

Д. В. Чеберкус

кандидат економічних наук, генеральний директор Директорату науки Міністерства освіти і науки України, Київ, Україна, cheberkus@mon.gov.ua

Л. Г. Ловінська

доктор економічних наук, професор, член Методологічної ради з бухгалтерського обліку при Міністерстві фінансів України, заступник директора з наукової роботи НДФІ ДННУ "Академія фінансового управління", Київ, Україна, lovinska@ukr.net
ORCID ID: <http://orcid.org/0000-0001-5427-7185>

Л. П. Коритник

кандидат економічних наук, старший науковий співробітник відділу бюджетних видатків соціальної сфери та економічного розвитку НДФІ ДННУ "Академія фінансового управління", Київ, Україна, korytnykl@ukr.net
ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0002-7241-932>

**КАЛЬКУЮВАННЯ СОБІВАРТОСТІ НАУКОВИХ ДОСЛІДЖЕНЬ
І РОЗРОБОК: УДОСКОНАЛЕННЯ МЕТОДИЧНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ**

Анотація. Формування та функціонування конкурентного ринку науково-технічної продукції не можливе без розроблення й запровадження сучасних механізмів його регулювання, особливо в умовах, коли джерелами фінансування наукових досліджень і розробок виступають кошти державного та місцевих бюджетів. Чільне місце серед цих механізмів відводиться методології й технології калькулювання собівартості, заснованого на міжнародних і національних стандартах бухгалтерського обліку державного сектору. У статті висвітлено проблемні аспекти нормативно-правового поля діяльності наукових установ у контексті розрахунку собівартості наукових досліджень і розробок, визначено напрями їх розв'язання. Проаналізовано зміст вітчизняного законодавства й міжнародних нормативно-правових документів щодо структури витрат і концептуальних засад формування собівартості наукових досліджень і розробок. З'ясовано, що сучасний стан планування й обліку витрат на їх проведення та калькулювання їхньої собівартості не відповідає інформаційним запитам і вимогам до управління науковою й науково-технічною діяльністю. Уточнено термінологічний апарат, що визначає універсальні методологічні засади ціноутворення наукових досліджень і розробок. Встановлено відсутність зв'язку собівартості останніх із фінансовими результатами діяльності наукових установ та бюджетних програм.

Ключові слова: наукові дослідження і розробки, витрати, елемент витрат, стаття витрат (калькулювання), собівартість, стандарти.

Табл. 2. Рис. 1. Літ. 44.

Dmytro Cheberkus

Ph. D. (Economics), The Ministry of Education and Science of Ukraine, Kyiv, Ukraine, cheberkus@mon.gov.ua

Liudmyla Lovinska

Dr. Sc. (Economics), Professor, Member of Methodological Board on Accounting under the Ministry of Finance of Ukraine, SESE "The Academy of Financial Management", Kyiv, Ukraine, lovinska@ukr.net
ORCID ID: <http://orcid.org/0000-0001-5427-7185>

Liliya Korytnyk

Ph. D. (Economics), SESE "The Academy of Financial Management", Kyiv, Ukraine, korytnykl@ukr.net
ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0002-7241-932>

**CALCULATION OF RESEARCH AND DEVELOPMENTS:
IMPROVEMENT OF METHODOLOGICAL PROVISION**

© Чеберкус Д. В., Ловінська Л. Г., Коритник Л. П., 2019

Abstract. The article reflects the results of the conducted analysis of the current methodology for planning, cost accounting and calculation of the cost of scientific research and development. As the result of the investigation, the number of legislative issues in the field of scientific establishment's activities in the context of classification, recognition, cost assessment and conceptual frameworks for the calculation of scientific research and development cost are identified. The mentioned issues offset the usefulness of accounting data and significantly distort the cost calculation. It is established that general factors include the following: irrelevance of key rules for the formation of information database on costs and its calculation; a significant number of multi-level regulatory acts and regulations that are not consistent with each other; imperfection of normative approaches to classify the types of scientific (scientific and technical) activities and investigations; the disadvantages of costs grouping, as well as aspects of direct and indirect costs structuring. It is noted in the article that the cost price should become the constitutional indicator for determining the amount of public funding and establishing a contract price for research and development, especially in the context of public funding on the execution of the budget programmes provided for research and developments. The cost of the research and developments should ensure the achievement of effective performance indicators of budget programmes. Consideration of the suggestions provided by the authors on updating the methodology for planning, cost accounting and calculation of the cost of scientific research and development in terms of the implementation of the best world practice and accounting standards will promote the correct construction of the cost structure, define the universal pricing principles, and provide the unified principles and methodological approaches for planning, cost accounting and calculation of the cost of scientific research and development.

Keywords: research and development, costs, cost element, cost item (calculation), cost price, standards.

JEL classification: H83, M41, M48.

Д. В. Чеберкус

кандидат економічних наук, генеральний директор Директората науки Міністерства освіти і науки України, Київ, Україна

Л. Г. Ловинская

доктор економічних наук, професор, член Методологічного совета по бухгалтерському учету при Міністерстві фінансів України, заступитель директора по научной работе НИФИ ГУНУ "Академия финансового управления", Київ, Україна

Л. П. Корытник

кандидат економічних наук, старший научный сотрудник отдела бюджетных расходов социальной сферы и экономического развития НИФИ ГУНУ "Академия финансового управления", Київ, Україна

КАЛЬКУЛЯЦИЯ СЕБЕСТОИМОСТИ НАУЧНЫХ ИССЛЕДОВАНИЙ И РАЗРАБОТОК: СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ МЕТОДИЧЕСКОГО ОБЕСПЕЧЕНИЯ

Аннотация. Формирование и функционирование конкурентного рынка научно-технической продукции не возможно без разработки и внедрения современных механизмов его регулирования, особенно в условиях, когда источниками финансирования научных исследований и разработок выступают средства государственного и местных бюджетов. Ведущее место среди этих механизмов отводится методологии и технологии калькуляции себестоимости, основанной на международных и национальных стандартах бухгалтерского учета государственного сектора. В статье освещены проблемные аспекты нормативно-правового поля деятельности научных учреждений в контексте расчета себестоимости научных исследований и

розробок, определены направления их решения. Проанализировано содержание отечественного законодательства и международных нормативно-правовых документов по структуре расходов и концептуальным основам формирования себестоимости научных исследований и разработок. Выяснено, что современное состояние планирования и учета затрат на их проведение и калькуляцию их себестоимости не соответствует информационным запросам и требованиям к управлению научной и научно-технической деятельностью. Уточнен терминологический аппарат, определяющий универсальные методологические основы ценообразования научных исследований и разработок. Установлено отсутствие связи себестоимости последних с финансовыми результатами деятельности научных учреждений и бюджетных программ.

Ключевые слова: научные исследования и разработки, расходы, элемент расходов, статья расходов (калькуляция), себестоимость, стандарты.

Сучасний вектор розвитку національної економіки визначає стратегічні завдання реформ, спрямованих на збільшення науково-технічного потенціалу та гармонізацію вітчизняного й міжнародного простору в цій сфері. Так, Стратегією сталого розвитку “Україна-2020” ініційовано реформування державної політики у сфері науки та досліджень [1], а середньостроковим планом пріоритетних дій Уряду до 2020 року передбачено створення нової системи управління та фінансування науки [2]. Головним завданням при цьому визначено відновлення статусу української науки як основного інструменту технологічного й соціально-економічного розвитку держави.

У цьому контексті Законом України “Про наукову і науково-технічну діяльність” від 26.11.2015 № 848-VIII передбачено підвищення наукоємності ВВП шляхом забезпечення до 2025 р. збільшення обсягу фінансування науки за рахунок усіх джерел до 3 % ВВП [3]. Крім того, згідно зі ст. 48 зазначеного закону держава забезпечує бюджетне фінансування такої діяльності в розмірі щонайменше 1,7 % ВВП. Однак, за даними Державної служби статистики України, у 2017 р. частка загальних витрат у національному ВВП становила лише 0,45 %, у т. ч. 0,16 % за рахунок коштів державного бюджету; водночас частка витрат на науково-дослідні роботи у ВВП країн ЄС 2016 р. у середньому дорівнювала 2,03 %. Більшою за середнє значення вона була у Швеції – 3,25 %, Австрії – 3,09, Німеччині – 2,94, Данії – 2,87, Фінляндії – 2,75, Бельгії – 2,49, Франції – 2,25 %; меншою – в Македонії, Латвії, Румунії, на Кіпрі та Мальті (0,43–0,61 %) [4]. Таким чином, в Україні спостерігається відставання фінансування розвитку наукової й науково-технічної діяльності від європейських країн, що спричинено, зокрема, неефективною науковою, науково-технічною, інноваційною політикою держави та відсутністю стратегії розвитку науки.

