

DOI: 10.5281/zenodo.3757994

UDC: 657

JEL: M41

THE COST OF CONDUCTING RESEARCH ACTIVITIES OF PUBLIC HIGHER EDUCATION INSTITUTIONS IN THE CONTEXT OF ACCOUNTING SYSTEM REQUESTS

СКЛАД ВИТРАТ НА ПРОВЕДЕННЯ НДР ДЗВО В КОНТЕКСТІ ЗАПИТІВ ОБЛІКОВОЇ СИСТЕМИ

Tatiana M. Trosteniuk

Zhytomyr Polytechnic State University, Zhytomyr, Ukraine

ORCID: 0000-0001-7130-7454

Email: trost_taniash@ukr.net

Received 12.07.2019

Троstenюк Т.М. Склад витрат на проведення НДР ДЗВО в контексті запитів облікової системи. Оглядова стаття.

В процесі дослідження було проаналізовано праці вчених, які стосуються питань обліку витрат на проведення науково-дослідних робіт в державних закладах вищої освіти. Аналіз показав низьку кількість публікацій із зазначеної тематики та підвищив актуальність нашого дослідження. В статті було здійснено порівняння номенклатур витрат з метою формування собівартості, як основного завдання при розбудові механізму виконання науково-дослідних робіт державних закладів вищої освіти, свідчить на користь значної кількості розбіжностей представлених нормативних позицій, загальності першого та застарілості позицій другого підходу як в частині прямих, так і накладних витрат. За цих умов розбудова управлінського обліку в державних закладах вищої освіти виступить реальною можливістю, а власне останній стане дієвим інструментом управління діяльністю сказаних суб'єктів господарювання.

Ключові слова: науково-дослідна робота, управлінський облік, витрати, державні заклади вищої освіти, собівартість освітніх послуг.

Trosteniuk T.M. The cost of conducting research activities of public higher education institutions in the context of accounting system requests. Review article.

In the course of the research, the works of scientists were analyzed, concerning the issues of accounting of expenses for carrying out research works in state institutions of higher education. The analysis showed a low number of publications on this topic and increased the relevance of our research. The article compares the nomenclature of costs with the aim of forming cost as the main task in developing the mechanism of implementation of research works of state higher education institutions, testifies to the considerable number of differences of the presented normative positions, the generality of the first and obsolete positions of the second approach, both in part of the direct approach and overhead. 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.

Keywords: research work, management accounting, costs, public institutions of higher education, cost of educational services.

Сучасний розвиток суспільства характеризується високим рівнем інформатизації на тлі процесів постійного накопичення знань в умовах реалізації вектору інноваційного розвитку. За цих умов наукова діяльність виступає ключовим елементом розвитку людства, а її розбудова – детермінантом його існування. Світова традиція віддає значну роль у цьому процесі закладам вищої освіти, що впродовж сторіч впевнено утримують пальму першості у цій сфері діяльності [1-3].

Як свідчать вітчизняні реалії, сьогодні науково-дослідна робота в межах нашої країни здійснюється [4]: науково-дослідними та проектними установи, центрами НАН України; науково-виробничими, науково-дослідними, проектними установами, системою галузевих академії; науково-дослідними, проектними установами і центрами міністерств і відомств; науково-виробничими, проектними установами і центрами при промислових підприємствах, об'єднаннях; науково-дослідними установами і кафедрами вищих навчальних закладів. Незадовільний стан фінансового забезпечення вітчизняної науки спричинив значну втрати висококваліфікованих кадрів науково-дослідних установ України, в той час як кадровий потенціал ДЗВО в значній мірі зберігся. Отже, наявні всі підстави для ствердження, що вітчизняні ДЗВО в майбутньому виступлять основною продуктивною силою у виконанні завдань та реалізації наукових векторів реалізації цілей сталого розвитку України [5].

Аналіз останніх досліджень і публікацій

Як свідчить дослідження праць різних авторів в контексті заявленої тематики публікації, опрацювання питань обліку витрат на проведення науково-дослідних робіт (далі – НДР) в державних закладах вищої освіти (далі – ДЗВО) представлені катастрофічно мізерно: фактично, слід

констатувати повну відсутність таких публікацій. В той же час на увагу заслуговують поодинокі праці вітчизняних вчених в контексті розбудови обліку витрат на проведення НДР в науково-дослідних установах бюджетної сфери, серед яких варто виокремити колективну працю вчених А.М. Кузьмінського, Л.Я. Корецького, Р.Т. Джоги та С.Ф. Голова «Организация бухгалтерского учета в системе Академии наук УССР» (1985) [6], більш пізню колективну працю Р.Т. Джоги, Л.М. Синельник та С.В. Свірко «Бухгалтерський облік в бюджетних установах» (2003) та одноосібні праці автора С.В. Свірко «Организация бухгалтерського обліку в бюджетних установах» (2003), «Бухгалтерський облік у бюджетних установах: методологія та організація» (2006) частково присвячені освітленню питань обліку витрат на НДР [7-9], останні дослідження вчених В.В. Євдокімова, Д.О. Грицишена., С.В. Свірко презентовані в колективній праці «Бухгалтерський облік в секторі загального державного управління України» (2017) [10], а також наукові публікації молодого науковця К. Обіход [11-13]. З урахуванням як кількісних обмежень публікацій з означеної тематики та зважаючи на значні розриви часу між такими дослідженнями слід визнати питання обліку витрат на проведення НДР ДЗВО вкрай слабо опрацьованими, а тому такими, що потребують ретельного дослідження, яке пропонується почати з ідентифікації складу витрат на здійснення вищевказаних робіт.

Виділення невіршених раніше частин проблеми

Аналіз наукової літератури показав, що питання обліку витрат на проведення науково-дослідних робіт державних закладів вищої освіти є мало опрацьованими, а тому потребують ретельного дослідження, зокрема слід детальніше опрацювати склад витрат державних закладів вищої освіти на проведення науково-дослідних робіт.

