

**Халоал Ф. А.**  
аспірант  
Київського національного університета  
імені Тараса Шевченка

**Haloul F. A.**  
PhD Aspirant,  
Taras Shevchenko National University of Kyiv

## МЕТОДИЧЕСКИЕ ПОДХОДЫ К УЧЕТУ И КАЛЬКУЛИРОВАНИЮ ЗАТРАТ НА ПОДГОТОВКУ КАДРОВ ВОЕННОСЛУЖАЩИХ В ЛИВИИ И УКРАИНЕ

### APPROACHES FOR ACCOUNTING AND CALCULATION EXPENSES FOR MILITARY TRAINING IN LIBYA AND UKRAINE

**Аннотация.** В статье раскрыты предмет, объект, цель и суть учета в бюджетной сфере. Рассмотрены общепринятые методы учета затрат. Приведена краткая характеристика современных методов управленческого учета, а также конечные цели их использования на предприятиях. Определены объекты учета затрат при подготовке кадров военнослужащих. Охарактеризованы основные методы учета затрат в бюджетной сфере. Выявлены возможные проблемы при построении современной методики учета затрат при подготовке кадров военнослужащих. Внесены предложения по усовершенствованию методики учета затрат при подготовке военных кадров в Ливии.

**Ключевые слова:** учет затрат в бюджетной сфере, методы учета затрат, кассовый метод учета, модифицированный кассовый метод, метод начисления, модифицированный метод начисления, функциональный метод учета затрат.

**Постановка проблемы.** Построение и организация эффективной системы учета затрат – это актуальная проблема для большинства бюджетных учреждений. В условиях хронического дефицита финансового обеспечения перед руководителями предприятий бюджетной сферы стоит очень важная задача – обеспечение оптимизации затрат и эффективное использование выделяемых ресурсов. В достижении поставленной цели значительную роль играет использование рациональной методологии и инструментария учета затрат, которые, в свою очередь, способствовали бы повышению уровня качества предоставляемых услуг, в том числе и в сфере подготовки кадров военнослужащих. В Ливии система учета затрат на подготовку военных офицеров как таковая отсутствует, а на практике используют основные положения Международных стандартов бухгалтерского учета в государственном секторе.

Изменения в современной экономике, ее нестабильность, специфичность причинно-следственных связей и особенности бюджетной сферы требуют решения ключевой задачи – формирование информационной системы учета в соответствии с критериями эффективности и рациональных управленческих решений относительно объектов учета. В этом контексте затраты на подготовку кадров военнослужащих не только в Ливии, но и в Украине можно рассматривать как один из основных объектов учета, поскольку они имеют стратегическое значение и непосредственно влияют на общие результаты деятельности бюджетных военных учебных заведений. Наиболее перспективным вектором усовершенствования системы учета затрат является построение и использование методологии, основанной на современных экономических реалиях и особенностях деятельности бюджетных учреждений.

**Анализ последних исследований и публикаций.** В последние годы вопросы развития и усовершенствования учета в бюджетных учреждениях активно исследовали многие украинские ученые, в частности: П.И. Атамас,

Р.Т. Джога, С.О. Левицкая, Л.Г. Ловинская, В.М. Метелица, С.В. Свирко, С.В. Сысюк, Н.И. Сушко, К.О. Утенкова, О.И. Шара и др. Интерес к проблеме усовершенствования системы учета в бюджетных учреждениях свидетельствует о наличии объективных условий обеспечения его действенности в вопросах повышения эффективности использования ресурсов и формировании деятельности. Однако следует отметить, что вопросы организации учета в бюджетных учреждениях, к сожалению, многими авторами не исследуются или рассматриваются частично. В то же время недостаточно внимания уделяется вопросам усовершенствования учета затрат в военных учебных учреждениях, военных училищах при подготовке кадров военнослужащих.

**Выделение нерешенных ранее частей общей проблемы.** Анализ работы учреждений бюджетной сферы показывает, что в последнее время стандартный бухгалтерский учет для целей управления предприятием является недостаточным, в частности для управления затратами. Бюджетные учреждения сталкиваются с рядом нерешенных методологических вопросов из-за устаревшей нормативной базы построения и организации бухгалтерского учета. В таких учреждениях остро стоит проблема усовершенствования процессов прогнозирования, управления, а также оценки эффективности использования ресурсов путем внедрения современной методологии учета затрат.