У 2018 р. МОН України розроблено проект Стратегії інноваційного розвитку України на період до 2030 року, котрим передбачено “подолання негативних трендів у розвитку інновацій, серед яких зменшення питомої ваги обсягу виконаних наукових і науково-технічних робіт у ВВП країни, скорочення кількості дослідників, зменшення частки реалізованої інноваційної продукції, незначне використання об’єктів інтелектуальної власності у реальному

секторі економіки” [5]. Крім того, з метою інтенсифікації участі України в міжнародних науково-технічних програмах та організаціях середньостроковим планом пріоритетних дій Уряду до 2020 року [2] передбачено розроблення і впровадження стратегії входження України до європейського дослідницького простору та збільшення частки грантового фінансування в загальному обсязі державної підтримки наукових досліджень і розробок. Задля розвитку міжнародної співпраці у сфері науки й техніки та віднайдення додаткових можливостей розбудови національної дослідницької системи у 2018 р. схвалено Дорожню карту інтеграції України до Європейського дослідницького простору (*European Research Area – ERA*) [6]. Приєднання до ERA сприятиме збільшенню вітчизняного науково-технічного потенціалу через поступове наближення до політики і права ЄС у галузі науки й техніки.

У контексті реалізації зазначених напрямів державної політики Україна ратифікувала угоду про участь у Рамковій програмі з досліджень та інновацій Європейського Союзу “Горизонт 2020”, що покликана сприяти досягненню єдиного європейського наукового простору та інноваційного союзу. З метою підвищення конкурентоспроможності малих і середніх підприємств шляхом створення належних умов для їх розвитку запроваджено програму ЄС “Конкурентоспроможність підприємств малого і середнього бізнесу” (COSME). Наша держава стала країною-партнером, котрій надаються грантові можливості щодо міжнародної мобільності студентів, академічного співробітництва та молодіжних обмінів за програмою ЄС “Erasmus+” для підтримки проектів, партнерств і заходів із посилення мобільності в галузі освіти, підготовки кадрів, молоді та спорту.

Вочевидь, удосконалення сучасної національної дослідницької системи повинне відбуватися в контексті загального реформування економіки. З цією метою держава, поєднуючи адміністративні й ринкові механізми управління, застосовує такий ефективний важіль впливу, як фінансування пріоритетних напрямів розвитку, зокрема наукової та науково-технічної діяльності. Адаже масштабне впровадження досягнень науки і техніки визначає успішне функціонування та розбудову будь-якої галузі національної економіки. Конкурентний ринок науково-технічної продукції створює необхідні передумови для прискорення цього процесу, однак його формування й функціонування можливі лише за умови розроблення та запровадження сучасних механізмів його регулювання, особливо коли джерелами фінансування наукових досліджень і розробок виступають кошти державного й місцевих бюджетів. Провідну роль серед цих механізмів відіграють методологія й технологія калькулювання собівартості, що ґрунтується на міжнародних і національних стандартах бухгалтерського обліку державного сектору (НП(С)БОДС) як інструмент обліково-аналітичного забезпечення системи управління витратами та механізм ціноутворення результатів наукової й науково-технічної діяльності дослідних установ.

Однак наразі наукові установи приймають організаційні та управлінські рішення щодо проведення наукових досліджень і науково-технічних (екс-

периментальних) розробок в умовах застарілого нормативно-правового забезпечення для планування, обліку витрат і калькулювання собівартості, що негативно впливає на механізм фінансування досліджень і розробок, нівелює результативні показники діяльності таких установ, ускладнює аналіз стану розвитку науки в країні й процесів її інтеграції в європейський дослідницький простір.

Проблематиці формування собівартості продукції (робіт, послуг) на підприємствах виробничої сфери присвячено чимало публікацій відомих вітчизняних і зарубіжних учених. Натомість особливості калькулювання собівартості в бюджетних установах розглядаються значно рідше, зокрема в працях таких авторів, як А. В. Гапоненко, Р. Т. Джога, Є. В. Калюга, С. В. Свірко, Н. І. Сушко, Н. М. Хорунжак, О. І. Чуркіна [7–11]. При цьому питанням обліку витрат і калькулювання собівартості саме наукових досліджень та розробок не приділяється належної уваги. Крім того, немає жодної сучасної наукової роботи, присвяченої комплексному дослідженню стану нормативно-правового забезпечення діяльності наукових установ, а також особливостям створення системи обліково-аналітичного забезпечення наукової (науково-технічної) діяльності. Водночас для реалізації державної політики щодо активізації такої діяльності та інтеграції в Європейський дослідницький простір, у т. ч. збільшення участі в міжнародних грантових проектах, необхідно гармонізувати підходи до механізмів ціноутворення й переглянути нормативно-правові засади планування, обліку витрат на виконання наукових досліджень, науково-технічних (експериментальних) розробок і калькулювання їхньої собівартості, що й обумовлює актуальність обраної теми дослідження.

Метою статті є проведення критичного аналізу чинного методичного забезпечення планування, обліку витрат і калькулювання собівартості наукових досліджень та розроблення пропозицій щодо його вдосконалення в контексті запровадження найкращого світового досвіду й НП(С)БОДС.

Методологія та технологія ціноутворення, що застосовуються в національній дослідницькій системі, засвідчують невідповідність планування й обліку витрат на виконання наукових досліджень і науково-технічних (експериментальних) розробок та калькулювання їхньої собівартості сучасним інформаційним запитам, а також вимогам до управління науковою й науково-технічною діяльністю. Детермінантами є: неактуальність ключових правил формування транспарентної та релевантної інформації про витрати й собівартість, що регламентовано Типовим положенням з планування, обліку і калькулювання собівартості науково-дослідних та дослідно-конструкторських робіт, затвердженим постановою Кабінету Міністрів України від 20.07.1996 № 830 (далі – Типове положення) [12]; множина різнорівневих регулюючих та регламентуючих документів, які здебільшого не узгоджуються між собою; недосконалість нормативних підходів до сучасної класифікації видів наукових (науково-технічних) робіт; недоліки групування витрат за елементами й статтями, а також окремі питання обліку прямих і загальновиробничих витрат.

Варто зауважити, що Типове положення великою мірою не відповідає вимогам сьогодення, зокрема до фінансового управління науково-дослідних установ і закладів вищої освіти у сфері наукової діяльності. І це зрозуміло, адже воно було затверджене 23 роки тому, а з моменту внесення останніх, несуттєвих змін минуло 8 років.

Підґрунтям для оновлення Типового положення є:

– Закон України “Про наукову і науково-технічну діяльність” [3];
 – розроблений на положеннях зазначеного закону в попередній редакції (від 1991 р.) Стандарт НАН України 73.1-001:2011 “Організація і проведення науково-дослідних робіт” [13];

– чинні, але неповністю уніфіковані з нормами зазначеного закону державні стандарти України, в яких структурними елементами виступають науково-дослідні й дослідно-конструкторські роботи (НДДКР), а саме: ДСТУ 3278-95 “Система розроблення та поставлення продукції на виробництво. Основні терміни та визначення” [14] і ДСТУ 3974-2000 “Система розроблення та поставлення продукції на виробництво. Правила виконання дослідно-конструкторських робіт” [15], а також ДСТУ 3008:2015 “Інформація та документація. Звіти у сфері науки і техніки. Структура та правила оформлення” [16] та ін.;

– міжнародний стандарт статистичної звітності Організації економічного співробітництва та розвитку 2015 р. “Керівництво зі збирання та вимірювання даних у сфері досліджень і експериментальних розробок” (далі – Керівництво Фраскаті) [17];

– Методологічні положення зі статистики наукової та науково-технічної діяльності, затверджені наказом Державного комітету статистики від 22.11.2011 № 312 (у редакції від 12.09.2016) [18], у яких враховано норми Керівництва Фраскаті;

– концептуальні засади Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку, зокрема МСБО 23 “Витрати на позики” [19], МСБО 38 “Нематеріальні активи” [20]), Загальноприйнятих принципів бухгалтерського обліку (Generally Accepted Accounting Principles – GAAP) США, в т. ч. ЗПБО 2 “Облік витрат на дослідження і розробки” [21], положень (стандартів) бухгалтерського обліку для недержавного сектору, зокрема П(С)БО 16 “Витрати” [22] і П(С)БО 8 “Нематеріальні активи” [23], та національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі, таких як НП(С)БОДС 135 “Витрати” [24] та НП(С)БОДС 122 “Нематеріальні активи” [25].

Критичний постатейний аналіз і поглиблене дослідження чинної редакції Типового положення показав, що до нього потрібно внести низку змін як змістового, так і технічного характеру з метою уточнення термінології, врегулювання розбіжностей із національним законодавством, приведення положення у відповідність із сучасною нормативно-правовою базою бухгалтерського обліку в державному секторі.

Так, у п. 3 постанови № 830, котрою затверджене Типове положення, зауважується: “дія цієї постанови не поширюється на госпрозрахункові підприємства і організації”, а п. 3 Типового положення встановлює єдині методичні

засади визначення собівартості в організаціях, які їх виконують, незалежно від форми власності й господарювання. З огляду на це потребує врегулювання сфера дії норм Типового положення (суб'єкти державного сектору або всі суб'єкти господарювання незалежно від форм власності), що окреслить сферу застосування нормативно-правових актів відповідного кола діяльності суб'єктів господарювання при внесенні до нього пропонованих змін.

Типове положення розроблене й ґрунтується на засадах низки нормативно-правових документів, які втратили чинність або фактично не використовуються, а саме: Закону України “Про оподаткування прибутку підприємств” (втратив чинність у 2011 р. на підставі Податкового кодексу України [26]); Правил застосування Закону України “Про оподаткування прибутку підприємств”; Положення про організацію бухгалтерського обліку і звітності в Україні, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 03.04.1993 № 250 (втратило чинність у 2000 р.).

