

DOI: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2026-86-19>

УДК 657:378.4

**ПІДХОДИ ДО ФОРМУВАННЯ МЕТОДУ
УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ
В ДЕРЖАВНИХ ЗАКЛАДАХ ВИЩОЇ ОСВІТИ**

**APPROACHES TO FORMING THE METHOD
OF MANAGEMENT ACCOUNTING
IN STATE INSTITUTIONS OF HIGHER EDUCATION**

Мельник Андрій Євгенович

аспірант,

Національний університет «Львівська політехніка»

ORCID: <https://orcid.org/0009-0002-4779-3637>

Melnyk Andrii

Lviv Polytechnic National University

Стаття присвячена тематиці формування методу управлінського обліку з метою вирішення завдань інформаційного забезпечення управління державними закладами вищої освіти. На основі діалектичного підходу обґрунтовано виведення методу управлінського обліку державних закладів вищої освіти з методу ширших наукових знань – управлінського обліку загалом та бухгалтерського обліку. Наведено характеристику методичних прийомів бухгалтерського обліку для виконання завдань управлінського обліку державних закладів вищої освіти. Виокремлено методики управлінського обліку, які можуть бути використані для вирішення завдань інформаційного забезпечення керівництва державних закладів вищої освіти. Сформульовано адаптивний підхід до формування методу управлінського обліку державних закладів вищої освіти.

Ключові слова: управлінський облік, метод управлінського обліку, методики управлінського обліку, способи управлінського обліку, калькулювання собівартості освітніх послуг, державні заклади вищої освіти.

The article is devoted to the topic of the formation of the method of management accounting in order to solve the problems of information management of state institutions of higher education. The relevance of the article is due to the impossibility of direct application of the known methodical toolkit of management accounting in state institutions of higher education due to the differences in the operating conditions and information needs of the management of these institutions from the operating conditions and information needs of managers of commercial enterprises for which this toolkit was developed. The purpose of the article is to justify approaches to the formation of the method of management accounting in state institutions of higher education of Ukraine. In the course of preparing the article, general and special methods of scientific research were used, in particular, a dialectical approach to justify the derivation of the method of management accounting of state institutions of higher education from the method of broader scientific knowledge - management accounting in general and accounting, meaningful analysis when studying the possibilities of adapting management accounting methods to the operating conditions of state institutions of higher education, generalization when formulating an adaptive approach to the formation of the method of management accounting of state institutions of higher education, etc. The main results of the research given in the article cover: the description of methodical accounting techniques for performing management accounting tasks of state institutions of higher education; identification of management accounting methods that can be used to solve the tasks of information support for the management of state institutions of higher education, and analysis of the possibilities of adapting these methods to the operating conditions of these institutions; justification of the adaptive approach to the formation of the method of management accounting in state institutions of higher education. The results of the study are the basis for the development of methods for calculating the cost of educational services, substantiating the cost of student education, as well as the formation of responsibility centers in public institutions of higher education in Ukraine.

Keywords: managerial accounting, management accounting method, management accounting techniques, management accounting methods, costing of educational services, state institutions of higher education.



Постановка проблеми. Управлінський облік, як і будь-яка інша наука чи сфера практичної діяльності, передбачає використання як загальних методів наукового дослідження і пізнання, так і спеціальних, сформованих у процесі його становлення і розвитку. Сукупність спеціальних методів управлінського обліку охоплює різні способи реалізації методичних прийомів бухгалтерського обліку, частиною якого він є, а також спеціальні методи, що притаманні лише управлінському обліку.

Становлення і розвиток управлінського обліку, що головно відбувалися у США, було зумовлене потребами інформаційного забезпечення менеджменту насамперед комерційних підприємств. Як наслідок, методичний інструментарій управлінського обліку здебільшого спрямований на вирішення управлінських завдань забезпечення ефективності діяльності, яка має комерційні характеристики і мету (отримання прибутку, зростання вартості тощо). Безпосереднє застосування цього інструментарію до умов функціонування державних установ неможливе щонайменше з причини некомерційного характеру й мети їхньої діяльності. Однак, зважаючи на можливість провадження державними закладами вищої освіти (надалі – ЗВО) так званих госпрозрахункових видів діяльності (надання освітніх послуг за кошти фізичних і юридичних осіб, виконання наукових досліджень на замовлення тощо), сформований методичний інструментарій управлінського обліку можна спробувати адаптувати до специфічних умов їхньої діяльності та законодавчо-нормативного регулювання.

Аналіз останніх досліджень і публікацій.

Проблематику методу управлінського обліку досліджувало чимало українських та іноземних науковців. Серед українських академічних видань з управлінського обліку, де детально розкриті його методи, варто виокремити підручники авторства Голова С.Ф. [4], Партин Г.О., Загорднього А.Г., Ясінської А.І. та Воскресенської Т.І. [16] та багато інших. В наукових працях питання методів і методик управлінського обліку піднімали Бруханський Р.Ф., Вітренко О.В., Гринявський С.М., Гринь В.П., Задорожний З.В., Корягін М.В., Куцик П.О., Нападовська Л.В., Проданчук М.А., Свірко С.В. та інші. Тематику управлінського обліку в державних ЗВО України досліджували Григорів О.О., Кондрашова Т.М., Тросте-

нюк Т.М., Харчук Ю.Ю. Однак проблема комплексного формування методу управлінського обліку в державних ЗВО залишається невирішеною, що зумовлює доцільність проведення відповідних наукових досліджень.

