dairy enterprises in Ukraine], (PhD Thesis), L'viv.
12. Lyshylenko O.V. (2006) *Buhgalters'kyj upravlins'kyj oblik* [Management accounting]. Kyiv: Centr navchal'noi' literatury. (in Ukrainian)
13. Markin R. (1980) *Upravlenie roznichnoy trgovley* [Retail Management]. Moscow: Ekonomika, (in Russian)
14. Merenkova L.O. (2003) *Upravlinnja vytratamy pidpryjemstva v rynkovij ekonomici* [Management of vitamins of foodstuffs in the market economy] (*Extended abstract of candidate's thesis*), Harkiv.
15. Myhajlenko O.V., Jalygina, M.S. (2016) Teoretychne obgruntuvannja sutnosti ta kvalifikacijnyh oznak vytrat [Theoretical substantiation of the nature and qualifying features of costs]. *Ekonomika i suspil'stvo*, no. 3, pp. 242–248.
16. Napadovs'ka L.V. (2004) *Upravlins'kyj oblik* [Managerial Accounting], Kyiv: Knyga. (in Ukrainian)
17. Ministerstvo finansiv Ukrai'ny. *Nacional'ne polozhennja (standart) buhgalters'kogo obliku v derzhavnomu sektori 124 «Dohody»* [National Public Sector Accounting Standard (Standard) 124 "Revenues"]. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0089-11> (accessed: 20 January 2020).
18. Nashkers'ka G.V. (2004) *Buhgalters'kyj oblik* [Accounting]. Kyiv: Centr navchal'noi' literatury. (in Ukrainian)
19. Nacional'ne polozhennja (standart) buhgalters'kogo obliku v derzhavnomu sektori 101 «Podannja finansovoi' zvitnosti» [National Public Sector Accounting Standard (Standard) 101 "Presentation of Financial Statements"]. Available at: http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/archive/main?cat_id=83023 (accessed: 20 January 2020).
20. Olijnyk O.V. (2001) *Klasyfikacija vytrat pidpryjemstva* [Classification of enterprise costs]. *Visnyk ZhITI*, no. 14, pp. 146–152.
21. Ostapenko T.M. (2013) *Ekonomichna sutnist' upravlinnja vytratamy* [The economic essence of cost management]. *Visnyk Sums'kogo derzhavnogo universytetu*, no. 2, pp. 85–91.
22. Parhomenko V.M. (2011) *Koncepcija rozvytku buhgalters'kogo obliku, kontrolju ta analizu vytrat na jakist' produkcii* [Concept of development of accounting, control and analysis of costs for product quality] (*Extended abstract of doctor's thesis*), Zhytomyr.
23. Piskunova N.V., Fedorec' M.G., Piskunova, K.S. (2013) *Analiz vytrat vyrobnytstva jak vazhlyva lanka efektyvnogo upravlinnja promyslovogo pidpryjemstva* [Analysis of production costs as an important element of effective management of an industrial enterprise]. *Ekonomichnyj analiz: zb. nauk. prac'*, no. 13, pp. 357–364.
24. Ministerstvo finansiv Ukrai'ny. *Pro zatverdzhennja dejakyh normatyvno-pravovyh aktiv z buhgalters'kogo obliku v derzhavnomu sektori* [On approval of the Public Sector Accounting Account Plan]. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0085-16> (accessed: 20 January 2020).
25. Ministerstvo finansiv Ukrai'ny. *Pro zatverdzhennja Planu rahunkiv buhgalters'kogo obliku v derzhavnomu sektori* [On approval of the Public Sector Accounting Account Plan]. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0161-14> (accessed: 20 January 2020).