Назва чинного Типового положення визначає тематику (предмет) його регулювання – НДДКР. Однак, згідно зі ст. 1 Закону України “Про наукову і науково-технічну діяльність”, НДДКР належать до основних видів наукової (науково-технічної) роботи [3]. Таким чином, НДДКР – це неповний перелік видів наукових (науково-технічних) робіт, що характерні для наукової й науково-технічної діяльності та визнаються чинним законодавством. У свою чергу, термін “наукова (науково-технічна) робота” тлумачиться в законі як наукові дослідження та науково-технічні (експериментальні) розробки. Основними видами наукової діяльності визнаються фундаментальні й прикладні наукові дослідження, а науково-технічної діяльності – прикладні наукові дослідження та науково-технічні (експериментальні) розробки (рисунок). Вочевидь, ключовими й узагальнюючими видами діяльності, відповідно до зазначеного закону, є наукові дослідження (фундаментальні та прикладні) й науково-технічні (експериментальні) розробки.

Аналогічний підхід застосовується в Керівництві Фраскати [17] і ЗПБО 2 “Облік витрат на дослідження і розробки” [21], згідно з котрими наукові дослідження та розробки (англомовний еквівалент – *Research and Development, R&D*) мають три складові: фундаментальні дослідження, прикладні дослідження й розробки.

Методологічні положення зі статистики наукової та науково-технічної діяльності [18] із метою надання порівнянних даних щодо наукових досліджень і розробок із країнами ЄС, враховуючи рекомендації Керівництва Фраскати, у вітчизняних статистичних нормативно-правових актах і документах вживають термін “наукові дослідження і розробки” (НДіР, R&D).

Оскільки результатом наукових досліджень і розробок може бути створення об'єктів інтелектуальної власності у вигляді винаходів, корисних моделей, промислових зразків тощо, при обґрунтуванні предмета регламентації Типовим положенням необхідно враховувати стандарти бухгалтерського обліку нематеріальних активів, у контексті яких визначено єдиний підхід до термінології у сфері науки й техніки. Так, НП(С)БОДС 122 “Нематеріальні

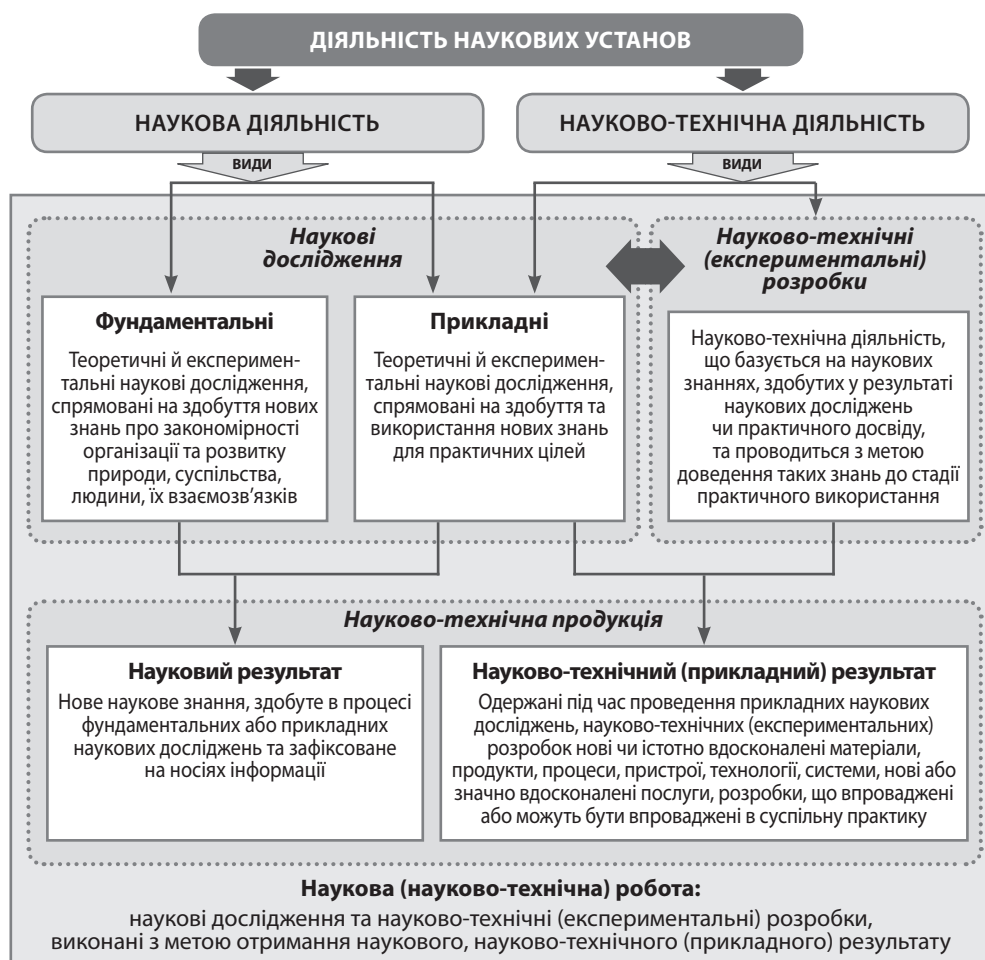


Рис унок. Структура наукової (науково-технічної) роботи

Складено за: Про наукову і науково-технічну діяльність : закон України від 26.11.2015 № 848-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/848-19>.

активи” [25], МСБО 38 “Нематеріальні активи” [20], П(С)БО 8 “Нематеріальні активи” [23] в системі понять і термінів ідентифікують дослідження та розробки.

Таким чином, з огляду на положення й термінологію відповідних вітчизняних і міжнародних стандартів та норми Закону України “Про наукову і науково-технічну діяльність”, а також на те, що закон має вищу юридичну силу порівняно з іншими розглянутими підзаконними нормативно-правовими актами, доходимо висновку: назва Типового положення та предмет його регулювання повинні бути змінені, а саме замість НДДКР варто вживати словосполучення “наукові дослідження й науково-технічні (експериментальні) розробки” (далі – НДНТ(Е)Р), що за сутністю та змістом ідентично R&D. Оновлена назва виглядатиме так: “Типове положення з планування,

обліку витрат і калькулювання собівартості наукових досліджень та науково-технічних (експериментальних) розробок”. Це відповідатиме низці нормативно-правових документів із провадження наукової й науково-технічної діяльності, а також сприятиме уніфікації підходів до визнання досліджень і розробок на вітчизняному та світовому наукових просторах.

Ряд інших дефініцій Типового положення не узгоджуються з їх сучасною законодавчою інтерпретацією. Так, термін “основні фонди” слід замінити терміном “основні засоби”, згідно з Податковим кодексом України, П(С)БО 7 “Основні засоби” [27] і НП(С)БОДС 121 “Основні засоби” [28]; потребує перегляду назва статті “Накладні витрати”, оскільки в п. 5 розділу IV НП(С)БОДС 135 “Витрати” [24] і п. 15 П(С)БО 16 “Витрати” [22] вживається поняття “загальновиробничі витрати”; назва елемента витрат “Амортизація основних фондів та нематеріальних активів” має бути скорочена до першого слова (див. П(С)БО 16 “Витрати” і НП(С)БОДС 135 “Витрати”); замість терміна “галузі народного господарства” має бути “галузі економіки”, згідно із Законом України “Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо вдосконалення управління об’єктами державної власності” від 13.03.2012 № 4498-VI [29]; термін “експериментальні виробництва” потрібно замінити поняттям “дослідне виробництво”, відповідно до Закону України “Про наукову і науково-технічну діяльність”.

Стаття 5 Типового положення містить перелік витрат, що включаються в собівартість, котрий не регламентований жодним іншим законодавчим актом. Детальний список видів робіт, які входять (або не входять) до складу досліджень і розробок, наведено в розділі II Методологічних положень зі статистики наукової та науково-технічної діяльності у редакції від 12.09.2016 [18]. Проте в цьому документі, на відміну від Типового положення, визначено різні підходи до класифікації й групування витрат, до деталізації їх складових і порядку віднесення окремих видів витрат до собівартості. Виходячи з нового Закону України “Про наукову і науково-технічну діяльність” (у редакції 2016 р.), норм ДСТУ (чинні з 1991 р.), Методологічних положень зі статистики наукових досліджень і розробок (у редакції 2016 р.), що ґрунтуються на Керівництві Фраскати (2015 р.), міжнародних стандартів обліку та європейських підходів до структури витрат у частині грантових договорів, необхідно узгодити на законодавчому рівні перелік витрат, що можуть включатися в собівартість НДНТ(Е)Р із урахуванням технології науково-дослідного процесу та видів наукової (науково-технічної) роботи для різних сфер діяльності суб’єктів господарювання.

Витрати, що відносяться до собівартості НДНТ(Е)Р, групуються відповідно до їх економічного змісту за елементами витрат (табл. 1), підходи до термінології яких, вочевидь, потребують уніфікації.