Формулювання цілей статті (постановка завдання). Метою статті є обґрунтувати підходи до формування методу управлінського обліку в державних закладах вищої освіти України.

Виклад основного матеріалу дослідження. Метод є невід'ємним елементом теоретичного базису будь-якої науки. Він є узагальнюючою категорією, яка охоплює весь дослідницький інструментарій певної науки, що його використовують для вивчення предмету і об'єкта цієї науки, вирішення її проблем як теоретичного, так і прикладного характеру. Конкретизація методу при виконанні дослідження чи провадженні практичної діяльності відбувається через методики, які зорієнтовані на вирішення вузких завдань чи проблем. У цьому контексті методики вирішення проблем і завдань управлінського обліку в державних ЗВО варто розглядати як частину загального методу управлінського обліку як науки та практичної діяльності, а отже, за діалектичним підходом, є доцільність виведення методик управлінського обліку в державних ЗВО із загального методу управлінського обліку, який, зі свого боку, пов'язаний з методом бухгалтерського обліку як ширшої науки.

Тлумачний словник української мови, укладений І.М. Забіякою, трактує метод як «спосіб теоретичного дослідження та практичного здійснення чогось» [8, с. 227]. При проведенні досліджень з обліку і оподаткування Бруханський Р.Ф. пропонує розуміти метод як «спосіб досягнення мети, розв'язання конкретної задачі; сукупність прийомів (операцій) практичного впливу чи теоретичного освоєння об'єктивної дійсності з метою її пізнання» [1, с. 25].

Досліджуючи розвиток методології бухгалтерського обліку, Корягін М.В. та Куцик П.О. зазначають, що «не дивлячись на суттєві трансформації в теорії та практиці обліку, його сучасна методологія не відчула суттєвої динаміки і зупинилася на констатації стандартного набору елементів методу» [12, с. 39]. Одночасно, автори наголошують на поєднанні процедурного та адитивного підходів до формування методу бухгалтерського обліку [12, с.39-40]. Про процедурний і адитивний підходи до характеристики методів бухгалтерського обліку вказує також Продан-

чук М.А. При цьому, за адитивним підходом науковці фактично виокремлюють методичні прийоми бухгалтерського обліку, а за процедурним – пізнавальні операції (спостереження, реєстрацію, вимірювання, класифікацію, систематизацію) [14, с. 56].

Загалом за понад столітню еволюцію управлінського обліку науковці, бухгалтери-практики та консультанти розробили й обґрунтували застосування нових чи адаптували існуючі бухгалтерські й економічно-математичні методи для вирішення його завдань. Метод управлінського обліку у Фінансово-економічному словнику Загороднього А.Г. та Вознюка Г.Л. визначений як «сукупність різноманітних прийомів і способів, за допомогою яких вивчають об'єкти управлінського обліку в інформаційній системі підприємства» [9, с. 230]. Серед складових методу управлінського обліку автори словника виокремлюють загальнометодичні прийоми дослідження об'єкта (спостереження, порівняння, аналіз і синтез), загальнонаукові методичні прийоми бухгалтерського фінансового обліку, специфічні методичні прийоми управлінського обліку (групування, перегрупування, калькулювання, нормування, лімітування витрат; розподілу, планування, прогнозування, аналізу і контролю витрат, доходів і фінансових результатів; контрольних рахунків тощо) та методи інших дисциплін [9, с. 230-231].

Досліджуючи метод управлінського обліку, українські науковці насамперед розглядають можливості застосування в ньому методичних прийомів бухгалтерського обліку. Зокрема, Задорожний З.В. на основі аналізу праць інших українських науковців робить висновок про можливість і доцільність застосування в управлінському обліку усіх восьми методичних прийомів бухгалтерського обліку. Ставлячи під сумнів застосування лише прийому балансового узагальнення як методу управлінського обліку, автор сам доводить необхідність формування управлінських балансів дочірніх підприємств та структурних підрозділів [10, с. 67-68].

Натомість, Вітренко О.В. стверджує, що «деякі елементи методу управлінського обліку співвідносяться з методом бухгалтерського (фінансового) обліку, при цьому набувають специфічного для нього наповнення, що визначається його предметом», але водночас наголошує, що «не всі елементи методу бухгалтерського обліку автоматично стають методом управлінського... не вважа-

ємо інвентаризацію методом управлінського обліку» [3, с. 190].

На перший погляд, якщо розглядати інвентаризацію лише в контексті перевірки фактичної наявності майна та джерел його формування, то дійсно вона є прийомом радше фінансового, а не управлінського обліку. Та якщо зважити на те, що згідно з п. 5 Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань, затвердженого Наказом Міністерства фінансів України від 02.09.2014 р. № 879 [13], інвентаризація серед іншого має забезпечити виявлення активів, які не використовуються, у такому разі вона спрямована на оцінювання ефективності використання майна, а не на контроль його наявності. Встановлення фактів неефективного використання активів за результатами інвентаризації не зумовить здійснення записів у фінансовому обліку, проте сформує інформаційне підґрунтя для прийняття управлінських рішень. Таким чином, інвентаризацію також можна вважати елементом методу управлінського обліку.