Метою статті є здійснити опрацювання складу витрат ДЗВО на проведення НДР, як теоретичного підґрунтя обліку таких витрат

Виклад основного матеріалу дослідження

Науково-дослідну діяльність ДЗВО здійснюють відповідно до Постанови КМУ № 796 від 27.08.10 «Про затвердження переліку платних послуг, які можуть надаватися закладами освіти, іншими установами та закладами системи освіти, що належать до державної і комунальної форми власності» пунктом 2 якої закріплено можливість проведення вищевказаними суб'єктами господарської діяльності «проведення науково-дослідних, дослідно-конструкторських, проектно-конструкторських, технологічних, пошукових та проектно-пошукових робіт» [14].

Для забезпечення функціонування механізму надання таких послуг, а в даному разі виконання робіт, необхідним є формування змістовного наповнення конкретно понятійної одиниці «собівартість», що і є основним запитом облікової

системи, оскільки саме на основні собівартості НДР визначається ціна останніх.

Склад витрат на проведення НДР в ДЗВО визначається двома нормативними документами: НП(С)БОДС 135 «Витрати», затвердженим Наказом МФУ від 6.06.12 №568 та Типовим положенням планування, обліку, з планування, обліку і калькулювання собівартості науково-дослідних та дослідно-конструкторських робіт, закріпленим Постановою КМУ від 20.07.96 р. № 830 [15, 16]. Розглянемо послідовно кожну з представлених позицій в контексті власне номенклатури витрат.

Звертаючись НП(С)БОДС 135 «Витрати», відмітимо наявність деталізації витрат в межах собівартості реалізованих продуктів діяльності бюджетних установ в цілому, яка передбачає виокремлення: виробничої собівартості створеного продукту (прямі витрати на оплату праці; прямі матеріальні витрати; інші прямі витрати; змінні загальновиробничі та постійні розподілені загальновиробничі витрати продукту); нерозподілених постійних загальновиробничих витрат та наднормативних виробничих витрат [10, 15].

Згідно вказаного нормативного документу до складу прямих витрат на оплату праці включаються заробітна плата та інші виплати робітникам, зайнятим у виробництві продукції, виконанні робіт або наданні послуг, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат. До складу прямих матеріальних витрат включається вартість сировини та основних матеріалів, що утворюють основу об'єкта витрат, у тому числі купівельних напівфабрикатів та комплектуючих виробів, допоміжних та інших матеріалів, які можуть бути безпосередньо віднесені до цього об'єкта витрат.

До складу інших прямих витрат включаються всі інші виробничі витрати, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат, зокрема відрахування на соціальні заходи, орендна плата за земельні ділянки, амортизація, вартість придбаних послуг, прямо пов'язаних з виробництвом продукції, виконанням робіт, наданням послуг, втрати від браку, які складаються з вартості остаточно забракованої з технологічних причин продукції (виробів, вузлів, напівфабрикатів), зменшеної на її справедливую вартість, та витрат на виправлення такого технічно неминучого браку тощо [10, 15].

До складу загальновиробничих витрат включаються [10, 15]:

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

- амортизація основних засобів загальновиробничого призначення.
 - амортизація нематеріальних активів загальновиробничого призначення.
 - витрати на утримання, експлуатацію та ремонт, страхування, операційну оренду основних засобів, інших необоротних активів загальновиробничого призначення.
 - витрати на вдосконалення технології й організації виробництва (оплата праці та відрахування на соціальні заходи працівників, зайнятих удосконаленням технології й організації виробництва, поліпшенням якості продукції, підвищенням її надійності, довговічності, інших експлуатаційних характеристик у виробничому процесі; витрати, пов'язані з використанням матеріалів, купівельних комплектуючих виробів і напівфабрикатів, оплата послуг сторонніх організацій тощо).
 - витрати на оплату тепlopостачання, електроенергії (освітлення), водopостачання, водовідведення, природного газу, інших енергоносіїв та інших послуг на утримання виробничих приміщень.
 - витрати на обслуговування виробничого процесу (оплата праці та відрахування на соціальні заходи працівників та апарату управління виробництвом; видатки на роботи та послуги із здійснення технологічного контролю за виробничими процесами та якістю продукції, робіт, послуг).
 - витрати на охорону праці, техніку безпеки і охорону навколишнього природного середовища.
 - інші витрати (внутрішньогосподарське переміщення матеріалів, деталей, напівфабрикатів, інструментів зі складів до цехів і готової продукції на склади; нестачі незавершеного виробництва; нестачі і втрати від псування матеріальних цінностей; оплата простоїв тощо).
- Представлений склад витрат є досить загальним, оскільки має охопити усю «виробничу» діяльність різногалузевих установ бюджетної сфери, а тому перейдемо до розгляду складу витрат на НДР ДЗВ згідно Постанови КМУ №830, за якою собівартість НДДКР становлять витрати, пов'язані з їх виконанням головною організацією, а також витрати на виконання робіт сторонніми підприємствами, установами і організаціями. До витрат, що включаються у собівартість НДДКР, належать [10, 15]:
- витрати на теоретичні (пошукові) дослідження, розроблення технічних пропозицій, виконання розрахункових робіт, моделювання процесів;
 - витрати, пов'язані з добором та вивченням науково-технічної літератури, інформаційних матеріалів вітчизняних і зарубіжних видань, проведенням досліджень на патентну чистоту, складанням аналітичних оглядів з досліджуваних проблем, вибором напряму досліджень, складанням методики виконання робіт, розробленням техніко-економічного обґрунтування, технічного завдання і планової документації;
 - витрати на проектування, розроблення робочої документації та виготовлення дослідних зразків або макетів, засобів для їх випробування, монтаж та налагодження, а також роботи, пов'язані з підготовкою експерименту;
 - витрати на дослідні роботи і випробування, узагальнення і аналіз результатів досліджень і розроблень пропозицій про впровадження у виробництво результатів виконаної роботи або обґрунтування доцільності чи недоцільності подальшого проведення робіт;
 - витрати на винахідництво і раціоналізацію;
 - витрати на розроблення дослідно-технологічного регламенту, дослідно-промислового регламенту, положень технології серійного виробництва створених зразків виробів, на здійснення авторського нагляду;
 - витрати на передачу підприємствам, установам і організаціям своїх науково-технічних досягнень і надання допомоги щодо впровадження та використання ними передового досвіду.
- Витрати, що включаються у собівартість НДДКР, групуються відповідно до їх економічного змісту за такими елементами:
- матеріальні витрати (з вирахуванням вартості зворотних відходів);
 - витрати на оплату праці;
 - відрахування на соціальні заходи;
 - амортизація основних фондів та нематеріальних активів;
 - інші витрати.
- До елемента «Матеріальні витрати» належать [10, 16]:
- вартість сировини та матеріалів, які придбані у сторонніх підприємств, установ і організацій та входять до складу виробленої продукції, утворюючи її основу, або є необхідними компонентами під час виконання НДДКР;
 - вартість покупних матеріалів, що використовуються під час проведення НДДКР для забезпечення нормального проходження технологічного процесу і упакування продукції або витрачені на інші виробничі та господарські потреби (проведення випробувань, контролю, утримання, ремонт і експлуатація устаткування, будівель, споруд, інших основних фондів, придбання запасних частин для ремонту устаткування тощо), а також зносу інструменту, пристроїв, інвентаря, приладдя, лабораторного обладнання та інших засобів праці, які не належать до основних виробничих фондів.
 - вартість покупних комплектуючих виробів і напівфабрикатів, що підлягають монтажу або додатковій обробці у даній організації;
 - вартість робіт і послуг виробничого характеру, які виконуються чи надаються сторонніми