У вітчизняному законодавстві (НП(С)БОДС 135 “Витрати”, п. 4, і П(С)БО 16 “Витрати”, п. 4) наводиться визначення терміна “елемент витрат”, однак із метою гармонізації нової редакції Типового положення зі стандартами бухгалтерського обліку доцільно уточнити цей термін для сфери науки й тех-

Таблиця 1. Класифікація елементів витрат у чинному законодавстві

| Типове положення (п. 7 розділу “Склад і класифікація витрат на виконання НДДКР”) | НП(С)БОДС 135 “Витрати” (п. 2 розділу II “Класифікація витрат”) | П(С)БО 16 “Витрати” (п. 21 розділу “Склад витрат”) |
|---|---|---|
| Матеріальні витрати (з вирахуванням вартості зворотних відходів) | Матеріальні витрати | Матеріальні затрати |
| Витрати на оплату праці | Оплата праці | Витрати на оплату праці |
| Відрахування на соціальні заходи | Відрахування на соціальні заходи | Відрахування на соціальні заходи |
| Амортизація основних фондів та нематеріальних активів | Амортизація | Амортизація |
| – | Фінансові витрати | – |
| Інші витрати | Інші витрати за обмінними операціями | Інші операційні витрати |

Складено за: Типове положення з планування, обліку і калькулювання собівартості науково-дослідних та дослідно-конструкторських робіт : затв. постановою Кабінету Міністрів України від 20.07.1996 № 830. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/830-96-%D0%BF>; Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16. Витрати : затв. наказом Міністерства фінансів України від 31.12.1999 № 318. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00>; Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 135. Витрати : затв. наказом Міністерства фінансів України від 18.05.2012 № 568. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0903-12>.

ніки, трактуючи його як сукупність економічно однорідних витрат на проведення окремого наукового дослідження та науково-технічної (експериментальної) розробки.

Згідно з Типовим положенням, до елементу “Матеріальні витрати” належить та, відповідно, може бути включена в собівартість НДНТ(Е)Р така категорія витрат, як податки і платежі, що не передбачені НП(С)БОДС 135 “Витрати” у складі цього елементу. Втім, питання врахування податків і платежів у собівартості потребує врегулювання, оскільки, відповідно до Рекомендацій зі співставлення субрахунків бухгалтерського обліку доходів та витрат з кодами бюджетної класифікації, наданих у листі Міністерства фінансів України від 30.12.2016 № 31-11420-06-5/37851 [30], сплата податкових, неподаткових та інших платежів на безповоротній основі, справляння яких передбачено законодавством, що здійснюється за КЕКВ 2800 “Інші поточні видатки”, належить до витрат за необмінними операціями. Разом із тим до складових, котрі формують собівартість НДНТ(Е)Р, входять елементи витрат (оплата праці, відрахування на соціальні заходи, матеріальні витрати), які відносяться до обмінних операцій. Однак при актуалізації Типового положення необхідно врахувати, що немає інших джерел покриття податкових витрат, окрім включення їх у собівартість, але у складі елементу “Інші витрати”.

Відповідно до Типового положення, до елементу “Матеріальні витрати” належить також вартість використовуваної природної сировини в частині відрахувань для покриття витрат на геологічні розвідки й розшуки корис-

них копалин, на рекультивацію земель, включаючи витрати на оплату таких робіт, що виконуються спеціалізованими організаціями. На нашу думку, цей вид витрат доцільно видалити з Типового положення, оскільки вони мають ознаки галузевого характеру та можуть бути враховані в галузевих методичних рекомендаціях. Окрім того, наразі питання нормування таких витрат не врегульоване законодавчо: хоча постановою Кабінету Міністрів України “Про затвердження Програми діяльності Кабінету Міністрів України” від 09.12.2014 № 695 [31] передбачено скасування з 1 січня 2019 р. відповідних численних державних стандартів СРСР 1981–1986 рр., вони досі вважаються чинними, а нові нормативно-правові документи (станданти) ще не прийнято.

Також потребують узгодження з нормами Податкового кодексу України прописані в Типовому положенні, але вже скасовані види податків і платежів: 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, котрі регулюються розділом IX Податкового кодексу України, зокрема статтями 255 та 256; платежі за викиди і скиди забруднюючих речовин у навколишнє природне середовище, розміщення відходів та інші види шкідливого впливу в межах встановлених лімітів, які регулюються розділом 8 Податкового кодексу.

Зазначені види витрат (податкові платежі) необхідно виключити зі складу елементу “Матеріальні витрати” Типового положення та віднести до елементу “Інші витрати” згідно з П(С)БО 16 “Витрати” і НП(С)БОДС 135 “Витрати”. Водночас витрати на оплату послуг сторонніх підприємств, установ і організацій пожежної та сторожової охорони потрібно виключити з елементу витрат “Інші витрати” та віднести до елементу “Матеріальні витрати” (відповідно до п. 2 НП(С)БОДС 135 “Витрати”).

Не узгоджується з п. 8 розділу II НП(С)БОДС 123 “Запаси” [32] і Методичними рекомендаціями до нього (пункти 5, 8 розділу II) [33] визначений у Типовому положенні порядок формування собівартості запасів у частині визнання транспортно-заготівельних витрат, операцій із тарою та зворотними відходами. Потребують актуалізації методи оцінки запасів, котрі необхідно доповнити методом за справедливою вартістю, що відповідає п. 2 розділу IV Методичних рекомендацій до НП(С)БОДС 123 “Запаси”. Згідно з Типовим положенням, знос малоцінних і швидкозношуваних предметів, які перебувають в експлуатації, щомісяця відноситься на відповідні статті витрат, що суперечить НП(С)БОДС 123 “Запаси”, оскільки на такі предмети знос не нараховується.

Однією з вагомих складових витрат на виконання НДНТ(Е)Р є витрати, які включаються в елемент “Оплата праці”, що враховують виплату основної (ст. 10 Типового положення) й додаткової (ст. 12) заробітної плати. Проте перелік витрат, віднесених до основної заробітної плати (пункти 3, 5–10, 13, 14,

18, 21, 26 ст. 10 Типового положення), не відповідає нормам ст. 2 Закону України “Про оплату праці” [34] та пунктам 2.1–2.3 розділу 2 Інструкції зі статистики заробітної плати від 13.01.2004 № 5 [35], оскільки витрати належать до додаткової заробітної плати.

До витрат на заробітну плату, відповідно до Типового положення, можна відносити плату за виконану роботу штатним працівникам і працівникам, які не перебувають у штаті організації та виконують роботи (надають послуги) згідно з договором цивільно-правового характеру, включаючи договір підяду. Однак Інструкція зі статистики заробітної плати визнає можливість віднесення до фонду основної заробітної плати витрат за договорами підяду (за винятком фізичних осіб – суб’єктів підприємницької діяльності) за умови, що розрахунки проводяться підприємством безпосередньо з працівниками, котрі не перебувають у штаті. Аналогічна позиція визначена в Інструкції щодо застосування економічної класифікації видатків бюджету, затвердженої наказом Міністерства фінансів України від 12.03.2012 № 333 [36], котра дозволяє здійснювати оплату праці за цивільно-правовими договорами, в т. ч. підяду: “винагороди та інші виплати, нараховані працівникам, які не перебувають у штаті установи (організації), відповідно до умов цивільно-правового договору (за винятком суб’єктів господарювання) здійснюють за КЕКВ 2111 “Заробітна плата”.

Тобто зазначені нормативно-правові документи дозволяють відносити до витрат на заробітну плату витрати за цивільно-правовими договорами в разі дотримання таких умов, котрі мають бути враховані при актуалізації Типового положення: по-перше, працівники не повинні перебувати в штаті; по-друге, розрахунки слід проводити безпосередньо з працівниками, що не перебувають у штаті; по-третє, договір має укладатися не з фізичною особою – суб’єктом підприємницької діяльності.

Крім того, Типове положення передбачає використання натуральної оплати працівникам. Але з метою дотримання норм ст. 23 Закону України “Про оплату праці” варто врахувати, що “заробітна плата працівників підприємств на території України виплачується у грошових знаках, що мають законний обіг на території України. Виплата заробітної плати у формі боргових зобов’язань і розписок або у будь-якій іншій формі забороняється” [34]. Водночас колективним договором як виняток може бути передбачено часткову виплату заробітної плати натурою (за цінами, не більшими від собівартості) в розмірі, що не перевищує 30 % нарахованої за місяць, у тих галузях або за тими професіями, де така виплата, еквівалентна за вартістю оплаті праці в грошовому виразі, є звичайною чи бажаною для працівників, окрім товарів, перелік яких визначено Постановою Кабінету Міністрів України “Про перелік товарів, не дозволених для виплати заробітної плати натурою” від 03.04.1993 № 244 [37].

Потребують змін статті Типового положення, котрими до елементу “Відрахування на соціальні заходи” віднесено: відрахування на державне (обов’язкове) соціальне страхування, включаючи відрахування на обов’язкове

медичне страхування, на державне (обов'язкове) пенсійне страхування (до Пенсійного фонду), а також на додаткове пенсійне страхування; відрахування до Фонду для здійснення заходів щодо ліквідації наслідків Чорнобильської катастрофи та соціального захисту населення й Фонду сприяння зайнятості населення. Всі зазначені підпункти не відповідають чинному законодавству, а саме Закону України “Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування” від 08.07.2010 № 2462-VI [38], згідно з яким до елементу “Відрахування на соціальні заходи” належить лише один вид відрахувань – єдиний соціальний внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування.

Крім того, Типове положення не узгоджується з НП(С)БОДС 126 “Оренда” [39] щодо порядку відображення витрат, котрі включаються в елемент “Амортизація”. Так, перший документ встановлює, що сума амортизаційних відрахувань на надані як у фінансову, так і в оперативну оренду основні засоби обчислюється орендарем. Між тим відповідно до НП(С)БОДС 126 “Оренда” нарахування амортизації об'єкта операційної оренди відображає орендодавець (п. 1 розділу V), а амортизація об'єкта фінансової оренди нараховується орендарем (п. 6 розділу II).