**Цель статьи** состоит в исследовании методики учета затрат в бюджетных учреждениях при подготовке военных кадров и внесении предложений по ее усовершенствованию как в Украине, так и в Ливии.

**Изложение основного материала исследования.** В современных реалиях бухгалтерский учет в бюджетных учреждениях представляет собой систему контроля наличия и движения бюджетных средств, строится на общепринятых в международной практике принципах. Основными объектами в учете бюджетных учреждений являются доходы и затраты.

Как указано в Бюджетном кодексе Украины [1], бюджетные учреждения ведут бухгалтерский учет в соответствии с Национальными положениями (стандартами) бухгалтерского учета, которые утверждаются Министерством финансов Украины, а также на основании других нормативно-правовых актов по ведению бухгалтерского учета. Государственное казначейство Украины по согласованию с Министерством финансов может вносить свои рекомендации в порядок ведения бухгалтерского учета бюджетных учреждений.

Предметом бухгалтерского учета в бюджетных учреждениях являются имущество (капитал), источники формирования имущества (капитала) и хозяйственные процессы учреждения [2].

Объектом учета в бюджетных учреждениях являются доходы и затраты; фонды и резервы, создаваемые в процессе выполнения сметы; затраты на содержание бюджетных учреждений и организаций; денежные средства в кассе и на счетах в банке и другие активы и обязательства [3].

Целью ведения бухгалтерского учета бюджетных организаций является формирование полной, правдивой и беспристрастной информации о финансовом состоянии, результатах деятельности и движении денежных средств учреждения [3].

Вопрос учетной политики как совокупности определенных в рамках действующего законодательства принципов, методов и процедур, используемых бюджетными учреждениями для ведения учета и составления финансовой отчетности, определены основным бухгалтерским законом. В целом учетная политика направлена на правильное и достоверное отражение в учете доходов и затрат в процессе предоставления нематериальных услуг в соответствии с утвержденными сметами, на сохранение и эффективное использование государственного имущества.

Учет затрат и калькулирование себестоимости услуг, предоставляемых при подготовке кадров военнослужащих, представляют собой единый учетный процесс исследования затрат в неразрывной связи с объемом предоставленных услуг. Исходя из этого, методика учета затрат и калькулирования проявляется в установленной взаимосвязи приемов и способов их отображения и контроля, на основании чего определяется себестоимость услуг [4]. Необходимо отметить, что независимо от сферы деятельности методы учета затрат характеризуются способами обобщения затрат по составу, содержанию, назначению, месту возникновения, центрам ответственности, по видам продукции, работ или услуг.

Метод бухгалтерского учета – это совокупность способов отображения, группировки, систематизации и контроля над использованием хозяйственных ресурсов в сопоставлении с действующими нормами, эффективностью деятельности и окупаемостью [5, с. 221].

В общепринятой практике бухгалтерского учета выделяют такие методы учета затрат [6]:

- позаказный – объектом учета и калькулирования является отдельный производственный заказ, открываемый заранее на определенное количество продукции, на конкретную работу (услугу);

- попередельный – используется в массовых производствах с последовательной переработкой сырья и материалов (нефтепереработка, металлургия, химическая, текстильная промышленность и др.), которая осуществляется в несколько стадий (фаз, переделов);

- попроцессный (простой) – определяет расчет себестоимости продукции (работ, услуг) путем распределе-

ния прямых производственных, общепроизводственных, общехозяйственных и прочих затрат отчетного периода на выпущенную продукцию (работы, услуги) в равных долях. В отличие от позаказного метода в непроектной сфере попроцессное калькулирование обычно не применяется;

- нормативный метод применяют, как правило, в отраслях обрабатывающей промышленности с массовым и серийным производством разнообразной сложной продукции. Все виды затрат на производство учитывают по текущим нормам, предусмотренным нормативными калькуляциями.

Начиная с середины и до конца XX века учет расходов рассматривался как элемент современного управленческого учета.

Среди зарубежных методов калькулирования себестоимости продукции наибольшее внимание уделяют таким методам: стандарт-кост, директ-костинг, таргет-костинг и кайзен-костинг.

Применение нормативного метода учета затрат соответствует широко применяемой в странах с развитой экономикой системе «стандарт-кост» (standart-cost). Понятие «стандарт-кост» означает себестоимость, которая установлена заранее.

