

Тематична рубрика. **БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК, АНАЛІЗ ТА АУДИТ**

УДК 657:378

Атамас П.Й.

кандидат економічних наук, професор
Університет імені Альфреда Нобеля,

Atamas Peter

Candidate of Sciences (Economics), Professor
Alfred Nobel University

Атамас О.П.

кандидат економічних наук, доцент
Дніпровський державний аграрно-економічний університет

Atamas Alexander

Candidate of Sciences (Economics), Associate Professor
Dnipro State Agrarian and Economic University

**МЕТОДИЧНІ ПІДХОДИ ДО ВИЗНАЧЕННЯ СОБІВАРТОСТІ
ОСВІТНІХ ПОСЛУГ У ВНЗ НЕДЕРЖАВНОЇ ФОРМИ ВЛАСНОСТІ**

**METHODOLOGICAL APPROACHES TO DETERMINING THE COST
OF EDUCATIONAL SERVICES IN HIGHER EDUCATION
INSTITUTIONS OF NON-STATE OWNERSHIP**

У статті обґрунтовується необхідність та практичне і теоретичне значення визначення собівартості освітніх послуг як для державних, так і особливо для недержавних навчальних закладів. Пропонується орієнтовний склад витрат на підготовку фахівців, їх поділ на калькуляційні статті. Розглядаються питання організації аналітичного обліку витрат з метою визначення фактичної собівартості окремих освітніх послуг. Наводиться методика практичного розрахунку окремих видів витрат та їх віднесення на певні об'єкти обліку і об'єкти калькулювання: оплати праці професорсько-викладацького складу; оренди, утримання та амортизації навчальних і

допоміжних приміщень, обладнання; комунальних платежів; витрат на формування контингенту студентів та обслуговування навчального процесу; загальних та адміністративних витрат тощо. Рекомендується передбачати відповідні умови організації обліку витрат у нормативному документі про облікову політику ВНЗ.

Ключові слова: *освітні послуги, статті витрат, аналітичний облік, калькуляція, собівартість, облікова політика.*

В статті обосновується необходимость, практическое и теоретическое значение определения себестоимости образовательных услуг как государственных, так и особенно негосударственных учебных заведений. Предлагается ориентировочный состав затрат на подготовку специалистов, их деление на калькуляционные статьи. Рассматриваются вопросы организации аналитического учета затрат с целью определения фактической себестоимости отдельных образовательных услуг. Приводится методика практического определения отдельных видов затрат и их отнесения на конкретные объекты учета и объекты калькулирования: оплаты труда профессорско-преподавательского состава; аренды, содержания и амортизации учебных и вспомогательных помещений, оборудования; коммунальных платежей; затрат на формирование контингента студентов и обслуживание учебного процесса; общехозяйственных и административных затрат и т. п. Рекомендуется предусматривать соответствующие условия организации учета затрат в нормативном документе об учетной политике ВУЗа.

Ключевые слова: *образовательные услуги, статьи затрат, аналитический учет, калькуляция, себестоимость, учетная политика.*

Determining the cost of educational services is especially important for non-governmental educational institutions, because it forms the level of payment for services provided, which creates the material and technical base of the institution, the educational process, pays teachers and staff, pays utility bills and etc. At the same time, the method of calculating the cost of educational services is not regulated and is set by each performer according to their own understanding and needs of users. This served as the basis for the study of this problem and the publication of the results.

The article recommends an approximate nomenclature of cost items for non-governmental educational institutions, which can serve as a basis for the organization of analytical cost accounting. An approximate composition of costs, their division into costing items, which can be used taking into account the specific features of individual educational institutions, duration, forms and areas of training. Such accounting belongs to the sphere of management and therefore is not regulated by any state regulations, and in non-state educational institutions is often not conducted at all. At the same time, the use of modern computer technology and related software allows to organize a very detailed analytical accounting of training costs for specialists of different levels of training, forms of training, specialties and specializations, duration of training and more. Such a system of accounting will create real conditions for an objective determination of the actual cost of educational services, and hence its cost, cost-effectiveness and practical feasibility.