Потребує змін також п. 4 ст. 14 Типового положення, котрим передбачено щомісячне нарахування амортизації на нематеріальні активи та встановлено термін їх корисного використання щонайбільше 10 років безперервної експлуатації. Проте, відповідно до п. 3 розділу IV НП(С)БОДС 122 “Нематеріальні активи” [25] та п. 5 розділу IV Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку нематеріальних активів для суб'єктів державного сектору [33], нарахування амортизації нематеріальних активів (окрім права постійного користування земельною ділянкою) здійснюється на дату балансу (щокварталу або на річну дату балансу) протягом строку їх корисного використання, який встановлюється суб'єктом державного сектору при визнанні цього об'єкта активом (при зарахуванні на баланс) із урахуванням типових строків корисного використання нематеріальних активів, наведених у додатку 2 до Методичних рекомендацій щодо облікової політики суб'єкта державного сектору (наказ Міністерства фінансів України від 23.01.2015 № 11).

Пункт 15 Типового положення відносить до елементу “Інші витрати” витрати на сплату процентів із фінансових кредитів. Правомірність включення в собівартість НДНТ(Е)Р фінансових витрат для суб'єктів державного сектору регламентована НП(С)БОДС 135 “Витрати” (розділ IV) [24], згідно з котрим вони не входять до виробничої собівартості. Однак, відповідно до п. 5 розділу II НП(С)БОДС 122 “Нематеріальні активи”, фінансові витрати не включаються в первісну вартість нематеріальних активів, придбаних (створених) повністю або частково за рахунок запозичень, за винятком фінансових витрат, що відносяться до собівартості кваліфікаційних активів. Аналогічна позиція міститься в ЗПБО 2 “Облік витрат на дослідження і розробки” [21] та МСБО 23 “Витрати на позики” [19], згідно з якими суб'єкт господарювання капіталізує витрати на позики, що безпосередньо відносяться

до придбання чи виробництва кваліфікованого активу як частина собівартості цього активу. З урахуванням положень зазначених нормативно-правових актів встановлено, що витрати на проценти та інші витрати підприємства, котрі пов'язані із запозиченнями або відображають у складі фінансових витрат звітного періоду, або капіталізують, тобто включають їх суму в первісну вартість об'єкта, якщо його можна визнати кваліфікаційним активом.

Типове положення передбачає віднесення до елементу “Інші витрати” витрат на винахідництво й раціоналізацію, котрі в даному вигляді не можуть включатися в собівартість НДНТ(Е)Р, оскільки терміни “винахідництво” та “раціоналізація” відсутні в законодавстві. В Цивільному кодексі України [40] вживаються поняття “винахід” (статті 420, 459, 463–470) та “раціоналізаторські пропозиції” (статті 420, 481–484), однак вони не використовуються в Законі України “Про наукову і науково-технічну діяльність”. Отже, необхідно встановити правомірність включення цих витрат у собівартість, оскільки вони фактично підсумовують зазначені в п. 5 Типового положення види витрат та не регулюються названим законом.

Відповідно до Типового положення, витрати під час планування, обліку й калькулювання собівартості, крім елементів витрат, групуються за статтями витрат (статтями калькулювання). Групування витрат за цільовим призначенням, тобто за статтями калькулювання, показує, де саме, на які цілі та в якому обсязі використано ресурси. На жаль, у нормативно-правовій базі відсутнє визначення такого надзвичайно поширеного в науці й практиці терміна, як “стаття калькулювання”. Тому з метою забезпечення єдиного підходу до формування складу і структури статей калькулювання доцільно включити в глосарій нової редакції Типового положення визначення: стаття калькулювання – це сукупність витрат, згрупованих за цільовим призначенням, на проведення окремого наукового дослідження та науково-технічної (експериментальної) розробки в цілому або їх окремих етапів.

Імплементацию норм вітчизняних і міжнародних стандартів обліку (крім ЗПБО 2 “Облік витрат на дослідження і розробки”) неможливо застосувати щодо статей витрат (калькулювання), оскільки останні їх не визначають. В умовах збільшення участі України в міжнародних грантових проєктах, котрі деталізують суму фінансового забезпечення проєкту в розрізі таких статей, доцільно розглянути класифікацію статей витрат (калькулювання), що включаються в собівартість наукових досліджень і розробок на прикладі двох європейських документів: 1) Регламенту Комісії ЄС від 18.08.2014 № 897/2014 [41], де викладено правила реалізації програм прикордонного співробітництва, які фінансуються згідно з Регламентом ЄС № 232/2014 Європейського парламенту і Ради від 11.03.2014 про загальні положення Європейського інструменту сусідства (далі – Регламент Комісії ЄС № 897/2014); 2) Інструкції з використання гранту поширеної в Україні програми “Tempus” [42] (табл. 2).

З огляду на зазначене, Типове положення містить найширший перелік статей витрат, які концептуально здебільшого узгоджуються з міжнародни-

Таблиця 2. Перелік статей витрат (калькулювання) на наукові дослідження й розробки в нормативно-правових документах

| Типове положення | ЗПБО 2 "Облік витрат на дослідження і розробки" | Регламент Комісії ЄС № 897/2014 | Інструкція з використання гранту | Керівництво Фраскати |
|---|---|--|---|---|
| Витрати на оплату праці | Персонал | Витрати по персоналу | Витрати на утримання виконавців (персоналу) | Витрати на оплату праці внутрішніх виконавців ДІР (поточні витрати); оплата праці зовнішніх виконавців ДІР (інші поточні витрати) |
| Відрахування на соціальні заходи | - | - | - | - |
| Матеріали | Матеріали, обладнання та засоби | Вартість витратних матеріалів | - | Інші поточні витрати |
| Паливо та енергія для науково-виробничих цілей | - | - | - | - |
| Витрати на службові відрядження | - | Вартість проїзду та проживання | Витрати на проїзд і перебування | - |
| Спеціалізовані витрати для наукових (експериментальних) робіт | - | Витрати на придбання або оренду обладнання | Обладнання | - |
| Витрати на роботи, які виконують сторонні підприємства, установи та організації | Контрактні послуги | Витрати, пов'язані з контрактами | Витрати на друк і публікації | Інші поточні витрати |
| Інші витрати | - | Інші витрати | Інші витрати | Інші поточні витрати |
| Накладні витрати | Непрямі витрати | Непрямі витрати | Непрямі витрати | - |
| - | Нематеріальні активи, придбані в інших | - | - | - |
| - | - | Неприйнятні витрати | Недопустимі витрати | - |
| - | - | - | Співфінансування | Капітальні витрати |

Складено за: Типове положення з планування, обліку і калькулювання собівартості науково-дослідних та дослідно-конструкторських робіт : затв. постановою Кабінету Міністрів України від 20.07.1996 № 830. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/830-96-%D0%BE>; Frascati Manual 2015: Guidelines for Collecting and Reporting Data on Research and Experimental Development, The Measurement of Scientific, Technological and Innovation Activities. Paris: OECD Publishing, 2015. 400 p.; Accounting for Research and Development Costs: Statement of Financial Accounting Standards No. 2, October 1974. URL: <http://www.fasb.org/pdf/fas2.pdf>; Регламент Комісії ЄС про загальні положення Європейського інструменту суцільства від 18.08.2014 № 897/2014. URL: <http://www.me.gov.ua/Documents/Detail?lang=uk-UA&id=a3a0299d-3bc1-45cb-be1e-ba5725f49a90&title=Reglamentik&isSpecial=true>; Інструкція з використання гранту. URL: <http://erasmusplus.org.ua/tempus-iv/instruktsii.html>.

ми підходами (оплата праці, матеріали, обладнання, оплата послуг, накладні витрати). Регламент Комісії ЄС № 897/2014 та Інструкція з використання гранту, на відміну від Типового положення, визнають у структурі статей витрат ідентичні за змістом “неприйнятні” й “недопустимі” витрати, котрі не вважаються правовими та не підлягають фінансуванню (ПДВ, якщо тільки виконавець не зможе довести, що був не в змозі відшкодувати його згідно з чинним національним законодавством; представницькі витрати; борги й витрати на обслуговування боргу (проценти); резерви на збитки або потенційні майбутні зобов'язання тощо).

Зміст окремих статей калькулювання, що визначені Типовим положенням, потребує уточнення й коригування. Наприклад, варто уточнити фразу “включаючи будь-які види грошових і матеріальних доплат” статті “Витрати на оплату праці” щодо виключення можливих випадків часткової виплати заробітної плати натурою. У статті “Службові відрядження” необхідно вилучити витрати щодо відрядження осіб, котрі працюють за цивільно-правовими договорами, оскільки відповідно до пп. 170.9.1 п. 170.9 Податкового кодексу України [26], до складу витрат належать витрати на відрядження фізичних осіб, які перебувають у трудових відносинах з платником податків. Так, у ст. 121 Кодексу законів про працю (далі – КЗпП) [43], що регулює трудові відносини, зазначено, що право на відшкодування витрат у зв'язку зі службовими відрядженнями мають працівники підприємства. Взаємовідносини за цивільно-правовими договорами регулюються Цивільним кодексом України, на який не поширюється дія КЗпП. Номенклатура статей “Накладні витрати” має надзвичайно розгалужену специфіку та містить низку витрат, що не повинні включатися в собівартість НДНТ(Е)Р (витрати на оприлюднення річного звіту; витрати, пов'язані з набором робочої сили; представницькі витрати: організація прийомів, включаючи оплату праці обслуговуючого персоналу, в межах норм, передбачених законодавством; витрати на рекламу; витрати на виготовлення й придбання бланків цінних паперів, а також інші витрати, пов'язані з їх емісією; витрати, пов'язані з нарахуванням і виплатою дивідендів учасникам та засновникам організації (оплата повідомлень у засобах масової інформації, конвертів, послуг зв'язку тощо).