В 1936 г. Дж. Харрис создал систему «директ-кост», согласно которой в себестоимость включаются только прямые затраты, позволяющие рассчитать маржинальный доход и выявить наиболее рентабельные виды продукции [7, с. 42]. Ч. Кларк сформировал принципы директ-костинга – метода, при котором в состав себестоимости включаются только прямые расходы, что позволяет расширить объемы производства, снизить отпускные цены до рассчитанной частичной себестоимости. Д. Хиггинс предложил метод учета затрат по местам их возникновения (центрам ответственности) [8, с. 408–410].

В конце XX века в США группа специалистов, в которую входили Р. Каплан и Р. Купер, разработала метод ABC, предусматривающий учет затрат по видам деятельности и калькулирования по операциям. Японскими специалистами в конце XX века были разработаны и внедрены передовые системы управления затратами: just-in-time, targetcosting, kaizencosting, которые направлены на обеспечение рационального использования ресурсов и стратегическое управление с целью достижения целевой себестоимости продукции [9].

Объектом учета затрат при подготовке кадров военнослужащих выступают места их образования, в частности организации, основные производства, структурные подразделения (факультеты, кафедры, отделения учреждений, научные отделы и лаборатории и т. д.), а также виды услуг. Под объектом калькулирования понимаем отдельный вид услуги, определенной потребительской стоимостью (подготовка студента определенной специальности, предоставление соответствующего вида образовательных услуг, практическая подготовка военных кадров).

Себестоимость образовательных услуг, в частности при подготовке кадров военнослужащих, – это стоимостное выражение затрат предприятия с использованием в технологическом процессе выполнения работ и предоставления услуг, природных ресурсов, сырьевых материалов, топлива, энергии, основных средств, инструмента, инвентаря, трудовых и финансовых ресурсов, а также других затрат. Затраты, которые включаются в себестоимость услуг, определяются Положениями (стандартами) бухгалтерского учета и отраслевыми инструкциями по вопросам планирования, учета и калькулирования себестоимости работ и услуг.

Хотя в научной литературе не проводят разграничения категорий «метод учета затрат» и «метод калькулирования», на практике их применение часто не совпадает. Бывают случаи, когда один метод учета затрат дополняется при калькулировании другими методами. Поэтому считаем, что мнение о том, что позаказный, поперечный, нормативный методы являются основными и общими как для учета затрат, так и для калькулирования себестоимости продукции, является довольно спорным.

Мировая практика учета в государственном секторе экономики признает существование четырех основных методов, на которых базируются учетные системы стран [10]:

1) кассовый метод – учет, по которому признаются операции и события только на момент получения или уплаты денежных средств;

2) модифицированный кассовый метод, то есть доходы учитываются в момент, когда они зарабатываются, начисляются или перечисляются, а затраты – в момент заказа товара/услуги;

3) метод начисления – учет, по которому признаются операции и события, когда они происходят, независимо от того, были уплачены или получены денежные средства;

4) модифицированный метод начисления, который дает возможность учитывать определенные объекты учета по кассовому методу, а другие – по методу начисления.

Для ведения образовательного процесса при подготовке кадров военнослужащих в современных высокотехнологических реалиях учебные заведения несут огромные затраты, грамотное управление которыми позволит эффективно работать, своевременно выявлять и рационально использовать внутренние резервы учреждения.

Развитие экономических систем, национальных экономик в условиях глобализации выдвигает новые требования к методологии учета затрат в целом и на подготовку кадров военнослужащих в частности.

Специфичность продукта деятельности бюджетных учебных учреждений влечет за собой сложность определения денежно-стоимостных характеристик. Длительное время в этом не возникало необходимости, так как бюджетные учреждения финансировались из бюджета и расходовали выделенные средства согласно установленной смете и на строго определенные виды услуг. Но развитие рыночных отношений во всем мире ставит перед руководством всех предприятий, в том числе бюджетных учебных заведений, цель эффективно использовать полученные денежные средства. Очевидным решением стало предоставление платных государственных услуг. В системе бухгалтерского учета такое решение повлекло постановку и решение новых методологических задач в связи с необходимостью адаптации категории затрат, калькулирования себестоимости и производных от них в рамках системы бухгалтерского учета бюджетных учебных учреждений [11, с. 23, 86].