The article on the materials of practical calculations shows in detail the method of cost allocation between individual objects of accounting and objects of calculation, proposals for intra-university standardization of analytical cost accounting in the document on the accounting policy of the educational institution.

The recommended methodology can be used both by non-governmental educational institutions of different levels of accreditation and for different categories of applicants, and by public educational institutions (after its appropriate adjustment taking into account their peculiarities).

Key words: *educational services, cost items, analytical accounting, calculation, cost, accounting policy.*

Постановка проблеми у загальному вигляді. Перш за все, необхідно підкреслити, що визначення собівартості освітніх послуг відноситься до сфери внутрішніх проблем навчальних закладів. Це питання не регулюється державними нормативними документами, тому кожен навчальний заклад вирішує його самостійно, виходячи з власних управлінських потреб. У той же час, методика визначення собівартості підготовки фахівців у ВНЗ недержавної форми власності має важливе науково-теоретичне і практичне значення. Від складу і рівня витрат на організацію та проведення навчального процесу у ВНЗ залежить не лише рівень оплати за навчання, а багато в чому і якість самого навчального процесу та рівень кваліфікації майбутніх випускників. Важливість цього питання в сучасних умовах посилюється ще й тим, що з кожним роком зростає роль недержавних навчальних закладів у підготовці фахівців з вищою освітою для тих спеціальностей, які раніше вважалися сферою діяльності лише державних навчальних закладів. Так, за даними Держкомстату у 2018-2019 н. р. у ВНЗ України за кошти державного та комунальних бюджетів навчалися 582 тис. студентів (44% від їх загальної кількості), а за кошти фізичних і юридичних осіб (контрактники) – 739 тис. студентів (56% їх загальної кількості).

Крім того, значно зріс відтік випускників загальноосвітніх навчальних закладів України на навчання у ВНЗ зарубіжних країн, де часто діє спрощена

система прийому на навчання, надаються певні пільги в оплаті та інші привабливі заохочення аж до надання дозволів на отримання громадянства та працевлаштування після досягнення відповідного рівня освіти і стажу роботи за фахом.

Отже, необхідність об'єктивної оцінки нормативних і фактичних витрат на підготовку фахівців різних спеціальностей та рівнів підготовки як у державних, так і особливо у недержавних навчальних закладах стала досить актуальною. Все це і послужило підставою для даного дослідження.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питання визначення та обліку витрат на надання освітніх послуг у ВНЗ як державної, так і недержавної форм власності, неодноразово розглядалося не лише у публікаціях наукових працівників, а й в рішеннях урядових установ. Воно досить щільно пов'язане з визначенням обсягу витрат бюджетних коштів на фінансування навчальних закладів та його розподілом серед окремих ВНЗ в залежності від контингенту здобувачів вищої освіти та їх спеціалізації. Важливими у цьому відношенні були затверджені та впроваджені у практику діяльності бюджетних установ НП(С)БОДС 135 «Витрати» [1] (який до певної міри частково може слугувати підставою для визначення складу витрат на освітні послуги і для недержавних закладів освіти) та Методика розрахунку орієнтовної середньої вартості підготовки одного кваліфікованого робітника, фахівця, аспіранта, докторанта, затверджена постановою КМУ від 20.05.2013 р. № 346 [2]. Багато уваги цьому питанню приділяли у своїх публікаціях вітчизняні науковці С.В. Свірко [3], Т.М. Тростенюк [4,5], Цалько Ю.М. [6], Ловінська Л.Г. [7], Петрук Т.І. [8] та ін.

У той же час, питання методики калькулювання собівартості освітніх послуг та складу витрат, які повинні включатися до собівартості підготовки одного фахівця відповідної спеціальності, форми і рівня підготовки, а також

методики організації обліку витрат у розрізі калькуляційних статей і елементів витрат у недержавних закладах освіти в наукових публікаціях висвітлені недостатньо і надто узагальнено.