Крім того, Типовим положенням визначено відмінний від НП(С)БОДС 135 “Витрати” механізм включення в собівартість накладних витрат, що істотно впливає на її величину. Так, згідно з Типовим положенням щомісяця розподіляється загальна сума накладних витрат, тимчасом як відповідно до НП(С)БОДС 135 “Витрати” до виробничої собівартості розподіляються й відносяться лише змінні загальновиробничі та постійні розподілені загальновиробничі витрати.

Регламент Комісії ЄС № 897/2014 [41] та Інструкція з використання гранту [42] містять організаційно й економічно важливу умову щодо непрямих витрат: загальна сума непрямих витрат є фіксованою та дорівнює 7 % загальних допустимих прямих витрат. Враховуючи європейську практику для досліджень і розробок, що виконуються за рахунок державних фінансових

ресурсів, на рівні головних розпорядників бюджетних коштів доцільно встановити максимальну граничну норму статті непрямих (загальновиробничих) витрат. Такий підхід сприятиме оптимізації витрат на НДНТ(Е)Р і забезпечить ефективне використання бюджетних коштів, а також відповідатиме ідеології програмно-цільового методу, що передбачає перехід від утримання установ до фінансування результатів.

За способом віднесення на собівартість та за характером участі в процесі виробництва витрати на виконання НДНТ(Е)Р, відповідно до п. 1 розділу IV НП(С)БОДС 135 “Витрати” і п. 11 П(С)БО 16 “Витрати”, можуть бути прямими й загальновиробничими (непрямими щодо механізму включення їх у собівартість). У цих стандартах наводиться визначення прямих витрат, котре, на наш погляд, доцільно гармонізувати з особливостями сфери науки й техніки, включити в глосарій нової редакції Типового положення та запропонувати в такому трактуванні: прямі витрати – це витрати, які безпосередньо пов’язані з проведенням окремого наукового дослідження та науково-технічної (експериментальної) розробки в цілому або їх окремих етапів. З метою розроблення єдиного підходу до термінології законодавства також необхідно ввести в Типове положення й дати визначення терміна “загальновиробничі витрати”: витрати, пов’язані з управлінням і обслуговуванням виробництва, організацією виконання робіт та інші витрати, які можуть бути віднесені до вартості окремого наукового дослідження і науково-технічної (експериментальної) розробки в цілому або їх окремих етапів на підставі попереднього розподілу пропорційно визначеній базі.

Крім того, з огляду на те, що основне призначення Типового положення полягає в наданні повної, релевантної та транспарентної інформації про витрати з метою забезпечення формування економічно обґрунтованої собівартості НДНТ(Е)Р, доцільно включити термін “собівартість” у глосарій нової редакції Типового положення та навести його визначення: собівартість наукового дослідження та науково-технічної (експериментальної) розробки – це виражена в грошовій формі величина витрат наукової установи, пов’язаних із використанням природних ресурсів, сировини, матеріалів, палива, енергії, основних засобів, нематеріальних активів, трудових ресурсів, а також інших витрат на проведення окремого наукового дослідження та науково-технічної (експериментальної) розробки в цілому або їх окремих етапів.

Низка нормативно-правових документів, що регламентують процес калькулювання продукції (робіт, послуг), визначають, що собівартість може бути плановою й фактичною. З урахуванням технології науково-дослідного процесу та видів наукової (науково-технічної) роботи доцільно запропонувати включити вказані терміни в глосарій нової редакції Типового положення та навести їх визначення, що сприятиме обґрунтованості калькуляційних розрахунків: планова собівартість – це собівартість, що формується з використанням економічно обґрунтованих нормативів витрат ресурсів і розрахунків величини витрат, необхідних у плановому періоді для проведення окремого наукового дослідження та науково-технічної (експеримен-

тальної) розробки в цілому або їх окремих етапів; фактична собівартість – це собівартість, що включає витрати виконавця окремого наукового дослідження та науково-технічної (експериментальної) розробки в поточному (звітному) році на їх проведення в цілому або окремих етапів, відповідно до П(С)БО, НП(С)БОДС і Типового положення.

Одним із ключових чинників забезпечення об'єктивності й достовірності формування собівартості є визначення об'єкта калькулювання. Згідно з п. 26 чинного Типового положення, об'єктом планування, обліку, калькулювання є НДДКР у цілому або їх окремі теми (етапи). Вочевидь, це визначення потребує актуалізації з урахуванням термінології Закону України “Про наукову і науково-технічну діяльність” і може бути інтерпретоване як “наукове дослідження та науково-технічна (експериментальна) розробка в цілому або їх окремі етапи”.

Посилення термінологічного апарату законодавства сприятиме правильній побудові структури витрат для планування, обліку й калькулювання собівартості, визначить універсальні конституційні засади ціноутворення та забезпечить єдині принципи й методичні підходи до процесів планування, обліку витрат і калькулювання собівартості НДНТ(Е)Р.

Варто зауважити: собівартість фактично є одним із видів оцінки, що застосовується в бухгалтерському обліку. Собівартість НДНТ(Е)Р являє собою вартісну оцінку величини витрат наукової установи, пов'язаних із використанням різних ресурсів на проведення окремого наукового дослідження та розробки в цілому або їх окремих етапів, завдань тощо.

Вочевидь, собівартість повинна стати конституційним показником для визначення обсягів державного фінансування та встановлення договірної ціни на проведення НДНТ(Е)Р. Особливого значення така концепція набуває в умовах використання державних фінансових ресурсів на виконання бюджетних програм з досліджень і розробок, витрати на котрі повинні забезпечувати досягнення результативних показників реалізації бюджетної програми, що сприятиме впровадженню програмно-цільового методу в бюджетному процесі.

З цього приводу в наукових публікаціях наголошується: “дослідження нормативно-правового забезпечення запровадження програмно-цільового методу в бюджетному процесі засвідчило, що жоден із чинних документів не містить вимог щодо застосування показника собівартості державних послуг, які надаються в рамках виконання бюджетної програми” [44, с. 67]. “Собівартість у цьому аспекті є універсальним критерієм. Вона у поелементному та постатейному розрізах дає необхідну методологічну основу для визначення складу та методики розрахунку витрат, сама по собі є показником продукту й підґрунтям для визначення показників ефективності і якості” [44, с. 73, 74].

Так, бюджетна програма “Дослідження, наукові та науково-технічні розробки, виконання робіт за державними цільовими програмами та державним замовленням, підготовка наукових кадрів, фінансова підтримка розвит-

ку наукової інфраструктури, наукових об'єктів, що становлять національне надбання" (КПКВ 2201040) серед результативних показників затрат, продукту, ефективності та якості бюджетної програми не містить показника собівартості. Відсутній цей показник і у формах як бюджетної, так і фінансової звітності. Підтвердженням цьому є зміст інформації щодо здійснених видатків на наукові дослідження та розробки за бюджетною програмою 2201040, котра відображається у двох формах бюджетної звітності залежно від джерела покриття витрат: загальний фонд – Звіт про надходження та використання коштів загального фонду (форми № 2д, № 2м) – інформація про отримані й використані бюджетні асигнування загального фонду в розрізі КЕКВ 2281 та/або 3000; спеціальний фонд – Звіт про надходження і використання коштів, отриманих як плата за послуги (форми № 4-1д, № 4-1м) – дані про отримані та використані надходження спеціального фонду в розрізі КЕКВ 2281 та/або 3000. Інформація щодо здійснених видатків на наукові дослідження й розробки за бюджетною програмою 2201040 розміщується у формі фінансової звітності № 2-дс "Звіт про фінансові результати" загальною сумою з наростаючим підсумком із початку фінансового року в розрізі обмінних і необмінних операцій (розділ I "Фінансовий результат діяльності") та за економічними елементами (розділ IV "Елементи витрат за обмінними операціями").

Отже, розкриття інформації про показник собівартості НДНТ(Е)Р не передбачено у формах фінансової й бюджетної звітності наукових установ та не ідентифіковано у складі результативних показників виконання бюджетних програм. Це означає, що показник собівартості не пов'язаний із фінансовим результатом діяльності наукових установ. З огляду на необхідність забезпечення прозорості й відкритості діяльності суб'єктів державного сектору, слід забезпечити розкриття інформації про показник собівартості у формах бюджетної та фінансової звітності, а також забезпечити його порівнянність із бюджетною програмою, що сприятиме впровадженню програмно-цільового методу в бюджетному процесі.

Підсумовуючи викладене, доходимо таких висновків. Ключовим, стратегічним елементом управління використанням фінансових ресурсів на наукові дослідження й науково-технічні (експериментальні) розробки є належне методичне забезпечення планування та обліку витрат на їх виконання й калькулювання собівартості.