26. Svirko S.V. (2006) *Buhgalters'kyj oblik u bjudzhetnyh ustanovah: metodologija ta organizacija* [Accounting in budgetary institutions: methodology and organization]. Kyiv. (in Ukrainian)

27. Svirko S.V., Trostenjuk T.M. (2019) Oblik vytrat v konteksti rozbudovy upravlins'kogo obliku v DZVO: realii' ta perspektivy / Buhgalters'ki naukovy doslidzhennja v Zhytomyrs'kij politehnic. Tom 6: Rozvytok integrovanoi' zvitnosti pidpryjemstv [Cost accounting in the context of the development of management accounting in the CFT: realities and prospects / Accounting research in Zhytomyr Polytechnic. Volume 6: Developing Integrated Business Reporting] / za zag. red. [iz predm.] S.F. Legenchuka. Zhytomyr: Zhytomyrs'ka politehnika, pp. 184-208. (in Ukrainian)
28. Svirko S.V., Trostenjuk T.M. (2018) Peredumovy zaprovadzhennja upravlins'kogo obliku v derzhavnyh zakladah vyshhoi' osvity [Prerequisites for the introduction of management accounting in public higher education institutions]. *Problemy teorii' ta metodologii' buhgalters'kogo obliku, kontrolju i analizu*, no 3(41), pp. 55–61.
29. Skrypnyk M.I. (2011) Rozvytok buhgalters'kogo obliku i vnutrishn'ogo kontrolju vytrat ta kal'kuljuvannja sobivartosti produkcii' [Development of accounting and internal cost control and costing of products]. Zhytomyr: FOP Kuz'min. (in Ukrainian)
30. Sokolov, Ya.V. (2010) Upravlencheskiy uchet (Bakalavriat) [Management Accounting (Undergraduate)]. Moscow: Magistr. (in Russian)
31. Sumec' O.M. (2013) Logistychni vytraty pidpryjemstva: teoretychnyj aspekt [Logistics costs of the enterprise: theoretical aspect]. Harkiv: KP "Mis'ka drukarnja". (in Ukrainian)
32. Trostenjuk T.M. (2019) Nomenklatura vytrat v mehanizmi vyznachennja sobivartosti navchal'no-pedagogichnyh poslug DZVO [Cost nomenclature in the mechanism of determining the cost of educational and pedagogical services of state higher education institutions]. *Ekonomichnyj prostir: Zbirnyk naukovyh prac'*, no. 146, pp. 161–175.
33. Cal-Calko Ju.S. (2002) Vytraty pidpryjemstva [Costs of the enterprise], Kyiv: CUL. (in Ukrainian)
34. Cherep A.V., Boldujeva O.V., Gorbunova A.V., Bogma O.S. (2012) Upravlinnja vytratamy promyslovogo pidpryjemstva [Cost Management of Industrial Enterprise]. Zaporizhzhja: Zaporiz'kyj nacional'nyj universytet. (in Ukrainian)
35. Cherep A.V. (2007) Upravlinnja vytratamy sub'ektiv gospodarjuvannja [Cost Management of Business Entities], Ch.1., 2-ge vyd., stereotyp. Harkiv:VD "Inzhek". (in Ukrainian)
36. Shashenko O.O. (2013) Vyrobnychi vytraty na promyslovomu pidpryjemstvi: sutnist', klasyfikacija, vydy [Production costs at an industrial enterprise: nature, classification, types]. *Stalyj rozvytok ekonomiky*, no 3, pp. 295–300.
37. Luca Cesaro (2008) Cost of production. Definition and Concept. FACEPA Deliverable, D 1.1.2. Italy: INEA.
38. Popadynets I., Andrusiv U., Shtohryn M. & Galtsova O. (2020). The effect of cooperation between universities and stakeholders: Evidence from Ukraine. *International Journal of Data and Network Science*, 4(2), 199–212. doi: 10.5267/j.ijdns.2020.1.001
39. Andrusiv U., Kinash I., Cherchata A., Polyanska A., Dzoba O., Tarasova T. & Lysak H. (2020). Experience and prospects of innovation development venture capital financing. *Management Science Letters*, 10(4), 781–788. doi: 10.5267/j.msl.2019.10.019