- підприємствами, установами і організаціями або їх структурними підрозділами і не належать до основного виду діяльності. До робіт і послуг виробничого характеру належать: здійснення окремих операцій з виготовлення продукції (робіт, послуг), оброблення сировини та матеріалів, проведення випробувань з метою визначення якості сировини і матеріалів, контроль за додержанням встановлених технологічних процесів, поточний ремонт основних виробничих фондів, транспортні послуги сторонніх підприємств, установ і організацій щодо перевезення
- вантажу на території організації (переміщення сировини, матеріалів, інструментів, деталей, заготовок, інших видів вантажу з базового (центрального) складу в цехи (відділення) і доставка готової продукції на склади зберігання);
 - вартість використовуваної природної сировини, в частині відрахувань для покриття витрат на геологічні розвідки та розшуки корисних копалин, на рекультивацію земель, включаючи витрати на оплату робіт з рекультивації земель, що здійснюються спеціалізованими організаціями;
 - плата за деревину, продану на пні;
 - плата за воду, що вибирається з водогосподарських систем у межах затверджених лімітів;
 - сума відшкодувань у межах нормативу втрат сільськогосподарського виробництва під час вилучення угідь для розширення видобутку мінеральної сировини;
 - сума платежів за використання інших природних ресурсів;
 - втрати від нестачі матеріальних цінностей у межах норм природного убутку;
 - вартість придбаного у сторонніх підприємств, установ і організацій будь-якого палива, що витрачається з технологічною метою на вироблення всіх видів енергії, опалення приміщень, транспортні роботи, пов'язані з обслуговуванням виконання НДДКР власним транспортом;
 - вартість придбаної енергії всіх видів, що витрачається на технологічні, енергетичні та інші потреби організації.
- До елемента «Витрати на оплату праці» належать витрати на виплату основної і додаткової заробітної плати, обчислені згідно із системами оплати праці, прийнятими в організації, включаючи будь-які види грошових і матеріальних доплат.
- До фонду основної заробітної плати належать виплати, які плануються і включаються у фактичну собівартість НДДКР [10, 16]:
- 1) заробітна плата, нарахована за виконану роботу (відпрацьований час) за відрядними розцінками, тарифними ставками, посадовими окладами;
 - 2) вартість продукції, що видається в порядку натуральної оплати працівникам згідно із законодавством;
 - 3) надбавки та доплати до тарифних ставок та посадових окладів у розмірах, передбачених законодавством: за високу кваліфікаційну майстерність кваліфікованим робітникам, зайнятим на особливо відповідальних роботах; за класність водіям автомобілів, робітникам локомотивних бригад, трактористам-машиністам, робітникам провідних професій та іншим категоріям працівників галузей народного господарства, в яких запроваджені зазначені надбавки та доплати; за керівництво бригадами бригадирам з числа робітників, не звільненим від основної роботи; персональні надбавки; за високі досягнення у праці або за виконання особливо важливих завдань на термін їх виконання; за знання іноземної мови у випадках, передбачених законодавством; за суміщення професій (посад), розширення зон обслуговування або збільшення обсягу виконуваних робіт; за стаж роботи та вислугу років згідно з чинним законодавством; доплата до середнього заробітку у випадках, передбачених законодавством; інші надбавки і доплати, передбачені законодавством;
 - 4) оплата праці працівників, які не перебувають у штаті організації, але виконують роботи (надають послуги) згідно з договором цивільно-правового характеру, включаючи договір підряду, за умови, що розрахунки з працівниками за виконану роботу провадяться безпосередньо цією організацією. Розмір коштів, спрямованих на оплату праці зазначених працівників, визначається виходячи з кошторису на виконання робіт (надання послуг) за договором і платіжним документом. Плата за виконання разових робіт (ремонт інвентаря, побіл і фарбування, експертиза тощо) працівникам, які не перебувають у штаті організації;
 - 5) вартість безкоштовно наданих працівникам окремих галузей народного господарства відповідно до законодавства комунальних послуг, продуктів харчування; витрати на оплату безкоштовно наданого працівникам організацій відповідно до законодавства житла (суми грошових компенсацій за ненадання безкоштовного житла, комунальних послуг тощо);
 - 6) вартість безкоштовно наданих предметів (включаючи формений одяг, обмундирування), що залишаються в особистому постійному користуванні, або сума пільг у зв'язку з продажем їх за зниженими цінами відповідно до чинного законодавства (крім вартості виданого спецодягу, спецвзуття та інших засобів індивідуального захисту, мила та інших миючих засобів, знешкоджувальних засобів, молока і лікувально-профілактичного харчування або відшкодування витрат працівникам за придбання ними спецодягу,