Формулювання цілей статті (постановка завдання). Мета даної публікації – розглянути теоретичні підходи до питання практичного визначення собівартості підготовки фахівців різних галузей знань, спеціальностей, рівнів підготовки та форм навчання у недержавних вищих закладах освіти.

Виклад основного матеріалу дослідження. Перш за все доцільно визначити номенклатуру витрат на освітні послуги і їх групування за калькуляційними статтями та елементами. Окремі рекомендації з цього питання надають у своїй монографії Салига С.Я. і В.М. Гельман [9], хоча в сучасних умовах не всі з їхніх пропозицій можна застосувати в конкретному ВНЗ. Враховуючи деякі нормативні вимоги, затверджені КМУ та МФУ [1,2], рекомендації вітчизняних і зарубіжних авторів, власний досвід виконання подібних розрахунків, вважаємо за доцільне в обліку та калькулюванні собівартості освітніх послуг у недержавних закладах освіти виділяти такі статті (з можливістю їх об'єднання або деталізації в залежності від обсягу та питомої ваги відповідних витрат):

- витрати на оплату праці професорсько-викладацького складу з відповідними нарахуваннями до різних фондів (ЄСВ та ін.);
- витрати на оренду приміщень і обладнання (або їх амортизацію, технічний догляд, ремонти тощо);
- витрати на комунальні послуги (газопостачання, опалення, освітлення, водопостачання і водовідведення тощо);
- витрати на формування контингенту студентів (здобувачів вищої освіти, аспірантів, докторантів та ін.);

- витрати на обслуговування навчального процесу;
- загальні та адміністративні витрати (можна не включати до собівартості підготовки спеціалістів, але обов'язково виділяти в обліку та враховувати при визначенні ціни надання освітньої послуги).

При організації обліку витрат та розрахунку собівартості надання освітніх послуг дуже важливим є питання організації аналітичного обліку витрат за центрами їх виникнення та можливими факторами (показниками, критеріями) розподілу. Все це питання організації управлінського (внутрішньовиробничого, операційного) обліку. Адже у багатьох навчальних закладах є аспірантура, докторантура, підготовчі відділення (курси підготовки до здавання ЗНО), факультети або відділення підвищення кваліфікації спеціалістів, департаменти (групи) консалтингу, групи довузівської підготовки іноземних студентів тощо. Витрати на кожний з названих видів діяльності повинні враховуватися окремо і використовуватися для оцінки їх економічної (фінансової) доцільності.

Отже, аналітичний облік витрат у закладах освіти доцільно будувати не лише за факультетами або випусковими кафедрами, окремими спеціальностями або напрямками підготовки. Такий облік повинен бути досить деталізованим. На нашу думку, для обґрунтованого і об'єктивного розрахунку собівартості надання освітніх послуг з метою визначення їх реальної вартості та окупності (прибутковості або збитковості) доцільно у недержавних ВНЗ поряд з фінансовим обліком вести управлінський облік витрат і доходів, мета і результати якого часто не будуть співпадати з аналогічними показниками фінансового обліку. Адже для об'єктивного визначення фактичної собівартості підготовки фахівця відповідного рівня необхідно накопичувати витрати за весь період його навчання з 1-го курсу (з дня зарахування до ВНЗ) до останнього дня його перебування у ВНЗ в якості

здобувача (до отримання диплому про закінчення навчання або довідки про його відрахування). А це можливо лише в тому випадку, коли буде організовано аналітичний облік витрат і доходів за окремими потоками паралельно з обліком руху контингенту здобувачів. В управлінському обліку доцільно з такою метою ввести активно-пасивні рахунки витрат і доходів за окремими об'єктами обліку витрат і калькулювання собівартості (потоками, спеціальностями, курсами, групами і т. ін.). За дебетом таких рахунків доцільно відображати витрати на даний контингент, а за кредитом – доходи (суму отриманої оплати за навчання). При достроковому вибутті здобувача з різних причин (до закінчення навчання і отримання відповідного диплому) суму фактичних витрат на його підготовку доцільно списувати на собівартість реалізованої продукції, а сплачену ним суму за навчання – на доходи від реалізації. Таким чином, на активно пасивному рахунку витрат і доходів групи (поток, курсу) завжди буде легко визначити фінансовий результат підготовки тих чи інших спеціалістів. При закінченні навчання такі рахунки необхідно буде закривати таким же чином, як і при достроковому вибутті здобувача. Це дасть змогу в оперативному порядку контролювати економічну (фінансову) доцільність тих або інших освітніх програм.