Автор согласен с мнением Г.Т. Джоги, С.В. Свирко и Л.М. Синельник относительно того, что в процессе материального производства отношения возникают или в момент оказания/потребления услуг (совпадение двух фаз движения и реализации услуги), или при конкретном виде деятельности, которая материализуется, а затем потребляется [11, с. 25; 12]. Разделяя мнение этих авторов, отметим, что в этом случае обязательность потребления обеспечивается наличием ранее сформированной потребности. Услуги образовательной отрасли невозможно делать «про запас», невозможно употреблять в большем, чем нужно, количестве, невозможно транспортировать, поскольку транспортировка услуги возможна лишь как изменение местонахождения исполнителя. Следствием

этого является необходимость индивидуального предварительного или общественного спроса на деятельность в сфере образовательных услуг.

Бухгалтерский учет затрат на подготовку кадров военнослужащих в Ливии очень длительное время имел много общего с бухгалтерским учетом в странах бывшего СССР, поскольку значительная часть военных кадров проходила обучение на его территориях.

В Ливии после революции 2011 г. вся законодательная и нормативная база была уничтожена, в том числе и касательно бухгалтерского учета в государственном секторе. На современном этапе методология и организация бухгалтерского учета основывается на Международных стандартах бухгалтерского учета в государственном секторе.

На сегодня МСБУГС насчитывают 32 стандарта. Стандарты основаны на МСФО в части, которая может быть применена к государственному сектору. Перед ними стоит цель способствовать организациям государственного сектора разных уровней в подготовке финансовых отчетов на основе метода начислений. К организациям государственного сектора в международной практике относятся национальные правительства, региональные, местные органы управления и соответствующие государственные субъекты хозяйствования. Таким образом, МСБУГС распространяются на все субъекты государственного сектора, кроме государственных коммерческих предприятий.

Училища в Ливии относятся к государственным субъектам хозяйствования, а значит, необходимо рассмотреть методологию учета именно в этой сфере.

Согласно Международным стандартам бухгалтерского учета в государственном секторе, бухгалтерский учет доходов и затрат бюджетных учреждений ведется по методу начисления, то есть операции и события признаются в момент их возникновения, независимо от даты поступления или уплаты денежных средств. Такая ситуация требует перехода на новые стандарты и обуславливает необходимость постепенного введения единых интегрированных систем управления государственным финансами по методу начисления (согласно МСБУГС 1).

Например, в Украине для учета доходов и затрат бюджетных учреждений применяют сочетание двух методов. Учет доходов общего фонда бюджетных учреждений ведется по кассовому методу, тогда как расходы общего фонда и доходы, расходы специального фонда – по методу начислений. Исходя из этого, ученые считают, что в Украине для учета доходов и затрат бюджетных учреждений используют модифицированный метод начислений [13]. Следует обратить внимание, что по нормам части 6 статьи 6 Закона Украины № 996 [14] регулирование вопросов методологии бухгалтерского учета осуществляется централизованно Минфином, а отраслевые особенности применения НП(С)БУГС в форме методических рекомендаций по их применению могут устанавливаться министерствами, другими центральными органами исполнительной власти.

В Ливии, как и во многих европейских странах, основными видами ресурсов, составляющих совокупность затрат на подготовку кадров военнослужащих, являются:

- материальные (техника и вооружение, здания и сооружения, военное имущество и т. д.);
- финансовые (бюджетные средства, выделяемые из государственного бюджета, и внебюджетные средства на текущий год);
- человеческие (профессорско-преподавательский состав, управляющий и обслуживающий персонал).

Методика учета затрат на подготовку военных кадров в Ливии предусматривает несколько этапов:

- 1) классификация затрат на обучение;
- 2) приведение их к единой стоимостной форме (определяется в ливийских динарах) с учетом необходимого дисконтирования, при необходимости, прогнозирования на последующие периоды;
- 3) корректировка затрат в соответствии со спецификой обучения по различным специальностям.

Решение трех поставленных задач вызывает определенные трудности. Так, наименее сложным является решение первого этапа, то есть классификации затрат. Трудность заключается в правильном определении затрат, которые влияют на процесс подготовки кадров военнослужащих опосредованно.