- спецвзугтя та засобів індивідуального захисту в разі невидачі їх адміністрацією організації);
- 7) оплата щорічних і додаткових відпусток відповідно до законодавства, грошових компенсацій за невикористану відпустку (крім оплати відпустки у відповідній частці заробітної плати, яка нараховується за рахунок прибутку, що залишається в розпорядженні організації);
 - 8) оплата спеціальної перерви в роботі у випадках, передбачених законодавством, пільгового часу підлітків;
 - 9) оплата робочого часу працівників, які залучаються до виконання державних або громадських обов'язків, якщо ці обов'язки виконуються в робочий час відповідно до законодавства;
 - 10) плата за працю у вихідні та святкові (неробочі) дні, в понадурочний час за розцінками, встановленими законодавчими актами;
 - 11) виплати за районними коефіцієнтами, коефіцієнтами за роботу в пустелях, безводних місцевостях і високогірних районах, за іншими коефіцієнтами до заробітної плати, що враховують галузеві особливості;
 - 12) відсоткові надбавки до заробітної плати за безперервний стаж роботи в районах Крайньої Півночі та прирівняних до них місцевостях і в інших районах з важкими природно-кліматичними умовами;
 - 13) доплати за шкідливі умови праці (за роботу у важких, шкідливих, особливо шкідливих умовах, у багатозмінному режимі, у нічний час тощо);
 - 14) доплати працівникам, постійно зайнятим на підземних роботах, за нормативний час пересування їх у шахті (руднику) від ствола до місця роботи і у зворотному напрямку;
 - 15) заробітна плата до кінцевого розрахунку після закінчення року (або іншого періоду), зумовлена системою оплати праці на сільськогосподарських підприємствах;
 - 16) відсоткові або комісійні винагороди незалежно від того, виплачені вони додатково до тарифної ставки (окладу) чи є основною оплатою в тих галузях, де це передбачено законодавством;
 - 17) виплати різниці в окладах працівникам, працевлаштованим з інших організацій із збереженням протягом деякого часу відповідно до законодавства розміру посадового окладу за попереднім місцем роботи, а також у разі тимчасового заміщення;
 - 18) оплата працівникам днів відпочинку, що надаються їм у зв'язку з роботою в понад робочий час при вахтовому методі організації праці, при підсумковому обліку робочого часу та в інших випадках, передбачених законодавством;
 - 19) суми, нараховані за виконану роботу особам, залученим до роботи в організації відповідно до спеціальних договорів з державними організаціями (на надання робочої сили), як видані безпосередньо цим особам, так і перераховані державним організаціям;
 - 20) оплата праці кваліфікованих робітників, керівників, спеціалістів організацій, залучених без звільнення від основної роботи до підготовки, перепідготовки та підвищення кваліфікації працівників, до керівництва виробничою практикою студентів, до навчання учнів загальноосвітніх шкіл;
 - 21) суми заробітної плати за основним місцем роботи, виплачені робітникам, керівникам і спеціалістам організацій за час їхнього навчання з відривом від виробництва в системі підвищення кваліфікації та перепідготовки кадрів;
 - 22) оплата праці студентів вищих закладів освіти і учнів середніх спеціальних і професійно-технічних закладів освіти, які працюють в організаціях у складі студентських загонів;
 - 23) оплата праці студентів вищих закладів освіти і учнів середніх спеціальних і професійно-технічних закладів освіти, які проходять виробничу практику в організації, а також оплата праці учнів загальноосвітніх шкіл у період професійної орієнтації;
 - 24) залучених на тимчасову роботу до посильної праці на період канікул;
 - 25) оплата відпусток, наданих працівникам, які навчаються у вечірніх та заочних вищих і середніх спеціальних закладах освіти, аспірантурі, а також без відриву від виробництва у вечірніх, заочних загальноосвітніх школах, для участі у сесії та складання іспитів;
 - 26) оплата відпустки перед початком роботи випускникам середніх спеціальних і професійно-технічних закладів освіти і молодим спеціалістам, які закінчили вищі заклади освіти;
 - 27) оплата працівникам-донорам днів обстеження, здачі крові та відпочинку.
До фонду основної заробітної плати належать виплати, які включаються у фактичну собівартість НДДКР, але не плануються:
 - 1) плата за час вимушеного прогулу або виконання нижче оплачуваної роботи у випадках, передбачених законодавством;
 - 2) суми вихідної допомоги, яка виплачується на період працевлаштування працівникам, звільненим у зв'язку із змінами в організації виробництва і праці, а також у зв'язку з призовом на дійсну військову службу;
 - 3) виплати на відшкодування шкоди, заподіяної працівникові ушкодженням здоров'я, пов'язаним з виконанням ним трудових обов'язків.
До фонду додаткової заробітної плати належать виплати, які плануються і включаються у фактичну собівартість НДДКР:
 - 1) премії за сприяння винахідництву та раціоналізації, за створення, освоєння та впровадження нової техніки, за введення в дію в термін і достроково виробничих потужностей

- і об'єктів будівництва, за своєчасну поставку продукції на експорт тощо;
- 2) одноразові заохочення (за виконання особливо важливих виробничих завдань);
 - 3) премії робітникам, керівникам, спеціалістам та іншим службовцям за виробничі результати, в тому числі за: виконання і перевиконання виробничих завдань; виконання акордних завдань у встановлений термін; підвищення продуктивності праці, виробітку; поліпшення кінцевих результатів господарської діяльності бригади, дільниці, цеху; економію сировини, матеріалів, інструментів та інших матеріальних цінностей; зменшення простоїв устаткування та інші якісні показники в роботі організації, а також премії, нараховані робітникам з преміального фонду майстра тощо;
 - 4) виплата різниці в заробітній платі у разі переведення на нижче оплачувану роботу.