Звичайно, така організація управлінського обліку витрат і доходів потребує відповідного програмного забезпечення та додаткових витрат праці облікових працівників (а можливо і створення окремої бухгалтерії), але при необхідності та бажанні керівництва ВНЗ все це може бути досить ефективним. У той же час, організація у ВНЗ окремого управлінського обліку за центрами прибутку – це лише основа (база) для науково обґрунтованого обліку витрат і доходів. Дуже важливо правильно розподілити витрати та віднести їх на відповідні об'єкти обліку, адже при існуючій практиці фінансового обліку не лише у бюджетних установах, а й у недержавних

зкладах освіти подібного обліку не ведуть. Як правило, бухгалтерії ВНЗ будують фінансовий облік у відповідності з вимогами складання звітності про виконання кошторису витрат і доходів (у державних бюджетних установах) або у відповідності з вимогами податкового законодавства (у недержавних закладах освіти). При цьому потреби отримання необхідної управлінської інформації про ефективність окремих освітніх проектів або програм не задовольняються, а у більшості випадків такі вимоги керівництвом ВНЗ і не ставляться.

Аналіз публікацій різних авторів з питань визначення собівартості підготовки спеціалістів у вищих навчальних закладах та обґрунтованого встановлення плати за навчання у державних і недержавних навчальних закладах показав що найбільш складним у цьому процесі є визначення і розподіл витрат на оплату праці професорсько-викладацького складу. Зумовлено це рядом причин:

- викладачі любої кафедри, навіть випускової, як правило, проводять заняття зі студентами різних форм навчання (денної, заочної, вечірньої, дистанційної тощо), різних рівнів підготовки (бакалаври, магістри), різних факультетів, спеціальностей і спеціалізацій;

- викладачі кафедр проводять заняття не лише зі студентами, а й з слухачами підготовчого відділення, курсів підготовки до здачі ЗНО, груп підвищення кваліфікації, аспірантами, групами післядипломної освіти (МВА тощо);

- рівень оплати праці викладачів залежить від багатьох факторів (посади, наукового ступеня, вченого звання, викладацького стажу тощо), які зумовлюють його суттєву строкатість;

- серед викладачів досить поширеною є практика сумісництва (робота одночасно на двох-трьох кафедрах) та суміщення (виконання обов'язків

завідувача кафедри або його заступника, декана або його заступника, керівника або працівника іншого структурного підрозділу), а також виконання інших оплачуваних робіт за дорученням адміністрації навчального закладу;

- витрати на оплату праці з нарахуваннями на соціальні заходи (ЄСВ) складають досить високу питому вагу у загальних витратах як державних, так і недержавних навчальних закладів. За нашими підрахунками, їх рівень у ВНЗ різних напрямів підготовки сягає від 58,5 до 74%.

Все це зумовлює необхідність окремого обліку або перерозподілу витрат на оплату праці кожного викладача між студентами різних спеціальностей, рівнів, форм і напрямів підготовки та вирахування із загальної суми нарахованої оплати праці витрат на оплату за супутні роботи або додаткові обов'язки, не пов'язані безпосередньо з викладацькою роботою зі студентами відповідної спеціальності. На підставі такого розподілу стає можливим визначення суми фактично нарахованої зарплати кожного викладача або їх групи (кафедри) між окремими об'єктами обліку витрат і калькуляції пропорційно кількості годин навчального навантаження.