У результаті критичного постатейного аналізу й поглибленого дослідження чинної редакції Типового положення з планування, обліку і калькулювання собівартості науково-дослідних та дослідно-конструкторських робіт [12] виявлено досить істотні відмінності між класифікацією, оцінкою й визнанням витрат за НП(С)БОДС, П(С)БО, МСБО та GAAP USA, що в підсумку викривляють дані обліку й помітно впливають на показник собівартості. Така ситуація негативно позначається на механізмі фінансування наукових досліджень і науково-технічних (експериментальних) розробок, нівелює результативні показники діяльності наукових установ та виконан-

ня бюджетних програм. Вочевидь, Типове положення потребує актуалізації й конструктивних змін, спрямованих на уточнення термінології, врегулювання розбіжностей із чинним законодавством, приведення у відповідність із сучасною вітчизняною та міжнародною нормативно-правовою базою бухгалтерського обліку в державному секторі.

Оновлене Типове положення повинне стати об'єктивним інструментом для отримання достовірної, повної й релевантної інформації про витрати наукової установи загалом і собівартість окремих видів наукових (науково-технічних) робіт. Актуалізація цього документа та його гармонізація з вітчизняним і міжнародним нормативно-правовим полем забезпечить уніфікацію підходів до методології й методики ціноутворення наукових досліджень та науково-технічних (експериментальних) розробок, сприятиме ефективному й раціональному управлінню ресурсами суб'єктів наукової діяльності, забезпечить визначення обґрунтованих обсягів фінансування наукової та науково-технічної діяльності, в т. ч. за рахунок бюджетних коштів.

Список використаних джерел

1. Про Стратегію сталого розвитку "Україна-2020" : указ Президента України від 12.01.2015 № 5/2015. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/5/2015>.
2. Середньостроковий план пріоритетних дій Уряду до 2020 року : затв. розпорядженням Кабінету Міністрів України від 03.04.2017 № 275-р. URL: <https://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/275-2017-%D1%80>.
3. Про наукову і науково-технічну діяльність : закон України від 26.11.2015 № 848-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/848-19>.
4. Офіційний веб-сайт Державної служби статистики України. URL: <http://www.ukrstat.gov.ua/>.
5. Стратегія інноваційного розвитку України на період до 2030 року : проект. URL: <https://mon.gov.ua/storage/app/media/gromadske-obgovorennya/2018/10/22/innovatsiyonogorozvitku-ukraini.pdf>.
6. Дорожня карта інтеграції України до Європейського дослідницького простору (ERA-UA) : схвал. рішенням колегії Міністерства освіти і науки України від 22.03.2018 № 3/1-7. URL: <https://mon.gov.ua/storage/app/media/kolegiya-ministerstva/2018/05/1-dorozhnya-karta-integratsii-ukraini-do-evro.pdf>.
7. Методичні підходи до визначення собівартості соціальних послуг у контексті запровадження соціальних стандартів та НП(С)БОДС 135 "Витрати" в Україні / Л. Г. Ловінська, О. І. Чуркіна, Л. В. Гапоненко, Н. І. Сушко. *Фінанси України*. 2016. № 3. С. 101–115.
8. *Джога Р. Т., Свірко С. В., Сінельник А. М.* Бухгалтерський облік у бюджетних установах : підручник / за заг. ред. Р. Т. Джоги. Київ : КНЕУ, 2003. 483 с.
9. *Ловінська Л. Г., Калюга Є. В.* Методологічні аспекти обліку собівартості продукції суб'єктів державного сектора. *ScienceRise*. 2015. № 9/1 (14). С. 24–28.
10. *Свірко С. В.* Ціноутворення як елемент підсистеми управлінського обліку бюджетних установ. *Вчені записки*. 2016. Вип. 17. С. 164–170.
11. *Хорунжак Н. М.* Облік в управлінні витратами бюджетних установ : монографія. Тернопіль : ТНЕУ, 2015. 238 с.
12. Типове положення з планування, обліку і калькулювання собівартості науково-дослідних та дослідно-конструкторських робіт : затв. постановою Кабінету Міністрів України від 20.07.1996 № 830. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/830-96-%D0%BF>.
13. СОУ НАН 73.1-001:2011. Організація і проведення науково-дослідних робіт : стандарт НАН України : затв. рішенням Президії НАН України від 28.12.2011 № 844. URL: <http://www1.nas.gov.ua/infrastructures/Legaltexts/nas/2011/directions/Pages/844.aspx>.

14. ДСТУ 3278-95. Система розроблення та поставлення продукції на виробництво. Основні терміни та визначення : державний стандарт України. URL: http://online.budstandart.com/ua/catalog/doc-page.html?id_doc=63837.

15. ДСТУ 3974-2000. Система розроблення та поставлення продукції на виробництво. Правила виконання дослідно-конструкторських робіт : державний стандарт України. URL: http://online.budstandart.com/ua/catalog/doc-page.html?id_doc=67207.

16. ДСТУ 3008:2015. Інформація та документація. Звіти у сфері науки і техніки. Структура та правила оформлення : державний стандарт України. URL: http://online.budstandart.com/ua/catalog/doc-page.html?id_doc=64463.

17. Frascati Manual 2015: Guidelines for Collecting and Reporting Data on Research and Experimental Development, The Measurement of Scientific, Technological and Innovation Activities. Paris : OECD Publishing, 2015. 400 p.

18. Методологічні положення зі статистики наукової та науково-технічної діяльності : затв. наказом Державної служби статистики України від 22.11.2011 № 312. URL: http://www.ukrstat.gov.ua/metod_polog/metod_doc/2011/312/312.htm.

19. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 23. Витрати на позики. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_042.

20. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 38. Нематеріальні активи. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_050.

21. Accounting for Research and Development Costs: Statement of Financial Accounting Standards No. 2, October 1974. URL: <http://www.fasb.org/pdf/fas2.pdf>.

22. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16. Витрати : затв. наказом Міністерства фінансів України від 31.12.1999 № 318. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00>.

23. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8. Нематеріальні активи : затв. наказом Міністерства фінансів України від 18.10.1999 № 242. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0750-99>.

24. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 135. Витрати : затв. наказом Міністерства фінансів України від 18.05.2012 № 568. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0903-12>.

25. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 122. Нематеріальні активи : затв. наказом Міністерства фінансів України від 12.10.2010 № 1202. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1018-10>.

26. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.

27. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7. Основні засоби : затв. наказом Міністерства фінансів України від 27.04.2000 № 92. URL: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00>.

28. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 121. Основні засоби : затв. наказом Міністерства фінансів України від 12.10.2010 № 1202. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1017-10>.

29. Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо вдосконалення управління об'єктами державної власності : закон України від 13.03.2012 № 4498-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/4498-17>.

30. Щодо використання в роботі : лист Міністерства фінансів України від 30.12.2016 № 31-11420-06-5/37851. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v1420201-16/print>.

31. Про затвердження Програми діяльності Кабінету Міністрів України : постанова Кабінету Міністрів України від 09.12.2014 № 695. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/695-2014-%D0%BF>.

32. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 123. Запаси : затв. наказом Міністерства фінансів України від 12.10.2010 № 1202. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1019-10>.

33. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку нематеріальних активів для суб'єктів державного сектору : затв. наказом Міністерства фінансів України від 23.01.2015 № 11. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0011201-15>.

34. Про оплату праці : закон України від 24.03.1995 № 108/95-ВР. URL: <https://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/108/95-%D0%B2%D1%80>.
35. Інструкція зі статистики заробітної плати : затв. наказом Державного комітету статистики України від 13.01.2004 № 5. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0114-04>.
36. Інструкція щодо застосування економічної класифікації видатків бюджету : затв. наказом Міністерства фінансів України від 12.03.2012 № 333. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0456-12>.
37. Про перелік товарів, не дозволених для виплати заробітної плати натурою : постановою Кабінету Міністрів України від 03.04.1993 № 244. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/244-93-%D0%BF>.
38. Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування : закон України від 08.07.2010 № 2462-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2464-17>.
39. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 126. Оренда : затв. наказом Міністерства фінансів України від 24.12.2010 № 1629. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0091-11>.
40. Цивільний кодекс України від 16.01.2003 № 435-IV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/435-15>.
41. Регламент Комісії ЄС про загальні положення Європейського інструменту суцідства від 18.08.2014 № 897/2014. URL: <http://www.me.gov.ua/Documents/Detail?lang=uk-UA&id=a3a0299d-3bc1-45cb-be1e-ba5725f49a90&title=Reglamentik&isSpecial=true>.
42. Інструкція з використання гранту. URL: <http://erasmusplus.org.ua/tempus-iv/instruktsii.html>.
43. Кодекс законів про працю України : закон України від 10.12.1971 № 322-VIII (у редакції від 11.10.2018). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/322-08>.
44. Ловінська Л. Г. Собівартість послуг державного сектору України в контексті реформи фінансового управління. *Фінанси України*. 2017. № 8. С. 58–79. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Fu_2017_8_5.