Характеристику застосування методичних прийомів бухгалтерського обліку для виконання завдань управлінського обліку ЗВО наведено в табл. 1.

Аналіз наукових праць українських вчених з тематики управлінського обліку засвідчує, що до методу цього виду обліку вони зараховують також методи й інших економічних наук. Зокрема, Задорожний З.В. при опрацюванні інших наукових джерел, окрім методичних прийомів бухгалтерського обліку, розглядає доцільність використання в управлінському обліку таких методів, як індексний, факторного аналізу, кореляції, лінійного програмування, найменших квадратів, нормування, планування, контролю, аналізу, групування, перегрупування, елімінування, підсумкового, конструктивно-варіативного та інженерно-економічних розрахунків [10, с. 67]. Вітренко О.В. додатково виокремлює методи класифікації та групування витрат, сегментування, моделювання, стандартизації та бюджетування [3, с. 195]. Узагальнюючи наведений перелік методів, можна зробити висновок, що метод управлінського обліку сформований на основі розвитку методичного інструментарію загальної методології наукових досліджень та таких суміжних наук і видів практичної діяльності, як менеджмент і економічний аналіз, які разом з бухгалтерським обліком фактично формують єдину предметну сферу економічно-управлінських знань.

Таблиця 1

**Характеристика методичних прийомів бухгалтерського обліку
для виконання завдань управлінського обліку ЗВО**

Назва методичного прийому бухгалтерського обліку	Реалізація методичного прийому в методі управлінського обліку	Приклади застосування методичного прийому для виконання завдань управлінського обліку ЗВО
Документування	Використання інформації документів оперативного й первинного обліку; оформлення робочих документів бухгалтера управлінського обліку (зокрема, для перекласифікації даних, отриманих із інших облікових систем)	Формування кошторисів доходів і витрат структурних підрозділів державних ЗВО (навчально-наукових інститутів, факультетів, кафедр тощо)
Інвентаризація	Перевірка використання активів на предмет ефективності та цільового призначення	Перевірка ефективності використання навчальних, адміністративних приміщень, а також аудиторного фонду загалом
Оцінювання	Розрахунок і аналіз альтернативних величин вартості активів, капіталу, доходів і витрат	Встановлення ринкової вартості активів ЗВО з метою їхнього продажу, здавання в оренду тощо
Калькулювання	Обчислення собівартості об'єктів калькулювання	Розрахунок собівартості та вартості надання освітніх послуг з підготовки фахівців з вищою освітою, проведення курсів підвищення кваліфікації тощо
Рахунки	Використання окремої підсистеми рахунків управлінського обліку при двокруговій (автономній) системі побудови плану рахунків або аналітичних рахунків (субрахунків) управлінського облік при інтегрованій (моністичній) системі побудови плану рахунків	Відкриття аналітичних рахунків доходів і витрат у розрізі структурних підрозділів (навчально-наукових інститутів, факультетів, кафедр), освітніх програм тощо
Подвійний запис	Кореспонденція рахунків управлінського обліку між собою, а також із рахунками фінансового обліку (при інтегрованій системі побудови плану рахунків)	Внутрішнє переведення активів, доходів і витрат між структурними підрозділами ЗВО
Балансове узагальнення	Формування управлінських балансів відповідно до інформаційних потреб менеджерів	Формування управлінського балансу відокремленого структурного підрозділу ЗВО
Звітність	Формування управлінської звітності для менеджерів	Формування звіту про виконання бюджету ЗВО за рік

Джерело: сформовано автором

Загалом, використання в управлінському обліку методів інших наук не є винятковим випадком, «переплетення» методичного інструментарію як в науках економічно-управлінського спрямування (бухгалтерський облік, економічний аналіз, аудит, контроль, менеджмент, фінанси, економіка тощо), так і в інших науках (математика, фізика, хімія) можна вважати нормальним трендом їхньої еволюції.

Зрештою, будь-яку складну наукову методику шляхом аналізу можна розкласти на сукупність простіших методів, які застосовуються у визначеній послідовності до певного об'єкта дослідження.

Доволі часто наукові межі застосування методів є настільки «розмитими», що на перший погляд незрозуміло до якої науки ці методи необхідно зараховувати. Наприклад, в

дослідженнях зі стратегічного управлінського обліку, що їх проводили Бруханський Р.В. [2] та Гринявський С.М. [5], описано застосування методів і методик, які також (або й насамперед) застосовують у стратегічному менеджменті та стратегічному аналізі. Класифікацію витрат здійснюють як в управлінському, так і у фінансовому обліку. А метод аналізу взагалі притаманний чи не всім наукам. Тому основними критеріями зарахування того чи іншого методу до певної науки, на нашу думку, є об'єкт дослідження, до якого цей метод застосовують, та завдання, які дослідники прагнуть вирішити з використанням цього методу дослідження, що сукупно (метод, об'єкт, завдання) формують специфічну методикою в певній науці. Такою специфічною методикою в управлінському обліку зокрема є аналіз беззбитковості діяльності чи продукції, а в управлінському обліку ЗВО – аналіз беззбитковості освітніх програм тощо.