З цією метою нами вивчалось планове навчальне навантаження у розрізі категорій викладачів та його розподіл за спеціальностями, рівнями і формами підготовки. Це дало можливість встановити, що у взятому для дослідження ВНЗ на денну форму навчання припадало в середньому за всіма спеціальностями 83,1% навчального навантаження (бакалаврат – 73,0%, магістратуру – 10,1%), на заочну і вечірню форми – 12,7% (відповідно – 5,8 та 6,9%), інші види навантаження – 4,2%.

Для визначення фактичного середнього рівня оплати за 1 годину навчального навантаження необхідно було розрахувати реальне навчальне навантаження викладачів, яке стало підставою нарахування заробітної плати

за безпосередню викладацьку роботу зі студентами, тобто з урахуванням навантаження, виконаного за сумісництвом на інших кафедрах, вирахуванням оплати за роботу з аспірантами, слухачами підготовчого відділення, груп перепідготовки, МВА та ін.). До того ж, необхідно було врахувати навчальне навантаження викладачів, які закріплені за окремими кафедрами як сумісники. Такі розрахунки по кожному викладачу доцільно виконати у вересні, зразу ж після затвердження навчального навантаження на поточний рік. Це особливо важливо для державних ВНЗ, де сума нарахованої оплати окремого викладача більше залежить від наукового звання, вченого ступеня, стажу роботи, посади і прямо не регламентується його конкретним навчальним навантаженням.

Отримані результати показали, що при середній оплаті праці за одну годину навчального навантаження в цілому по університету на рівні 250 грн., рівень оплати праці окремих викладачів за 1 годину навчального навантаження коливався від 210 до 402 грн., або в 1,9 раз. А рівень оплати праці викладачів звичайно ж впливає і на вартість підготовки фахівців різних спеціальностей.

Маючи інформацію про фактичний розподіл навчального навантаження викладачів у розрізі спеціальностей та про фактичний середній рівень оплати праці за годину навчального навантаження конкретного викладача або всіх викладачів кафедри, можна визначити розрахункову суму заробітної плати професорсько-викладацького складу за проведення занять зі студентами окремих спеціальностей та середній рівень оплати викладачів за одну годину навчального навантаження у розрізі спеціальностей.

Виконані розрахунки показали, що найбільш високою була оплата за годину навчального навантаження студентів спеціальностей: комп'ютерні науки, маркетинг, політологія. Зумовлено це було, головним чином, високою

питомою вагою занять, які проводять викладачі з вищим погодинним рівнем оплати (доктори наук, професори, доценти). Відповідно, значно нижчою була вартість години проведених занять зі студентами спеціальностей філологія, мова і література, туризм.

Отримані показники фактичного рівня оплати праці викладачів за одну годину занять зі студентами різних спеціальностей були використані для визначення загальної суми витрат на оплату праці викладачів у собівартості підготовки фахівців окремих спеціальностей. Для цього необхідно було спочатку визначити загальну кількість годин навчального навантаження (згідно затверджених навчальних планів) для підготовки одного фахівця з кожної спеціальності. Цей показник залежить, головним чином, від контингенту студентів обраної спеціальності, кількості навчальних дисциплін та можливостей використання «потоккових» лекційних занять, питомої ваги практичних і лабораторних занять, кількості планових індивідуальних завдань з погодинним навантаженням керівникові (курсівих, контрольних, самостійних робіт, рефератів і т. ін.), кількості модульних робіт, заліків та семестрових екзаменів, порядку їх приймання, форми підсумкової атестації випускників тощо. Усі ці показники передбачені навчальним планом підготовки фахівців відповідного рівня і спеціальності. Але важливо, щоб у ВНЗ була чітко визначена і не змінювалася щорічно методика розрахунку навчального навантаження, особливо за позаурочні (групові або індивідуальні) роботи студентів: курсові, контрольні, самостійні чи модульні роботи, консультації, керівництво практикою, підготовкою випускних робіт (дипломних, кваліфікаційних) тощо.

Розраховане таким чином загальне навчальне навантаження, що припадає на одного студента за роки його навчання, помножене на годинну середню оплату викладачів, що працюють зі студентами даної спеціальності,

покаже суму витрат на оплату праці викладачів у складі собівартості підготовки одного здобувача за час його навчання в університеті (до закінчення або дострокового відрахування).