До елемента «Відрахування на соціальні заходи» належать здійснені у порядку та розмірах, передбачених законодавством:

- 1) відрахування на державне (обов'язкове) соціальне страхування, включаючи відрахування на обов'язкове медичне страхування;
- 2) відрахування на державне (обов'язкове) пенсійне страхування (до Пенсійного фонду), а також відрахування на додаткове пенсійне страхування;
- 3) відрахування до Фонду для здійснення заходів щодо ліквідації наслідків Чорнобильської катастрофи та соціального захисту населення і Фонду сприяння зайнятості населення.

До елемента «Амортизація основних фондів та нематеріальних активів» належать:

- 1) сума амортизаційних відрахувань на повне відтворення та капітальний ремонт основних виробничих фондів, що належать організації, а також тих, що перебувають у користуванні організації за умовами оренди, обчислена за їх балансовою вартістю відповідно до встановлених норм, включаючи прискорену амортизацію активної їх частини;
- 2) сума амортизаційних відрахувань на надані в оперативну оренду основні фонди (крім тих, що належать до державної форми власності) обчислюється орендодавцем і використовується ним на повне відновлення наданих в оренду або інших належних йому основних фондів. При цьому в собівартість НДДКР орендаря за елементом «Інші витрати» включається сума нарахованих орендодавцем амортизаційних відрахувань на надані в оренду основні фонди та винагорода за користування ними;
- 3) сума амортизаційних відрахувань на надані у фінансову оренду основні фонди, а також на надані в оперативну оренду основні фонди, що належать до державної форми власності, обчислюється орендарем і використовується ним виключно на повне відновлення орендованої частки основних фондів. При

цьому в собівартість НДДКР орендаря за елементом «Інші витрати» включається сума винагорода за користування орендованими основними фондами;

- 4) витрати, пов'язані із зносом нематеріальних активів у вигляді амортизаційних відрахувань, які визначаються щомісяця за нормами, розрахованими виходячи з їх первинної вартості та терміну корисного використання, але не більш як десять років безперервної експлуатації або терміну діяльності підприємства.

До елемента «Інші витрати» належать [10, 16]:

- 1) витрати на службові відрядження у межах норм, передбачених законодавством;
- 2) витрати на оплату робіт (послуг) консультаційного та інформаційного характеру, пов'язаних із забезпеченням виробництва, зберіганням і реалізацією продукції, включаючи послуги щодо зміни структури управління приватизованою організацією, а також передбачених законодавством обов'язкових аудиторських перевірок;
- 3) витрати на оплату робіт, пов'язаних із сертифікацією продукції;
- 4) витрати на оплату послуг сторонніх підприємств, установ і організацій щодо управління виробництвом, зберігання і реалізації продукції (робіт, послуг), якщо штатним розписом організації не передбачені відповідні функціональні служби;
- 5) витрати на оплату послуг обчислювальних центрів, вузлів зв'язку, засобів сигналізації;
- 6) витрати на оплату вартості ліцензій та інших державних дозволів для ведення господарської діяльності організації;
- 7) витрати на оплату збору, передбаченого законодавством, за реєстрацію організації в органах державного управління;
- 8) витрати на винахідництво і раціоналізацію, виплати авторських винагород, якщо вони не є роялті.
- 9) Витрати, передбачені на винахідництво і раціоналізацію, включаються у собівартість НДДКР з початку їх проведення;
- 10) передбачені законодавством витрати, пов'язані з набором робочої сили, з урахуванням витрат на оплату випускникам середніх спеціальних і професійно-технічних закладів освіти і молодим спеціалістам, які закінчили вищі заклади освіти, вартості проїзду до місця роботи;
- 11) витрати на перевезення працівників до місця роботи і у зворотному напрямку за маршрутами, що не обслуговуються пасажирським транспортом загального користування, включаючи додаткові витрати на спеціальні маршрути міського пасажирського транспорту, організовані відповідно до угод, укладених з транспортними підприємствами (понад вартість, сплачену працівниками організації за діючими тарифами на