З огляду на вказані аргументи в управлінському обліку державних ЗВО можна застосувати такі відомі методики (табл. 2), адаптовані до його основних завдань, об'єктів та особливостей функціонування цих ЗВО.

Одним з основних об'єктів управлінського обліку державних ЗВО є їхні витрати. Саме величина витрат у розрізі об'єктів (процесів, видів послуг чи діяльності ЗВО, освітніх програм тощо) є відправним моментом для аналізу ефективності функціонування ЗВО та обґрунтування відповідних рішень щодо її покращення. Чи не найактуальніші для ЗВО рішення про доцільність відкриття або закриття освітніх програм, встановлення вартості (ціни) підготовки фахівців за ними, надання інших освітніх послуг, виконання наукових робіт і проєктів, створення чи ліквідації (реорганізації) підрозділів насамперед базуються на даних про витрати. Таким чином, калькулювання витрат можна зарахувати до найважливіших завдань управлінського обліку.

Застосування широкого методичного інструментарію калькулювання в управлінському обліку ЗВО потребує врахування особливостей їхньої діяльності, що передбачає адаптацію не лише до специфіки законодавчо-нормативного регулювання бухгалтерського обліку і статусу бюджетної установи, але й організації операційної діяльності – насамперед навчального процесу як основного виду діяльності в конкретному ЗВО. Обґрунтовуючи вибір системи калькулювання, інформаційна потреба величини собівартості під-

готовки студентів у розрізі освітніх програм може спровокувати думку про доцільність організації калькулювання за замовленнями, при якій окремим замовленням визнається конкурсна пропозиція освітньої програми певного року вступу. Система калькулювання за замовленнями дала б змогу акумулювати витрати на підготовку всієї групи (поток) студентів кожної освітньої програми у розрізі років вступу і таким чином визначити собівартість підготовки одного фахівця, що є основою для встановлення обґрунтованої величини вартості (ціни) навчання. Але розуміння організації навчального процесу та складу і структури собівартості освітніх послуг вказує на неможливість практичного застосування цієї системи в державних ЗВО.

Сумнівним є й використання в управлінському обліку ЗВО системи калькулювання за процесами, адже діяльність з підготовки фахівців не передбачає виділення окремих, технологічно відмінних процесів. Весь цикл підготовки фахівців з вищою освітою охоплює технологічно одноманітні процеси з проведення навчальних занять.

Основними чинниками вибору системи калькулювання собівартості освітніх послуг державних ЗВО є:

- структура витрат освітньої діяльності – близько 80% операційних витрат державних ЗВО складають витрати на оплату праці та відрахування на соціальні заходи;
- особливості фінансового обліку витрат на оплату праці – лівову частку цієї категорії витрат складає заробітна плата науково-педагогічних працівників, аналітичний облік розрахунків з якої, як правило, ведуть за підрозділами їхнього працевлаштування – кафедрами, а безпосередньо витрат – за бюджетними програмами;
- специфіка побудови навчальних планів підготовки фахівців кожної спеціальності, що передбачають залучення до їхньої реалізації науково-педагогічних працівників різних кафедр;
- організація праці науково-педагогічних працівників, навчальне навантаження кожного з яких, як правило, передбачає проведення навчальних занять для студентів різних освітніх програм чи, щонайменше, студентів різних курсів однієї освітньої програми тощо.

Вказані аргументи і чинники засвідчують необхідність вироблення гібридної системи калькулювання, особливо для визначення собівартості підготовки фахівців з вищою освітою. А фінансовий облік витрат на рахун-