При розподілі інших витрат навчального закладу та їх врахуванні у собівартості підготовки фахівців окремих спеціальностей можна скористатися такою методикою:

1) витрати на оренду приміщень та/або їх амортизацію, технічний догляд, ремонти і обслуговування (включно з витратами на опалення, освітлення, водопостачання, водовідведення, вивезення твердих побутових відходів і т. ін.) доцільно розраховувати на 1 кв. м корисної площі, яка використовується для навчальних, наукових, адміністративних, культурно-побутових та інших цілей або здавання в оренду. Добуток площі, яка використовується з конкретною метою, на ставку витрат на 1 кв. м покаже суму витрат на певний вид діяльності: навчальну, наукову, адміністративну, господарську тощо. Переважна більшість витрат за цією статтею за такою методикою буде віднесена безпосередньо на навчальну роботу, а деяка частина – на роботу інших відділів та служб: бібліотеки, деканатів, навчальної частини, приймальної комісії, ректорату, наукової частини тощо. Потім вони уже в складі комплексних статей також можуть бути враховані у собівартості підготовки фахівців та інших видів діяльності;

2) витрати на амортизацію інших необоротних активів (крім будівель і споруд) - обладнання кабінетів, аудиторій, лабораторій і т. ін. можуть розподілятися аналогічно методиці розподілу витрат на оренду (амортизацію) приміщень, але з урахуванням їх призначення та специфіки використання;

3) витрати на формування контингенту студентів (здобувачів вищої освіти, аспірантів, докторантів та ін.) повинні включати не лише

безпосередні витрати на роботу приймальної комісії (оплата праці технічних працівників та екзаменаторів, витратні матеріали, амортизація, освітлення, опалення тощо), а й витрати на утримання відділу (департаменту) маркетингу, рекламні заходи тощо. Загальну суму цих витрат необхідно розподіляти між окремими формами і напрямками навчальної роботи пропорційно контингенту здобувачів, зарахованих на навчання – студентів, аспірантів, курсантів, слухачів окремих курсів. При цьому ніяких понижуючих коефіцієнтів для студентів (чи аспірантів) заочної форми навчання не повинно передбачатися;

4) витрати на обслуговування навчального процесу повинні включати витрати на утримання навчальної частини, відділу практичної підготовки студентів, деканатів, кафедр, бібліотек, спортивної бази і т. ін. До них повинні бути віднесені частково і вартість утримання приміщень та матеріальні витрати цих підрозділів, амортизація навчальної літератури, витрати на підготовку і публікацію методичних матеріалів тощо. Розподіляти ці витрати між окремими факультетами і спеціальностями доцільно з урахуванням контингенту відповідних здобувачів освітніх програм та тривалості їх підготовки. При цьому кількість здобувачів заочної форми навчання доцільно коригувати на понижуючі коефіцієнти (прирівнюючи, наприклад 3 студентів заочної форми навчання до 1 студента денної форми);

5) склад загальних і адміністративних витрат та їх частка, яка повинна включатися до собівартості підготовки фахівців, має визначатися у кожному ВНЗ самостійно, а можливо навіть нормуватися внутрішнім документом про облікову політику. За звичай, до адміністративних витрат відносять витрати на утримання ректорату, різні види охорони, страхові платежі, витрати на банківське обслуговування, сплату деяких податків тощо. До цієї статті можуть бути віднесені також витрати на одноразові заходи, не пов'язані

безпосередньо з навчальним процесом, утримання господарського персоналу, надзвичайні витрати і т. ін. Звичайно, всі ці витрати часто край необхідні для повноцінного функціонування ВНЗ, але не всі з них мають відноситися на собівартість підготовки фахівців. Частина цих витрат повинна покриватися за рахунок накопичень, тобто відсотка накладних витрат у вартості підготовки спеціаліста понад її собівартість. Загальна сума витрат за цією статтею може бути розподілена між окремими видами діяльності пропорційно прямій заробітній платі працівників відповідних структурних підрозділів та видів діяльності.