Достаточно проблемный момент в учете затрат – их приведение к единой стоимостной форме. Объясняется это в основном необходимостью определения амортизационных затрат основных средств, вооружения и военной техники и т. д. Сложность вызывает и учет затрат двойного предназначения, то есть затрат, связанных в основном с проведением полевых занятий на полигонах, практикой в частях и других занятий вне самого военного учебного заведения.

Стоит отметить, что существенная неопределенность возникает и при определении частных затрат для обучения по конкретной специальности в соответствии с государственным стандартом, ведь количество специальностей, по которым осуществляется подготовка кадровых офицеров, не единична. Кроме подготовки по специальностям, обучение проводится также и согласно специализации. Все это предполагает определенное усреднение и соответствующие ошибки в оценках стоимости обучения.

Исходя из экономического содержания затрат, логичным процессом станет представление всех затрат на подготовку офицерских кадров в военных учебных заведениях в качестве полных, прямых и косвенных. Причем совокупность прямых и косвенных затрат и выступает как полные затраты.

Полные затраты на подготовку офицерских кадров в высших учебных заведениях включают все расходы, связанные с непосредственным обучением курсантов в высших военных учебных заведениях, а также расходы, связанные с их подготовкой в войсках, на полигонах, кораблях, в частях и в военных организациях Ливии, а также за пределами страны на территории и в учебных заведениях других стран.

Под прямыми затратами понимаются расходы, непосредственно связанные с процессом обучения [15].

Косвенными затратами являются расходы, связанные с обеспечением учебного процесса как в самих учебных заведениях, так и в войсках.

Само представление расходов как прямых и косвенных затрат также в достаточной степени условно, так как одни и те же затраты могут быть разделены на часть прямых и часть косвенных.

Для бухгалтерского учета затрат огромный интерес представляет определение:

- затрат по годам обучения (от первого до последнего курса) на одного обучаемого в военном училище;
- среднегодовых затрат на одного обучаемого в военных училищах;
- среднегодовых затрат в военных училищах Ливии.

Определение стоимости предоставленных услуг при подготовке военных кадров требует измерения, обобщения и анализа элементов затрат, отнесенных на единицу продукции.

В военных училищах Ливии применяют несколько основных методов при учете затрат на подготовку военных кадров.

Первым методом, заслуживающим внимания, является метод суммарных затрат. Согласно этому методу, при предоставлении услуг учитывают все затраты всех элементов: будь то материальные затраты или заработная плата, прямые или косвенные, переменные или фиксированные элементы. Следовательно, этот метод основан на принципе полного охвата и возмещения затрат.

Второй метод – это метод учета прямых затрат. Себестоимость единицы продукции определяется только прямыми затратами (материалы, затраты труда, производственные элементы), которые легко отнести на единицу продукции (услугу). В то же время косвенные затраты не относят на единицу продукции, но показывают в отчете о доходах и расходах.

Третий метод – это метод переменных затрат. Себестоимость единицы продукции (предоставленной услуги) определяется в соответствии с переменными затратами, которые изменяются в зависимости от объема предоставленных услуг и выполненных работ. В то же время прямые затраты не включены в эту стоимость, но показаны в отчете о доходах и убытке. Следовательно, этот метод основан на частичном учете затрат.

Четвертый метод – метод неиспользованных затрат. Себестоимость единицы продукции (предоставленной услуги) определяется в соответствии со стоимостью элементов переменных затрат, а также определенного процента постоянных затрат, которые учитывают неиспользованную электроэнергию. Либо же затраты на неиспользованную электроэнергию не относятся на себестоимость единицы продукции, но показаны в отчете о доходах и убытках. Следовательно, себестоимость единицы образовательной продукции соизмерима с использованным объемом фиксированных затрат.

Современные реалии требуют трансформации как технологических, так и организационных условий деятельности бюджетных учреждений. Именно поэтому целесообразно в классификации методов учета затрат на подготовку кадров военнослужащих за основу принимать способы сбора информации о затратах, а не объекты, в разрезе которых эта информация накапливается.

Совершенствование методов учета затрат на подготовку кадров военнослужащих в Ливии должно носить незамедлительный характер. Это объясняется тем, что денежные потоки с государственного бюджета не контролируются, не проводится анализ их эффективности. В реальности едва ли не единственной причиной, по которой может быть проведена проверка использования бюджетных средств, является практически стопроцентное нецелевое их применение.