- відповідний вид транспорту або віднесу за рахунок фінансового результату, що залишається в розпорядженні організації); витрати на перевезення працівників-інвалідів I і II групи до місця роботи і у зворотному напрямку незалежно від наявності маршрутів пасажирського транспорту загального користування;
- 12) додаткові витрати, пов'язані з виконанням робіт вахтовим методом, включаючи транспортні витрати на перевезення працівників від місця знаходження організації або пункту збору до місця роботи і у зворотному напрямку та від місця проживання у вахтовому селищі до місця роботи і у зворотному напрямку, а також витрати на експлуатацію та утримання вахтового селища, які не компенсуються платою працівників за користування житлом і комунальними послугами;
 - 13) платежі з обов'язкового страхування майна організації та цивільної відповідальності, а також окремих категорій працівників, зайнятих у виробництві відповідних видів продукції (робіт, послуг), безпосередньо на роботах з підвищеною небезпекою для життя та здоров'я, передбачених законодавством;
 - 14) витрати на сплату відсотків з фінансових кредитів, одержаних для поповнення власних обігових коштів, а також для придбання основних виробничих фондів і нематеріальних активів для поточної виробничої діяльності, незалежно від терміну кредитування;
 - 15) сума орендної плати у разі оперативної оренди основних фондів та сума винагороди орендодавцю за користування основними фондами у разі фінансової оренди, що включаються у витрати орендаря;
 - 16) витрати, пов'язані з оплатою послуг комерційних банків і кредитно-фінансових установ, включаючи плату за розрахункове обслуговування, отримання гарантій, вексельного авалу, факторингові та довірчі операції, обліку боргових вимог і зобов'язань, включаючи цінні папери, поштово-телеграфні послуги та інші витрати, пов'язані з грошовим обігом;
 - 17) витрати на виготовлення і придбання бланків цінних паперів, а також інші витрати, пов'язані з їх емісією;
 - 18) витрати на оплату послуг транспортно-експедиційних, страхових та посередницьких організацій (включаючи комісійну винагороду), вартість яких включається до ціни продукції згідно з базисом поставки, передбаченим угодою сторін;
 - 19) витрати на сплату експортного (вивізного) мита та митних зборів;
 - 20) витрати на здійснення реклами сторонніми підприємствами, установами і організаціями; відшкодування витрат на участь у виставках, ярмарках, вартість безоплатно переданих зразків і моделей, представницькі витрати (організація прийомів, конференцій та інших офіційних заходів, включаючи оплату праці обслуговуючого персоналу). Зазначені витрати включаються у собівартість в розмірі, що не перевищує 2 відсотків обсягів реалізованої продукції (робіт, послуг) за оподатковуваний період та в цілому за рік;
 - 21) платежі за викиди і скиди забруднюючих речовин у навколишнє природне середовище, розміщення відходів та інші види шкідливого впливу в межах встановлених лімітів;
 - 22) нарахування на заробітну плату і авторські винагороди творчих працівників, що перераховуються до фондів творчих спілок відповідно до законодавства;
 - 23) податки, відрахування на будівництво, реконструкцію, ремонт і утримання автомобільних доріг, до Державного інноваційного фонду, позабюджетних фондів фінансування галузевих і міжгалузевих науково-дослідних робіт і заходів щодо освоєння нових технологій та виробництва нових видів продукції, які створюються за рахунок відрахувань від внесків до Державного інноваційного фонду, Державного фонду сприяння конверсії, а також збори та інші обов'язкові платежі, передбачені Податковим кодексом, законами України, постановами Верховної Ради України, указами Президента України та декретами Кабінету Міністрів України;
 - 24) витрати на операції із скляною тарою;
 - 25) витрати на сплату рентних платежів за використання земельних ресурсів;
 - 26) витрати на сплату концесійних платежів за використання природних копалин;
 - 27) витрати на оприлюднення річного звіту;
 - 28) витрати орендаря на капітальний ремонт орендованих будівель (приміщень) нежитлового призначення. Витрати на здійснення капітального ремонту орендованих будівель (приміщень) нежитлового призначення включаються у собівартість НДДКР щомісячно рівними частками протягом терміну дії договору оренди;
 - 29) орендна плата за отримані в оперативну оренду приміщення нежитлового призначення включається у собівартість НДДКР в розмірі, визначеному угодами сторін, а щодо комунальної власності – не вище ніж ставки орендної плати, встановленої місцевими органами державної виконавчої влади;
 - 30) витрати на оплату послуг сторонніх підприємств, установ і організацій пожежної та сторожової охорони.
Витрати, пов'язані з розробленням НДДКР, створенням дослідного зразка і проведенням виробничих випробувань в обліку і калькулюванні, групуються за статтями:
 - витрати на оплату праці;
 - відрахування на соціальні заходи;
 - матеріали;

- паливо та енергія для науково-виробничих цілей;
- витрати на службові відрядження ;
- спец устаткування для наукових (експериментальних) робіт;
- витрати на роботи, які виконують сторонні підприємства, установи і організації;
- інші витрати;
- накладні витрати.

До статті «Витрати на оплату праці» належать витрати на виплату основної та додаткової заробітної плати керівникам відділів, лабораторій, секторів і груп, науковим, інженерно-технічним працівникам, конструкторам, технологам, креслярам, копіювальникам, лаборантам, робітникам, студентам, аспірантам та іншим працівникам, безпосередньо зайнятим виконанням конкретної теми, обчисленої за посадовими окладами, відрядними розцінками, тарифними ставками згідно з діючими в організаціях системами оплати праці, включаючи будь-які види грошових і матеріальних доплат, які належать до елемента «Витрати на оплату праці».

До статті «Відрахування на соціальні заходи» належать відрахування щодо всіх видів як державного обов'язкового, так і недержавного страхування (у первісній незмінній редакції Постанови: відрахування на державне (обов'язкове) соціальне страхування, включаючи відрахування на обов'язкове медичне страхування; відрахування на державне (обов'язкове) пенсійне страхування (до Пенсійного фонду); відрахування на додаткове пенсійне страхування; відрахування до Фонду для здійснення заходів щодо ліквідації наслідків Чорнобильської катастрофи та соціального захисту населення; відрахування до Фонду сприяння зайнятості населення).

До статті «Матеріали» належать витрати на сировину, основні та допоміжні матеріали, інструменти, пристрої та інші засоби і предмети праці, які придбані у сторонніх підприємств, установ і організацій та витрачені на проведення НДДКР за прямим призначенням згідно з нормами їх витрачання, а також витрачені придбані комплектуючі вироби і напівфабрикати, що підлягають монтажу або виготовленню та додатковій обробці в даній організації, чи дослідні зразки, що виготовляються виробниками за документацією наукової організації.

До статті «Паливо та енергія для науково-виробничих цілей» належать витрати на придбання у сторонніх підприємств, установ і організацій будь-якого палива, що витрачається з технологічною метою на проведення НДДКР.

Стаття формується у разі виконання енергоємних наукових досліджень за методом прямого включення витрат і досягає значної питомої ваги у собівартості НДДКР.

Витрати на власне виробництво електричної та інших видів енергії, а також на трансформацію та передачу придбаної енергії до місця її

споживання включаються до відповідних статей витрат.

До статті «Службові відрядження» належать витрати на відрядження штатних працівників, працівників організацій, які працюють за договорами цивільно-правового характеру, аспірантів, зайнятих розробленням НДДКР, відрядження, пов'язані з проведенням випробувань машин та приладів, а також витрати на відрядження на наукові з'їзди, конференції, наради, пов'язані з виконанням конкретних НДДКР.

До статті «Спецустаткування для наукових (експериментальних) робіт» належать витрати на виготовлення та придбання спецустаткування, верстатів, пристроїв, інструментів, приладів, стендів, апаратів, механізмів, іншого спецобладнання, необхідного для проведення НДДКР, включаючи витрати на їх проектування, виготовлення, транспортування, монтаж та встановлення. Після завершення виконання НДДКР спецустаткування передається замовнику, якщо інше не передбачене умовами договору. Витрати на проведення НДДКР після їх завершення чи припинення не зменшуються на ціну залишеного замовником обладнання, дослідних зразків, макетів та інших виробів.