Визначена таким чином загальна сума витрат на навчальну роботу розподіляється між окремими факультетами і спеціальностями з урахуванням співвідношення навчального навантаження за відповідний період. Базою розподілу може бути в окремих випадках контингент здобувачів, загальна сума годин навчального навантаження, кількість годин аудиторних занять, кількість годин занять з використанням комп'ютерної техніки тощо. Звичайно, основою об'єктивності отриманих результатів повинна стати відповідна організація обліку витрат у розрізі об'єктів визначення собівартості та факторів розподілу витрат, що в умовах застосування сучасних технічних засобів ведення обліку цілком можливо (при наявності відповідного програмного забезпечення).

Висновки з цього дослідження. Науково обгрунтований облік витрат з надання освітніх послуг та обчислення реальної фактичної собівартості підготовки фахівців з вищою освітою (як і надання інших освітніх послуг) має дуже важливе практичне значення в ринкових умовах як для державних, так і для недержавних ВНЗ. Такі розрахунки можуть базуватися як на фактичних, так і на нормативних показниках в залежності від мети їх використання: розподілу державного фінансування чи встановлення

обґрунтованої ціни (оплати) за підготовку фахівців або надання інших освітніх послуг за рахунок замовників.

В статті наводиться рекомендована методика розподілу найважливіших витрат між об'єктами обліку та об'єктами калькулювання освітніх послуг. Важливою передумовою для правильного розподілу витрат між об'єктами обліку та об'єктами калькулювання є адекватна побудова обліку витрат, що можливо лише при запровадженні у навчальних закладах управлінського обліку витрат та розробки відповідного програмного забезпечення. Управлінський облік витрат необхідно вести не лише за елементами, а й за статтями з деталізацією за спеціальностями, формами навчання, освітніми програмами, курсами тощо. Перелік статей витрат повинен визначатися самим ВНЗ з урахуванням особливостей організації навчального процесу.

Вважаємо доцільним рекомендувати ВНЗ передбачати в документах з облікової політики перелік витрат, які повинні фінансуватися за рахунок загальних накопичень і не включатися до собівартості підготовки фахівців, а також встановлювати ліміт витрат на окремі статті загальногосподарського та адміністративного характеру, що унеможливить довільне трактування важливості та розміру таких витрат.

Список використаних джерел

1. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 135 «Витрати», затверджене наказом МФУ № 568 від 18.05.2012 р. (зі змінами)

2. Методика розрахунку орієнтовної середньої вартості підготовки одного кваліфікованого робітника, фахівця, аспіранта, докторанта,

затверджена постановою КМУ від 20.05.2013 р. № 346.
<http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/346-2013-n> (дата звернення: 29.10.2019).

3. Свірко С.В. Бухгалтерський облік витрат бюджетних установ: теоретико-методологічне обґрунтування та розробка базових елементів. *Формування ринкової економіки в Україні. Вип. 19.* – Київ : КНЕУ, 2008. С. 315-327.

4. Свірко С.В., Тростенюк Т.М. Передумови запровадження управлінського обліку в державних закладах вищої освіти. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. Міжнародний збірник наукових праць. Серія: Бухгалтерський облік, контроль і аналіз.* – Житомир : ЖДТУ, 2018. №3(41). С. 55-61.

5. Тростенюк Т.М. Номенклатура витрат в механізмі визначення собівартості навчально-педагогічних послуг. *Економічний простір*, 2019. № 148. С. 187-194

6. Цалько Ю.М. До питання про управління витратами та визначення собівартості освітніх послуг у вищих навчальних закладах приватної форми власності. *Ефективна економіка*. 2011. № 10.
<http://www.economy.nauka.com.ua/?op=1&z=744> (дата звернення: 25.10.2019).