С целью совершенствования учета затрат на подготовку военных кадров в военных училищах Ливии автор предлагает первоначально структурировать затраты по центрам стоимости:

- 1) содержание библиотечных фондов, учебного оборудования (книги, мебель, техника и другие электронные приборы);
- 2) оборудование учебных классов;
- 3) оборудование кабинетов сотрудников;
- 4) оборудование кафе, столовых;
- 5) обустройство комнат офицеров;
- 6) обустройство комнат сержантов;
- 7) оборудование медицинских кабинетов;
- 8) лабораторное оборудование;

9) практическое обучение за пределами учебного заведения;

10) теоретическое обучение (семинары, тренинги, совещания) как на территории, так и за пределами учебных центров;

11) субсидии, помощь – финансовая и в натуральной форме;

12) оплата труда преподавателей (заработная плата, бонусы, пенсия);

13) стипендия студентов (достигает 500 ливийских динаров);

14) затраты на административное управление.

В процессе изучения мирового и украинского опыта в методологии учета затрат как в коммерческой сфере, так и государственном секторе, автор пришел к выводу, что при учете затрат на подготовку кадров военнослужащих в Ливии наиболее целесообразным будет использование метода учета затрат на основе функций. То есть предлагается широкое применение методов ABC/ABM/ABB (Activity Based Costing/Activity Based Management/Activity Based Budgeting). Но применение названных методов не исключает использования модифицированного метода начисления, при котором определенные объекты учета учитываются по кассовому методу, а другие – по методу начисления. Совместное применение этих методов позволит, с одной стороны, вести учет денежных средств, полученных из государственного бюджета, а с другой – анализировать и контролировать эффективность их использования, а также прогнозировать суммы затрат на будущие периоды.

Предпосылками для применения функционального метода учета затрат в военных училищах Ливии автор считает следующие имеющиеся условия:

– в результате учебного процесса в военных училищах Ливии выпускаются военные кадры различных специальностей, то есть предоставление услуг имеет диверсифицированный результат;

– для подготовки военных кадров любой специальности используется определенный механизм действий и функций, задействован определенный список материальных и нематериальных активов;

– значительный процент накладных затрат в общей структуре затрат при подготовке кадров военнослужащих;

– военные училища имеют определенный объем ресурсов, который позволяет им выполнять производственные функции. Эти ресурсы распределяются по функциям пропорционально центрам затрат, то есть затратнообразующим факторам;

– существующий бессистемный, нерациональный порядок учета затрат требует нововведений согласно современным реалиям ведения деятельности в любой сфере во всем мире.

При подготовке военных кадров каждая операция или действие требует затрат соответствующих ресурсов. Система ABC определяет эти затраты с использованием средств и методов управленческого и бухгалтерского учета, в частности группировки предстоящих и имевших место затрат по местам формирования и центрам ответственности.

**Выводы.** В ходе исследования выявлено, что общепринятыми методами учета затрат на предприятиях являются позаказный, попередельный, попроцессный, нормативный, но современные реалии требуют применения таких методов учета, как стандарт-кост, директ-костинг, таргет-костинг и кайзен-костинг. В Ливии методика учета затрат на подготовку кадров военнослужащих состоит из нескольких этапов: классификации затрат, приведению их к единой стоимостной форме и их корректировке согласно обучению по различным специальностям. С целью усовершенствования учета государственных денежных средств в военных училищах Ливии, а также повышения контроля над эффективностью их использования предлагается широкое применение функционального метода учета затрат по местам формирования и центрам ответственности.