Таблиця 2

**Завдання управлінського обліку державних ЗВО та методики,
які можуть бути застосовані для їхнього вирішення**

Завдання управлінського обліку державних ЗВО	Методики управлінського обліку, що можуть бути застосовані для вирішення його завдань
Калькулювання витрат закладу вищої освіти, зокрема собівартості освітніх послуг, за визначеними калькуляційними одиницями	<ul style="list-style-type: none"> – класифікації витрат і видатків ЗВО; – калькулювання за замовленнями; – калькулювання за процесами; – калькулювання повних витрат; – калькулювання змінних витрат (?); – калькулювання нормативних (стандартних) витрат (стандарт-кост); – калькулювання фактичних витрат; – нагромадження (підсумовування) витрат; – розподілу витрат; – вилучення витрат; – прямого розрахунку витрат;
Об'єктивний розподіл накладних витрат між об'єктами калькулювання витрат (калькуляційними одиницями)	<ul style="list-style-type: none"> – прямого розподілу витрат; – послідовного розподілу витрат; – метод взаємних послуг; – одночасного розподілу витрат; – наперед встановленої ставки розподілу витрат; – калькулювання на основі діяльності (ABC); – розподілу витрат на виробництво спільних продуктів (послуг);
Розрахунок економічно обґрунтованих цін на освітні послуги та вартостей замовлень на проведення наукових досліджень, надання інших супутніх послуг	<ul style="list-style-type: none"> – методи визначення функції (поведінки) витрат (технологічного аналізу, аналізу рахунків, вищої-нижчої точки, візуальних пристосувань, регресійного аналізу, спрощеного статистичного аналізу); – «витрати – обсяг діяльності – прибуток» (CVP-аналіз); – «витрати плюс»; – метод встановлення ціни на основі індикативної собівартості;
Обґрунтування центрів відповідальності та організація і ведення обліку витрат, доходів і результатів діяльності ЗВО у їхньому розрізі	<ul style="list-style-type: none"> – класифікації центрів відповідальності; – трансферного ціноутворення;
Формування бюджетів ЗВО загалом та їхніх центрів відповідальності зокрема, оцінювання результативності виконання цих бюджетів	<ul style="list-style-type: none"> – методичні підходи до організації процесу бюджетування («згори-вниз», «знизу-вгору», комбінований); – метод приросту; – пріоритетний метод; – метод нульової точки (ZBB-бюджетування); – методи бюджетного контролю;
Складання та подання керівництву ЗВО управлінської звітності для задоволення його інформаційних потреб	<ul style="list-style-type: none"> – бюджетно-орієнтований підхід; – стратегічно-орієнтований підхід; – аналітичний підхід; – збалансована система показників (Balanced Scorecard);
Стратегічне управління витратами / стратегічне ціноутворення	<ul style="list-style-type: none"> – метод цільового калькулювання (таргет-костинг); – диференціального аналізу (альтернативні рішення); – функціональний аналіз вартості (інжиніринг вартості); – облік витрат за ланцюгами вартості (Value chain costing); – калькулювання на основі якості; – стратегічне калькулювання; – методичний інструментарій «юніт-економіки»;
Інформаційно-аналітичне забезпечення формування та реалізації інноваційного потенціалу та розвитку ЗВО	<ul style="list-style-type: none"> – SWOT-аналіз; – PEST-аналіз; – збалансована система показників (Balanced Scorecard); – бенчмаркінг;

Джерело: сформовано автором на основі [2-7; 11; 14- 16]

ках 8 класу, які щодо балансу є тимчасовими (номінальними), тобто не мають залишкового сальдо, зумовлює ще й доцільність запровадження елементів двокругової системи рахунків для акумулювання даних про собівартість упродовж всього терміну реалізації освітньої програми певного року вступу.

Водночас для інших видів освітньої та наукової діяльності державних ЗВО, зокрема, курсів підвищення кваліфікації, виконання наукових проектів і госпдоговірних тематик тощо, де інша система організації праці та її оплати (погодинна форма оплати праці, виконання робіт за договорами цивільно-правового характеру), цілком прийнятним і доцільним є застосування системи калькулювання за замовленнями.

Розглядаючи доцільність застосування в управлінському обліку державних ЗВО методів калькулювання повних та змінних витрат, насамперед, необхідно з'ясувати що є основним фактором зміни цих витрат та яка природа їхньої поведінки при зміні величини фактора. Очевидно, що основним фактором, поведінка витрат щодо якого цікавить управлінський персонал державних ЗВО, є кількість студентів. Відповідно до структури витрат ЗВО, найважливіше проаналізувати поведінку витрат на оплату праці. Розуміння особливостей організації навчального процесу підготовки фахівців з вищою освітою дає змогу зробити висновок, що витрати на оплату праці науково-педагогічних працівників (а отже й відрахування на соціальні заходи) по відношенню до фактора кількості студентів мають напівпостійний характер: навчання студентів в академічних групах обумовлює зміну величини витрат лише при зміні кількості цих груп (а також підгруп при необхідності поділу академічних груп для проведення лабораторних занять). При цьому кількість студентів набуває статусу фактора другого порядку, що при визначенні обсягу витрат впливає на такі фактори першого порядку, як:

- кількість груп для проведення практичних і семінарських занять;
- кількість підгруп для проведення лабораторних чи інших видів занять, що можуть бути ефективними при невеликій кількості студентів;
- кількість потоків для проведення лекційних занять.

Навчальні плани підготовки фахівців з вищою освітою, крім навчальних дисциплін, передбачають також інші компоненти, що потребують індивідуальної роботи науково-

педагогічного працівника зі здобувачем вищої освіти. До таких компонентів навчального плану чи видів робіт можна віднести консультування виконання кваліфікаційних робіт (дипломне проектування), наукове керівництво аспірантами тощо. У цьому разі кількість здобувачів вищої освіти набуває статусу фактора першого порядку.

Зростання кожного фактора першого порядку призводить до залучення додаткових штатних одиниць науково-педагогічних працівників, а отже й до збільшення величини витрат на оплату праці та відрахувань на соціальні заходи. Водночас, зростання кількості академічних груп, підгруп і потоків студентів зумовлює й більші потреби використання аудиторного фонду та, як наслідок, може впливати на рівень накладних витрат з його обслуговування.

Описані вище закономірності притаманні поведінці витрат на підготовку фахівців за однією освітньою програмою, тобто по відношенню до кількості студентів, які навчаються за одним навчальним планом. Для характеристики сумарної величини витрат на підготовку фахівців з вищою освітою по університету загалом ще одним фактором першого порядку є кількість освітніх програм, за якими ведеться така підготовка.