References

1. President of Ukraine. (2015). *About the Strategy of sustainable development "Ukraine-2020"* (Order No. 5/2015, January 12). Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/5/2015> [in Ukrainian].
2. Cabinet of Ministers of Ukraine. (2017). *Medium-term plan of priority actions of the Government by 2020* (Decree No. 275-p, April 3). Retrieved from <https://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/275-2017-%D1%80> [in Ukrainian].
3. Verkhovna Rada of Ukraine. (2015). *About scientific and scientific-technical activity* (Act No. 848-VIII, November 26). Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/848-19> [in Ukrainian].
4. State Statistics Service of Ukraine. (n. d.). Retrieved from <http://www.ukrstat.gov.ua/> [in Ukrainian].
5. Cabinet of Ministers of Ukraine. (2018). *Strategy of innovation development of Ukraine for the period up to 2030* (Draft Decree). Retrieved from <https://mon.gov.ua/storage/app/media/gromadske-obgovorennya/2018/10/22/innovatsiyного-rozvitku-ukraini.pdf> [in Ukrainian].
6. Ministry of Education and Science of Ukraine. (2018). *Road map of Ukraine's integration into the European research area (ERA-UA)* (Decree No. 3/1-7, March 22). Retrieved from <https://mon.gov.ua/storage/app/media/kolegiya-ministerstva/2018/05/1-dorozhnyakarta-integratsii-ukraini-do-evro.pdf> [in Ukrainian].
7. Lovinska, L. H., Churkina, O. I., Haponenko, L. V., & Sushko, N. I. (2016). Methodological approaches to social services costing in the context of implementing social standards and NPSAS 135, "Costs" in Ukraine. *Finance of Ukraine*, 3, 101–115 [in Ukrainian].
8. Dzhoha, R. T., Svirko, S. V., & Sinelnyk, L. M. (2003). *Accounting in budgetary institutions*. Kyiv: KNEU [in Ukrainian].

9. Lovinska, L. H., Kaliuha, Ye. V. (2015). Methodological aspects of accounting for the cost of production of public sector entities. *ScienceRise*, 9/1 (14), 24–28 [in Ukrainian].

10. Svirko, S. V. (2016). Pricing as an element of subsystem management accounting budgetary institution. *Scientists note*, 17, 164–170 [in Ukrainian].

11. Khorunzhak, N. M. (2015). *Accounting in the management of expenditures of budgetary institutions*. Ternopil: TNEU [in Ukrainian].

12. Cabinet of Ministers of Ukraine. (1996). *Typical position on the planning, accounting and calculation of the cost of research and development work* (Decree No. 830, July 20). Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/830-96-%D0%BF> [in Ukrainian].

13. The National Academy of Sciences of Ukraine. (2011). *Organization and conducting of research works: standard* (Decree No. 844, December 28). Retrieved from <http://www1.nas.gov.ua/infrastructures/Legaltexts/nas/2011/directions/Pages/844.aspx> [in Ukrainian].

14. State Enterprise “Scientific-research Institute for Metrology of Measurement and Control Systems”. (1995). *DSTU 3278-95. System of development and delivery of products for production. Basic terms and definitions: the state standard of Ukraine*. Retrieved from http://online.budstandart.com/ua/catalog/doc-page.html?id_doc=63837 [in Ukrainian].

15. State Center of Critical Technologies “Microtech”. (2000). *DSTU 3974-2000. System of development and delivery of products for production. Rules for performing research and development works: the state standard of Ukraine*. Retrieved from http://online.budstandart.com/ua/catalog/doc-page.html?id_doc=67207 [in Ukrainian].

16. Ukrainian Institute of Scientific, Technical and Economic Information. (2015). *DSTU 3008:2015. Information and documentation. Reports in the field of science and technology. Structure and rules of registration: the state standard of Ukraine*. Retrieved from http://online.budstandart.com/ua/catalog/doc-page.html?id_doc=64463 [in Ukrainian].

17. OECD. (2015). *Frascati Manual 2015: Guidelines for Collecting and Reporting Data on Research and Experimental Development, The Measurement of Scientific, Technological and Innovation Activities*. Paris: OECD Publishing.

18. State Statistics Service of Ukraine. (2011). *Methodological provisions on statistics of scientific and technical activities* (Order No. 312, November 22). Retrieved from http://www.ukrstat.gov.ua/metod_polog/metod_doc/2011/312/312.htm [in Ukrainian].

19. IFRS. (2012). *International Accounting Standard 23. Borrowing Costs*. Retrieved from https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_042 [in Ukrainian].

20. IFRS. (2012). *International Accounting Standard 38. Intangible Assets*. Retrieved from https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_050 [in Ukrainian].

21. Financial Accounting Standards Board. (1974, October). *Accounting for Research and Development Costs: Statement of Financial Accounting Standards No. 2*. Retrieved from <http://www.fasb.org/pdf/fas2.pdf>.

22. Ministry of Finance of Ukraine. (1999). *Regulation (Standard) of Accounting 16. Costs* (Order No. 318, December 31). Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00> [in Ukrainian].

23. Ministry of Finance of Ukraine. (1999). *Regulation (Standard) of Accounting 8. Intangible Assets* (Order No. 242, October 18). Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0750-99> [in Ukrainian].

24. Ministry of Finance of Ukraine. (2012). *National Regulation (Standard) of Public Sector Accounting 135. Costs* (Order No. 568, May 18). Retrieved from <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0903-12> [in Ukrainian].

25. Ministry of Finance of Ukraine. (2010). *National Regulation (Standard) of Public Sector Accounting 122. Intangible Assets* (Order No. 1202, October 12). Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1018-10> [in Ukrainian].

26. Verkhovna Rada of Ukraine. (2010). *Tax Code of Ukraine* (Act No. 2755-VI, December 2). Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> [in Ukrainian].

27. Ministry of Finance of Ukraine. (2000). *Regulation (Standard) of Accounting 7. Fixed Assets* (Order No. 92, April 27). Retrieved from <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00> [in Ukrainian].

28. Ministry of Finance of Ukraine. (2010). *National Regulation (Standard) of Public Sector Accounting 121. Fixed Assets* (Order No. 1202, October 12). Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1017-10> [in Ukrainian].
29. Verkhovna Rada of Ukraine. (2012). *On amendments to certain Legislative Acts of Ukraine on improving the management of state-owned objects* (Act No. 4498-VI, March 13). Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/4498-17> [in Ukrainian].
30. Ministry of Finance of Ukraine. (2016). *Concerning the use in work* (Letter No. 31-11420-06-5/37851, December 30). Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v1420201-16/print> [in Ukrainian].
31. Cabinet of Ministers of Ukraine. (2014). *On approval of the Program of activities of the Cabinet of Ministers of Ukraine* (Decree No. 695, December 9). Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/695-2014-%D0%BF> [in Ukrainian].
32. Ministry of Finance of Ukraine. (2010). *National Regulation (Standard) of Public Sector Accounting 123. Stocks* (Order No. 1202, October 12). Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1019-10> [in Ukrainian].
33. Ministry of Finance of Ukraine. (2015). *Methodological recommendations for accounting of intangible assets for public sector entities* (Order No. 11, January 23). Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0011201-15> [in Ukrainian].
34. Verkhovna Rada of Ukraine. (1995). *About payment of labor* (Act No. 108/95-BP, March 24). Retrieved from <https://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/108/95-%D0%B2%D1%80> [in Ukrainian].
35. State Statistics Service of Ukraine. (2004). *Instruction on wage statistics* (Order No. 5, January 13). Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0114-04> [in Ukrainian].
36. Ministry of Finance of Ukraine. (2012). *Instruction on the application of the economic classification of budget expenditures* (Order No. 333, March 12). Retrieved from <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0456-12> [in Ukrainian].
37. Cabinet of Ministers of Ukraine. (1993). *About the list of goods not allowed for payment of wages in kind* (Decree No. 244, April 3). Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/244-93-%D0%BF> [in Ukrainian].
38. Verkhovna Rada of Ukraine. (2010). *On the collection and registration of a single contribution to compulsory state social insurance* (Act No. 2462-VI, July 8). Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2464-17> [in Ukrainian].
39. Ministry of Finance of Ukraine. (2010). *National Regulation (Standard) of Public Sector Accounting 126. Rent* (Order No. 1629, December 24). Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0091-11> [in Ukrainian].
40. Verkhovna Rada of Ukraine. (2003). *The Civil Code of Ukraine* (Act No. 435-IV, January 16). Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/435-15> [in Ukrainian].
41. European Commission. (2014). *Commission implementing regulation (EU) No 897/2014 of 18 August 2014 laying down specific provisions for the implementation of cross-border cooperation programmes financed under Regulation (EU) No 232/2014 of the European Parliament and the Council establishing a European Neighbourhood Instrument*. Retrieved from <http://www.me.gov.ua/Documents/Detail?lang=uk-UA&id=a3a0299d-3bc1-45cb-be1e-ba5725f49a90&title=Reglamentik&isSpecial=true> [in Ukrainian].
42. Instructions for using the grant. (n. d.). *erasmusplus.org.ua*. Retrieved from <http://erasmusplus.org.ua/tempus-iv/instruktsii.html> [in Ukrainian].
43. Verkhovna Rada of Ukraine. (2018). *Labor Code of Ukraine* (Act No. 322-VIII, October 11). Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/322-08> [in Ukrainian].
44. Lovinska, L. H. (2017). The cost price of public sector of Ukraine services in the context of financial management reform. *Finance of Ukraine*, 8, 58–79. Retrieved from http://nbuv.gov.ua/UJRN/Fu_2017_8_5 [in Ukrainian].