До статті «Витрати на роботи, які виконують сторонні підприємства, установи і організації» належать витрати на проведення НДДКР, що не можуть бути виконані штатними працівниками або наявним обладнанням організації, а виконуються на договірній основі іншими підприємствами, установами і організаціями незалежно від форм власності та позаштатними працівниками.

До статті «Інші витрати» належать витрати, які не знайшли відображення у зазначених статтях витрат і можуть бути віднесені безпосередньо на собівартість НДДКР за прямими ознаками. До цієї статті належать витрати на повне відновлення та капітальний ремонт основних фондів у вигляді амортизаційних відрахувань від вартості основних виробничих фондів на реконструкцію, модернізацію та капітальний ремонт фондів, що належать організації; основних фондів, що надаються безоплатно підприємствам громадського харчування для обслуговування працівників, які перебувають з організацією у трудових відносинах; основних фондів, що перебувають в користуванні організації на умовах оренди (лізингу), обчислених за їх балансовою вартістю відповідно до встановлених норм, включаючи прискорену амортизацію їх активної частини, а також орендні плати за отримани в оренду основні фонди. Всі інші витрати відносяться до статті «Накладні витрати».

Просте порівняння наведених номенклатур витрат з метою формування собівартості, як основного завдання при розбудові механізму виконання НДР ДЗВО, свідчить на користь значної кількості розбіжностей представлених нормативних позицій, загальності першого та

застарілої позиції другого підходу як в частині прямих, так і накладних витрат. Такий фактичний стан справ потребує розбудови нової деталізації витрат на НДР ДЗВО в межах заявленої в НП(С)БОДС 135 «Витрати», з одночасною побудовою моделі включення заявлених до опрацювання в межах аналітичного обліку витрат до складу видатків за кодами економічної класифікації видатків бюджету.

Висновки

Формалізовані діючими нормативними актами сфери бюджетного законодавства підходи до визначення складу витрат як основи собівартості НДР ДЗВО мають певні недоліки, прогалини та

невідповідність. Досягнення їх повної кореляції з необхідним ступенем деталізації в процесі опрацювання вказаних теоретико-класифікаційних положень обліку витрат з урахуванням реалій діяльності ДЗВО, як в частині бюджетно-фінансової, так і господарської складових, дозволить сформувати каркас аналітичного напряму обліку витрат і забезпечить опрацювання аналітичної супідрядності рахунків бухгалтерського обліку. За цих умов розбудова управлінського обліку в ДЗВО виступить реальною можливістю, а власне останній стане дієвим інструментом управління діяльністю сказаних суб'єктів господарювання.

Abstract

In the course of the research, the works of scientists were analyzed, concerning the issues of accounting of expenses for carrying out research works in state institutions of higher education. The analysis showed a low number of publications on this topic and increased the relevance of our research.

The purpose of the article is to study the composition of expenditures of public higher education institutions for research, as a theoretical basis for accounting of such costs.

Special and general scientific methods of cognition were used to ensure the effectiveness of the scientific search. In particular, induction and deduction, analysis and synthesis, grouping. The purpose of the article is to study the composition of expenditures of public higher education institutions for the provision of educational and pedagogical services, as a theoretical basis for accounting of such costs.

The article compares the nomenclature of costs with the aim of forming cost as the main task in developing the mechanism of implementation of research works of state higher education institutions, testifies to the considerable number of differences of the presented normative positions, the generality of the first and obsolete positions of the second approach, both in part of the direct approach. and overhead.

Formalized by the current regulations of the sphere of budget legislation approaches to determining the composition of costs as the basis of the cost of research work of higher education institutions have certain disadvantages, gaps and inconsistencies. Achieving their complete correlation with the necessary degree of detail in the process of elaboration of the specified theoretical and classification provisions of cost accounting, taking into account the realities of activity of public institutions of higher education, both in terms of budgetary, financial and economic components, will allow to form a framework of analytical direction of cost accounting and provide analysis subordination of accounting accounts. 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.

Список літератури:

1. Христинченко Н.П. Міжнародний досвід організації наукової діяльності на прикладі США та Німеччини / Н.П. Христинченко // Наше право. – 2014. – № 6. – С. 17-21.
2. Величко Л. Як США та Польща підтримують якісну науку. Починати зміни в НАНУ можна вже зараз і без додаткових грошей / [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://texty.org.ua/pg/article/editorial/read/84562/Jak_SShA_ta_Polshha_pidtrymujut_jakisnu_nauku
3. Жук Л.В. Наукові дослідження у вищих навчальних закладах: сутність, значення та перспективи / Л.В. Жук // Вісник Національного університету «Львівська політехніка». Серія: Проблеми економіки та управління. – Львів : Видавництво Львівської політехніки, 2017. – № 873. – С. 146-153.
4. Цехмістрова Г.С. Основи наукових досліджень: навчальний посібник / Г.С. Цехмістрова. – Київ: Видавничий Дім «Слово», 2003. – 240 с.
5. Про Цілі сталого розвитку України на період до 2030 року: Указ Президента України №722/2019 від 30.09.19 р. / [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/722/2019>.
6. Кузьминський А.Н., Корецький Л.Я., Джога Р.Т., Голов С.Ф. Организация бухгалтерского учета в системе Академии наук УССР / Под редакцией Кузьминского А.Н. – К: Наукова думка. – 1985. – 302 с.
7. Джога Р.Т., Свірко С.В., Синельник Л.М. Бухгалтерський облік у бюджетних установах: підручник / Р.Т. Джога, С.В. Свірко, Л.М. Синельник. – К.: КНЕУ, 2003. – 483с.