Встановлення факторів витрат є визначальним для розроблення управлінських рішень щодо оптимізації витрат ЗВО та пошуку резервів зниження їхнього рівня. Однак, характеристика поведінки витрат ЗВО залежно від кількості його студентів є підставою для висновків про неможливість застосування методу калькулювання змінних витрат в його традиційному вигляді.

Детальне планування навчального процесу та значний інституційний досвід кошторисно-бюджетного планування в бюджетних установах дає підстави зробити припущення про доцільність застосування нормативного методу калькулювання витрат чи його американського аналога – методу стандарт-кост. Водночас, варто відзначити, що ні чинна система обліку, ні система кошторисно-бюджетного планування не передбачають калькулювання собівартості за видами спеціальностей, освітніх програм чи конкурсних пропозицій, а зорієнтовані на формування та контроль виконання кошторисів за бюджетними програмами, підрозділами тощо. З іншого боку, рекомендовані нормативи не завжди враховують специфіку діяльності й організації навчального процесу конкретного ЗВО, а також фак-

тичне кадрове й інше забезпечення його функціонування. Таким чином, імплементація нормативного методу калькулювання в управлінському обліку державних ЗВО є доцільною, оскільки формує базовий рівень контролю ефективності їхньої діяльності на рівні освітніх програм, спеціальностей, конкурсних пропозицій тощо, проте потребує адаптації існуючого методичного інструментарію до умов функціонування цих закладів.

Значний обсяг непрямих витрат, зумовлений специфікою навчального процесу ЗВО та особливостями організації праці і її оплати, актуалізує проблему обґрунтування методичного прийому калькулювання витрат як послідовності та порядку проведення розрахунків. При цьому, в управлінському обліку державних ЗВО, на нашу думку, доцільно розглядати можливість застосування декількох прийомів, залежно від об'єктів калькулювання: при визначенні собівартості виконання наукових проєктів чи госпдоговірних робіт, програм курсів підвищення кваліфікації (де відмінна від основного освітнього процесу система організації праці та її оплати) доцільно застосовувати спосіб нагромадження (підсумовування) витрат; для розрахунку собівартості підготовки фахівців з вищою освітою не обійтись без використання способу розподілу витрат; потреба встановлення величини собівартості

одиниці об'єкта калькулювання потребує застосування способу прямого розрахунку витрат.

Чи не найбільшою методичною проблемою калькулювання витрат державних ЗВО є обґрунтування методики розподілу накладних (непрямих) витрат. Безпосереднє застосування відомих методів розподілу накладних витрат (прямого розподілу витрат, послідовного розподілу витрат, метод взаємних послуг, одночасного розподілу витрат, наперед встановленої ставки розподілу витрат, калькулювання на основі діяльності (ABC), розподілу витрат на виробництво спільних продуктів (послуг) тощо) істотно залежить від особливостей діяльності організації, її величини, технології виробничого процесу та інших чинників. В управлінському обліку державних ЗВО застосування вказаних методів також потребує адаптування до умов діяльності та специфіки організації освітнього процесу.

Описані вище аргументи щодо особливостей застосування систем і методів калькулювання витрат державних ЗВО є релевантними й щодо вирішення інших завдань їх управлінського обліку. Очевидно, що економічне обґрунтування величини цін на освітні послуги насамперед базується на величинах собівартості цих послуг. Однак вирішення проблемних питань формування методик кальку-