#### Список использованных источников:

1. Бюджетний кодекс України від 08.07.2010 № 2456-VI (зі змінами та доповненнями) : редакція від 04.12.2016 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2456-17>.
2. Шара С.Ю. Бухгалтерський облік у бюджетних установах і організаціях : [навч. посіб.] / С.Ю. Шара, О.М. Андрієнко, Л.І. Жидеева. – К. : Центр учбової літератури, 2011. – 440 с.
3. Михайлов М.Г. Бухгалтерський облік у бюджетних установах : [навч. посіб.] / М.Г. Михайлов, М.І. Телегунь, О.П. Славова. – К. : Центр учбової літератури, 2011. – 384 с.
4. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський облік у бюджетних організаціях / Ф.Ф. Бутинець, Т.П. Остапчук, Н.А. Остап'юк. – Житомир : Рута, 2004. – 448 с.
5. Гриліцька А.В. Сутність та напрями класифікації методів обліку витрат і калькулювання собівартості продукції / А.В. Гриліцька, О.М. Шинкаренко, Ю.В. Мінчук // Збірник наукових праць Черкаського державного технологічного університету. Серія «Економічні науки». – 2010. – Вип. 26(1). – С. 220–224.
6. Лень В.С. Бухгалтерський облік в Україні. Основи та практика : [навч. посіб.] / В.С. Лень, В.В. Гливленко ; за ред. В.С. Лєня ; вид. 4-е. – Тернопіль : Навчальна книга – Богдан, 2012. – 752 с.
7. Лень В.С. Управлінський облік : [навч. посіб.] / В.С. Лень. – К. : Знання-Прес, 2003. – 287 с.
8. Соколов Я.В. Бухгалтерський учет: от истоков до наших дней : [учеб. пособ. для вузов] / Я.В. Соколов. – М. : ЮНИТИ, 1996. – 638 с.
9. Юрченко О.А. Облік витрат операційної діяльності: історичний аспект / О.А. Юрченко // Економічні науки. Серія «Облік і фінанси». – 2011. – Вип. 8(29). – Ч. 4 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://kapitanvova.ucoz.ua/load/jurchenko\\_o\\_a\\_oblik\\_vitrat\\_operacijnoji\\_dijalnosti\\_istorichnij\\_aspekt/20-1-0-545](http://kapitanvova.ucoz.ua/load/jurchenko_o_a_oblik_vitrat_operacijnoji_dijalnosti_istorichnij_aspekt/20-1-0-545).
10. Salvatore SchiavoCampo, Daniel Tommasi Managing Government Expenditure. – 1999. – 531 p.
11. Бухгалтерський облік у бюджетних установах : [підручник] / Р.Т. Джога, С.В. Свірко, Л.М. Сінельник. – К. : КНЕУ, 2003. – 481 с.
12. Джога Р.Т. Облік у бюджетних установах : [підручник] / Р.Т. Джога, Л.М. Сінельник, М.В. Дунаєва. – К. : КНЕУ, 2006. – 480 с.
13. Калюга Є.В. Застосування методу нарахувань для визнання доходів і витрат у державному секторі / Є.В. Калюга. – К. : Наук. думка, 2012. – 34 с.
14. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність України : Закон України від 16.07.1999 № 996-XIV (зі змінами та доповненнями), редакція від 25.06.2016 [Електронний ресурс] – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.
15. Косова Т.Д., Березовенко Л.В. Аналіз складу та структури витрат на навчання під час підготовки офіцера в системі вищої освіти / Т.Д. Косова, Л.В. Березовенко // Вісник ДонНУЕТ. – 2013. – № 3(59). – С. 90–99.

**Анотація.** У статті розкрито предмет, об'єкт, мета і суть обліку в бюджетній сфері. Розглянуто загальноприйняті методи обліку витрат. Наведено коротку характеристику сучасних методів управлінського обліку, а також кінцеві цілі їх використання на підприємствах. Визначено об'єкти обліку витрат під час підготовки кадрів військовослужбовців. Охарактеризовано основні методи обліку витрат у бюджетній сфері. Виявлено можливі проблеми під час побудови сучасної методики обліку витрат під час підготовки кадрів військовослужбовців. Внесено пропозиції щодо вдосконалення методики обліку витрат під час підготовки військових кадрів у Лівії.

**Ключові слова:** облік витрат у бюджетній сфері, методи обліку витрат, касовий метод обліку, модифікований касовий метод, метод нарахування, модифікований метод нарахування, функціональний метод обліку витрат.

**Summary.** The article deals with the subject, the object, the purpose and essence of accounting in the public sector. Considered generally accepted cost accounting methods. A brief description of modern methods of management accounting, as well as the ultimate purpose of their use in the workplace. Defined objects of cost accounting in the preparation of military personnel. It describes the main methods of cost accounting in the public sector. Identified possible problems in the construction of modern cost accounting methodology in the preparation of military personnel. Proposals to improve the cost accounting methods in the preparation of military personnel in Libya.

**Key words:** cost accounting in the public sector, methods of cost accounting, cash accounting, modified cash basis, the accrual method, the modified accrual method, functional cost accounting method.