8. Свірко С.В. Організація бухгалтерського обліку в бюджетних установах: навчальний посібник / С.В. Свірко. – К.: КНЕУ, 2003. – 380 с.
9. Свірко С.В. Бухгалтерський облік у бюджетних установах: методологія та організація: монографія. – К.: КНЕУ, 2006. – 243 с.
10. 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 / В.В. Євдокимов, Д.О. Грицишен, С.В. Свірко. – Житомир: Видавець О.О. Євенок, 2017. – 1380 с.
11. Обиход К.О. Облік надання послуг у наукових установах НААН України / К.О. Обиход // Сучасні проблеми і перспективи розвитку обліку, аудиту та аналізу: теорія, методологія, організація: III Всеукраїнська науково-практична Інтернет-конференція, (м. Херсон, 28-29 жовтня 2014 року). – 2014. – С. 37-39.
12. Обиход К.О. Облік собівартості послуг наукових установ державного сектора / К.О. Обиход // The formation of a modern competitive environment: integration and globalization: International scientific conference (м. Грінвіч, Велика Британія, 25 травня 2018 року). Грінвіч, 2018. – Ч. II. – С. 98-101.
13. Обиход К. О. Організаційні та облікові аспекти функціонування наукових установ державного сектору / К.О. Обиход // Облік і фінанси. – 2019. – №1. – С. 55-62.
14. Про затвердження переліку платних послуг, які можуть надаватися закладами освіти, іншими установами та закладами системи освіти, що належать до державної і комунальної форми власності: Постанова КМУ від 27.08.10 №796 / [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/796-2010-p>.
15. Про затвердження деяких національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі та змін до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі: Наказ МФУ від 6.06.12 №568 / [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0901-12>.
16. Типове положення планування, обліку, з планування, обліку і калькулювання собівартості науково-дослідних та дослідно-конструкторських робіт: Постанова Кабінету Міністрів України від 20.07.96 р. № 830 / [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/830-96-p>.

References:

1. Khrystynchenko, N.P. (2014). International experience in the organization of scientific activity on the example of the USA and Germany. *Nashe pravo*, 6, 17-21 [in Ukrainian].
2. Velychko, L. How the US and Poland support quality science. You can start changes at NASU now and without extra money. Retrieved from: http://texty.org.ua/pg/article/editorial/read/84562/Jak_SShA_ta_Polshha_pidtrymujut_jakisnu_nauku [in Ukrainian].
3. Zhuk, L.V. (2017). Scientific research in higher education institutions: essence, meaning and prospects. *Problemy ekonomiky ta upravlinnia*, 873, 146-153 [in Ukrainian].
4. Tsekhmistrova, H.S. (2003). *Fundamentals of scientific research*. Kyiv: Vydavnychi Dim "Slovo" [in Ukrainian].
5. On the Sustainable Development Goals of Ukraine until 2030: Presidential Decree №722. (2019, September 30). Retrieved from: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/722/2019> [in Ukrainian].
6. Kuzminskiy, A.N., Koretskiy, L.Ya., Dzhoga, R.T., & Golov, S.F. (1985). *Organization of accounting in the system of the Academy of Sciences of the USSR*. A.N. Kuzminskogo (Ed.). K.: Naukova dumka [in Ukrainian].
7. Dzhoh,a R.T., Svirko, S.V., & Synelnyk. L.M. (2003). *Accounting in budgetary institutions*. K.: KNEU [in Ukrainian].
8. Svirko S.V. (2003). *Organization of accounting in budgetary institutions*. K.: KNEU [in Ukrainian].
9. Svirko, S.V. (2006). *Accounting in budgetary institutions: methodology and organization*. K.: KNEU [in Ukrainian].
10. Yevdokymov, V.V., Hrytsyshen, D.O., & Svirko, S.V. (2017). *Accounting in the general government sector of Ukraine*. Tom 1: bukhhalterskyi oblik v biudzhetykh ustanovakh Ukrainy. Zhytomyr: Vydavets O.O. Yevenok [in Ukrainian].
11. Obykhod, K.O., Bypass, KO. (2014). Accounting for the provision of services in scientific institutions of the National Academy of Sciences of Ukraine. *Current Issues and Prospects for Accounting, Audit and Analysis Development: Theory, Methodology, Organization: III Vseukrainska naukovo-praktychna Internet-konferentsiia* (pp. 28-29). [in Ukrainian].
12. Obykhod, K.O., Bypass, KO. (2018). Accounting for the provision of services in scientific institutions of the National Academy of Sciences of Ukraine. *Current Issues and Prospects for Accounting, Audit and Analysis Development: Theory, Methodology, Organization: integration and globalization: International scientific conference* (pp. 98-101). Hrinvich [in Ukrainian].

13. Obykhod, K.O. (2019). Organizational and accounting aspects of functioning of public sector scientific institutions. *Oblik i finansy*, 1, 55-62 [in Ukrainian].
14. On approval of the list of paid services that can be provided by educational institutions, other institutions and institutions of the educational system belonging to the state and communal ownership №796 (2010, August 27). *Postanova KМУ* Retrieved from: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/796-2010-p> [in Ukrainian].
15. Approving Certain National Public Sector Accounting Standards (Standards) and Changes to National Public Sector Accounting Standards (Standards) №568 (2012, June 6). *Nakaz MFU* Retrieved from: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0901-12> [in Ukrainian].
16. Typical position of planning, accounting, planning, accounting and costing of research and development work №830 (1996, July 20). *Postanova Kabinetu Ministriv Ukrainy* Retrieved from: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/830-96-p> [in Ukrainian].

Посилання на статтю:

Тростенюк Т. М. Склад витрат на проведення НДР ДЗВО в контексті запитів облікової системи / Т. М. Тростенюк // Економіка: реалії часу. Науковий журнал. – 2019. – № 4 (44). – С. 113-123. – Режим доступу до журн.: <https://economics.opu.ua/files/archive/2019/No4/113.pdf>. DOI: 10.5281/zenodo.3757994

Reference a Journal Article:

Trosteniuk T. M. The cost of conducting research activities of public higher education institutions in the context of accounting system requests / T. M. Trosteniuk // Economics: time realities. Scientific journal.– 2019. – № 4 (44). – P. 113-123. – Retrieved from <https://economics.opu.ua/files/archive/2019/No4/113pdf>. DOI: 10.5281/zenodo.3757994