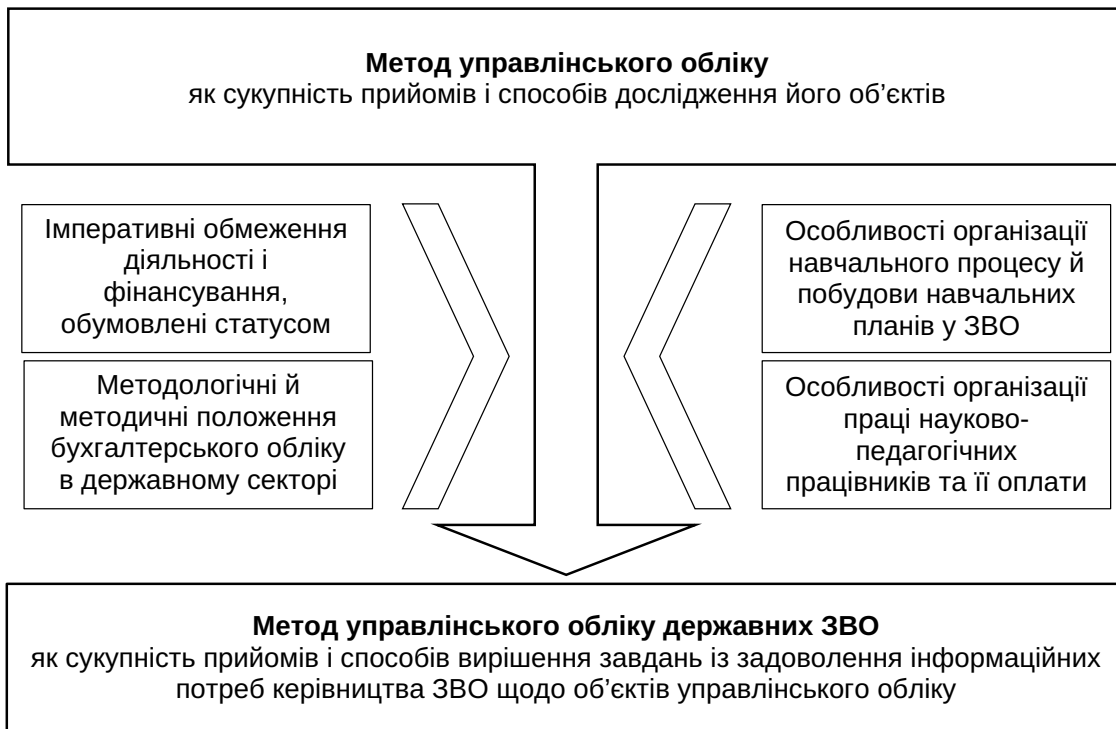


Рис. 1. Адаптивний підхід до формування методу управлінського обліку державних ЗВО

Джерело: сформовано автором

лювання та управління витратами потребує реорганізації центрів відповідальності державних ЗВО.

Узагальнюючи вищенаведене можна схематично відобразити адаптивний підхід до формування методу управлінського обліку державних ЗВО (рис. 1), який передбачає врахування як інституційних обмежень провадження діяльності й методології бухгалтерського обліку цих ЗВО, так і специфіки освітньої діяльності й особливостей її організації та провадження в конкретному ЗВО.

Застосування ілюстрованого підходу адаптування методу управлінського обліку до умов діяльності державних ЗВО стосується як специфічних методичних прийомів управлінського обліку, так і загальнонаукових методів дослідження чи методичних прийомів інших наук, які доцільно використовувати при дослідженні об'єктів управлінського обліку цих закладів та виконання його основних завдань.

Висновки. Обґрунтовано, що метод управлінського обліку державних ЗВО як сукупність способів і прийомів дослідження його об'єктів доцільно формувати відповідно до структурної побудови загального методу управлінського обліку як науки та практичної діяльності, що передбачає застосування

загальнонаукових методів дослідження та спеціальних способів і методичних прийомів бухгалтерського обліку, економічного аналізу, менеджменту тощо. Доведено можливість і необхідність застосування усіх восьми методичних прийомів бухгалтерського обліку (документування, інвентаризації, оцінювання, калькулювання, рахунків, подвійного запису, балансового узагальнення та звітності) в управлінському обліку ЗВО.

Застосування спеціальних методів управлінського обліку з метою вирішення його завдань в державних ЗВО потребує врахування специфіки організації операційної діяльності та інституційних умов функціонування цих закладів. У цьому контексті запропоновано адаптивний підхід до формування методу управлінського обліку державних ЗВО, який передбачає пристосування методичних прийомів цього обліку до: імперативних обмежень діяльності і фінансування, що обумовлені статусом бюджетної установи; методологічних і методичних положень бухгалтерського обліку в державному секторі; особливостей організації навчального процесу й побудови навчальних планів у ЗВО, а також організації праці науково-педагогічних працівників та її оплати.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ:

1. Бруханський Р.Ф. Методологія наукових досліджень : навч. посіб. (для студ. спец. 071 Облік і оподаткування). Тернопіль : Осадца Ю.В., 2022. 208 с.
2. Бруханський Р.Ф. Обліково-аналітичне забезпечення стратегічного менеджменту в сільському господарстві: теоретико-методологічні основи [Текст] : дис. ... д-ра екон. наук : 08.00.09; Нац. акад. аграр. наук України, Нац. наук. центр «Ін-т аграр. Економіки». Київ, 2015. 468 с.
3. Вітренко О.В. Система методів управлінського обліку. *Вісник СумДУ. Серія Економіка*. 2008. № 2. Т. 2. С. 188-195.
4. Голов С.Ф. Управлінський облік. Підручник. 2-ге вид. К.: Лібра, 2004. 704 с.
5. Гринявський С.М. Інституційне забезпечення стратегічного управлінського обліку та аналізу в сільсько-господарських підприємствах [Текст] : дис. доктора філософії : 071 «Облік і оподаткування»; Нац. акад. аграр. наук України, Нац. наук. центр «Ін-т аграр. Економіки». Київ, 2025. 302 с.
6. Гринь В.П. Розвиток теорії і методології бухгалтерського обліку в системі стратегічного управління: комунікаційний аспект : монографія. Запоріжжя : видавець ФОП Мокшанов В.В., 2022. 396 с.
7. Drury C. Management and Cost Accounting. 10th Edition. Cengage Learning, 2018. 866 p.
8. Забіяка І.М. Тлумачний словник сучасної української мови: Близько 50 000 сл. Київ : Арії, 2007. 512 с.
9. Загородній А.Г., Вознюк Г.Л. Фінансово-економічний словник. 4-те вид., доопрац. та доповн.: у 3 т. Том 2 (К-П). Львів : Видавництво Львівської політехніки, 2021. 608 с.
10. Задорожний З.В. Про предмет і метод внутрішньогосподарського обліку. *Вісник THEU*. 2007. № 1. С. 62-71.
11. Кондрашова Т.М. Управлінський облік в державних вищих навчальних закладах: автореф. дис... канд. екон. наук: 08.00.09; ДВНЗ «Київ. нац. екон. ун-т ім. В.Гетьмана». К., 2007. 20 с.
12. Корягін М.В., Куцик П.О. Концептуальний розвиток методології бухгалтерського обліку : монографія. Львів : ЛКА, 2015. 239 с.
13. Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань : Наказ Міністерства фінансів України від 02.09.2014 р. № 879.