7. Ловінська Л.Г. Визначення вартості освітніх послуг. *Фінанси України*. 2017. № 2. С. 12-26

8. Петрук Т.І. Особливості методики калькулювання собівартості освітніх послуг у приватних навчальних закладах. *Економічний аналіз. Збірник наукових праць ТНЕУ*. Тернопіль : Економічна думка. 2013. Том 13. С. 447-452

9. Салига С.Я., Гельман В.М. Фінансове забезпечення сфери вищої освіти : монографія. Запоріжжя : ЗЦНТЕІ, 2007. 252 с.

References

1. Natsionalne polozhennia (standart) bukhhalterskoho obliku v derzhavnomu sektori 135 «Vytraty» [National Regulation (Standard) of Accounting in the Public Sector 135 "Expenses"], zatverdzhene nakazom MFU № 568 vid 18.05.2012 r. (zi zminamy)
2. Metodyka rozrakhunku oriientovnoi serednoi vartosti pidhotovky odnogo kvalifikovanoho robitnyka, fakhivtsia, aspiranta, doktoranta [Methodology for calculating the approximate average cost of training of one skilled worker, specialist, graduate student, doctoral student], zatverdzhena postanovoiu KMU vid 20.05.2013 r. № 346. <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/346-2013-n> (accessed 29 October 2019).
3. Svirko S.V. (2008) Bukhhalterskyi oblik vytrat biudzhetykh ustanov: teoretyko-metodolohichne obgruntuvannia ta rozrobka bazovykh elementiv [Accounting of expenses of budgetary institutions: theoretical and methodological substantiation and development of basic elements]. *Formuvannia rynkovoï ekonomiky v Ukraini* [Formation of a market economy in Ukraine]. Vyp. 19. Kyiv, KNEU. S. 315-327.
4. Svirko S.V., Trosteniuk T.M. (2018) Peredumovy zaprovadzhennia upravlinskoho obliku v derzhavnykh zakladakh vyshchoi osvity [Prerequisites for the introduction of management accounting in public institutions of higher education]. *Problemy teorii ta metodolohii bukhhalterskoho obliku, kontroliu i analizu. Mizhnarodnyi zbirnyk naukovykh prats / Series: Accounting, control and analysis*. [Problems of theory and methodology of accounting, control and analysis. International collection of scientific works / Seria: Bukhhalterskyi oblik, kontrol i analiz]. Zhytomyr : ZhDTU, №3(41). S. 55-61.
5. Trosteniuk T.M. (2019) Nomenklatura vytrat v mekhanizmi vyznachennia sobivartosti navchalno-pedahohichnykh posluh [Nomenclature of costs in the

mechanism of determining the cost of educational and pedagogical services] – *Ekonomichnyi prostir* [Economic space], № 148. S. 187-194

6. Tsalko Yu.M. (2011) Do pytannia pro upravlinnia vytratamy ta vyznachennia sobivartosti osvitnikh posluh u vyshchych navchalnykh zakladakh pryvatnoi formy vlasnosti [On the issue of cost management and determining the cost of educational services in higher education institutions of private ownership].

Efektivna ekonomika [Effective economy]. № 10

<http://www.economy.nauka.com.ua/?op=1&z=744> (accessed 25 October 2019).

7. Lovinska L.H. (2017) Vyznachennia vartosti osvitnikh posluh [Determining the cost of educational services]. *Finansy Ukrainy* [Finance of Ukraine]. № 2. S. 12-26

8. Petruk T.I. (2013) Osoblyvosti metodyky kalkuliuvannia sobivartosti osvitnikh posluh u pryvatnykh navchalnykh zakladakh [Peculiarities of the method of calculating the cost of educational services in private educational institutions]. *Ekonomichnyi analiz / Zb. nauk. prats TNEU* [Economic analysis / Coll. Science. against TNEU]. Ternopil: Ekonomichna dumka. Tom 13. S. 447-452

9. Salyha S.Ia., Helman V.M. (2007) Finansove zabezpechennia sfery vyshchoi osvity: monohrafiia [Financial support of the sphere of higher education: monograph]. Zaporizhzhia : ZTsNTEI, 252 s. (in Ukrainian)