14. Проданчук М.А. Методи бухгалтерського обліку в інформаційному забезпеченні менеджменту. *Економіка АПК*. 2013. № 12. С. 55-62.
15. Тростенюк Т.М. Управлінський облік у державних закладах вищої освіти: дис... доктора філософії: 071 «Облік і оподаткування»; Державний університет «Житомирська політехніка». Житомир, 2020. 320 с.
16. Управлінський облік : підручник / Г.О. Партин, А.Г. Загородній, А.І. Ясінська, Т.І. Воскресенська. Львів : Видавництво Львівської політехніки, 2017. 340 с.

REFERENCES:

1. Brukhanskyi R.F. (2022). *Metodolohiia naukovykh doslidzhen : navch. posib.* [Scientific research methodology: a study guide]. Ternopil: Osadtsa Yu.V., 208 p. (in Ukrainian)
2. Brukhanskyi R.F. (2015). *Oblikovo-analitychne zabezpechennia stratehichnoho menedzhmentu v silskomu hospodarstvi: teoretyko-metodolohichni osnovy* [Accounting and analytical support for strategic management in agriculture: theoretical and methodological foundations]: dys. ... d-ra ekon. Nauk : 08.00.09. Kyiv. 468 p. (in Ukrainian)
3. Vitrenko O.V. (2008) *Systema metodiv upravlinskoho obliku* [System of management accounting methods]. *Visnyk SumDU. Serii Ekonomika*, No. 2, Vol. 2, pp. 188-195.
4. Holov S.F. (2004) *Upravlinskyi oblik. Pidruchnyk* [Management Accounting. Textbook]. Kyiv: Libra, 704 p. (in Ukrainian)
5. Hryniavskyi S.M. (2025) *Instytutsiine zabezpechennia stratehichnoho upravlinskoho obliku ta analizu v silskohospodarskykh pidpriemstvakh* [Institutional support for strategic management accounting and analysis in agricultural enterprises]: dys. PhD : 071 «Accounting and taxation». Kyiv. 302 p. (in Ukrainian)
6. Hryn V.P. (2022). *Rozvytok teorii i metodolohii bukhhalterskoho obliku v systemi stratehichnoho upravlinnia: komunikatsiyni aspekt: monohrafiia* [Development of accounting theory and methodology in the strategic management system: communication aspect: monograph]. Zaporizhzhia: vydavets FOP Mokshanov V.V., 396 p. (in Ukrainian)
7. Drury C. *Management and Cost Accounting*. 10th Edition. Cengage Learning, 2018. 866 p.
8. Zabiaka I.M. (2007) *Tlumachnyi slovnyk suchasnoi ukrainskoi movy* [Explanatory dictionary of the modern Ukrainian language]. Kyiv : Arii, 512 p. (in Ukrainian)
9. Zahorodniy A.H. (2021). *Finansovo-ekonomichnyy slovnyk* [Financial and economic dictionary]. 4-te vyd., dooprats. ta dopovn.: u 3 t. Tom 2 (K-P). L'viv: Vydavnytstvo L'vivskoyi politekhniki, 608 p.
10. Zadorozhnyi Z.V. (2007) *Pro predmet i metod vnutrishnohospodarskoho obliku* [On the subject and method of intra-business accounting]. *Visnyk TNEU*, No. 1, pp. 62-71.
11. Kondrashova T.M. (2007). *Upravlinskyi oblik v derzhavnykh vyshchyykh navchalnykh zakladakh* [Management accounting in state higher education institutions] (PhD Thesis), Kyiv. 20 p. (in Ukrainian)
12. Koriahin M.V., Kutsyk P.O. (2015) *Kontseptualnyi rozvytok metodolohii bukhhalterskoho obliku : monohrafiia* [Conceptual development of accounting methodology: monograph]. L'viv: LKA, 239 p. (in Ukrainian)
13. *Polozhennia pro inventaryzatsiiu aktyviv ta zoboviazan* [Regulations on the inventory of assets and liabilities]: Nakaz Ministerstva finansiv Ukrainy vid 02.09.2014 r. no. 879.
14. Prodanchuk M.A. (2013) *Metody bukhhalterskoho obliku v informatsiinomu zabezpechenni menedzhmentu* [Accounting methods in management information support]. *Ekonomika APK*, No. 12, pp. 55-62.
15. Trosteniuk T.M. (2020). *Upravlinskyi oblik u derzhavnykh zakladakh vyshchoi osvity* [Management accounting in state institutions of higher education]: PhD dys. : 071 «Облік і оподаткування». Zhytomyr. 320 p. (in Ukrainian)
16. Partyn H.O. et al. (2017) *Upravlinskyi oblik : pidruchnyk* [Management accounting: a textbook]. Lviv : Lviv Polytechnic Publishing House, 340 p.

Дата надходження статті: 16.04.2026

Дата прийняття статті: 08.05.2026

Дата публікації статті: 15.05.2026