

ДЕРЖАВНА НАВЧАЛЬНО-НАУКОВА УСТАНОВА  
“АКАДЕМІЯ ФІНАНСОВОГО УПРАВЛІННЯ”

*Л. Г. Ловінська, І. М. Парасій-Вергуненко, Л. П. Коритник*

**УПРАВЛІННЯ БЮДЖЕТНИМИ ВИТРАТАМИ  
НА ПОСЛУГИ ВИЩОЇ ОСВІТИ:  
МЕТОДОЛОГІЯ, ОРГАНІЗАЦІЯ,  
ІНФОРМАЦІЙНО-АНАЛІТИЧНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ**

*Монографія*

За редакцією Л. Г. Ловінської

Київ  
ДННУ “Академія фінансового управління”  
2019

ЕЛЕКТРОННЕ ВИДАННЯ КОМБІНОВАНОГО ВИКОРИСТОВУВАННЯ

*Автори:*

Л. Г. Ловінська, І. М. Парасій-Вергуненко, Л. П. Коритник

*Рецензенти:*

Л. М. Кіндрацька – доктор економічних наук, професор;  
К. В. Павлюк – доктор економічних наук, професор

*Рекомендовано до друку*

*Вченою радою Державної навчально-наукової установи  
“Академія фінансового управління”  
(Протокол № 11 від 16 грудня 2019 р.)*

**Ловінська Л. Г.**

Л68      Управління бюджетними витратами на послуги вищої освіти: методологія, організація, інформаційно-аналітичне забезпечення : монографія / Л. Г. Ловінська, І. М. Парасій-Вергуненко, Л. П. Коритник ; за ред. Л. Г. Ловінської ; ДННУ «Акад. фін. управління». – Київ, 2019. – 460 с.  
ISBN 978-617-7509-13-3

У монографії розкрито теоретичні засади і науково-методичні підходи до формування цілісної концепції управління витратами на послуги вищої освіти на основі впровадження управлінського обліку в закладах вищої освіти (ЗВО) та базових прозорих принципів універсальної системи розрахунку економічно обґрунтованої та збалансованої вартості освітніх послуг. Доведено, що застосування зазначеної концепції на практиці сприятиме впровадженню сучасного механізму ціноутворення на ринку платних освітніх послуг та реформуванню процесу розподілу обсягів державного фінансування між ЗВО відповідно до пріоритетів розвитку і потреб суспільства та держави загалом. Удосконалено понятійно-термінологічний апарат щодо сутності освітніх послуг, розкрито нові методичні підходи до розрахунку вартості підготовки одного бакалавра, магістра, аспіранта, докторанта та запропоновано інноваційно методико такого розрахунку з урахуванням положень НП(С)БОДС 135 «Витрати». Висвітлено організаційно-методичні аспекти впровадження управлінського обліку у ЗВО: визначено організаційні етапи його впровадження; запропоновано формати бюджетів доходів та витрат для центрів відповідальності та ЗВО в цілому; розроблено інноваційну методику калькулювання собівартості освітніх послуг; внесено пропозиції щодо удосконалення плану рахунків бухгалтерського обліку для інформаційної підтримки управлінського обліку у ЗВО; обґрунтовано напрями модернізації форм фінансової звітності з урахуванням вимог НП(С)БОДС 135 «Витрати»; запропоновано методичні положення економічного та стратегічного аналізу витрат ЗВО.

Для спеціалістів у галузі обліку та фінансів, науковців, працівників Міністерства освіти і науки України, викладачів, аспірантів і студентів економічних спеціальностей, слухачів курсів підвищення кваліфікації.

УДК 336:378

## ЗМІСТ

|  |            |
|--|------------|
| <b>ВСТУП .....</b>   | <b>5</b>   |
| <b>ЧАСТИНА 1. ФОРМУВАННЯ ВАРТОСТІ ОСВІТНІХ ПОСЛУГ:<br/>МЕТОДОЛОГІЧНІ, МЕТОДИЧНІ ТА ПРАКТИЧНІ АСПЕКТИ .....</b>   | <b>10</b>  |
| <b>РОЗДІЛ 1. ПОНЯТІЙНО-КАТЕГОРІАЛЬНИЙ АПАРАТ<br/>ФІНАНСУВАННЯ ДЕРЖАВНИХ ПОСЛУГ (НА ПРИКЛАДІ ОСВІТНІХ<br/>ПОСЛУГ, ЩО НАДАЮТЬСЯ ЗВО) .....</b>                                     | <b>10</b>  |
| 1.1 Визначення державної послуги в законодавстві України.....  | 10         |
| 1.2 Фінансування державних послуг у контексті визначення понятійно-<br>термінологічного апарату.....   | 17         |
| 1.3 Собівартість державних послуг в умовах реформи державного<br>управління.....   | 29         |
| <b>РОЗДІЛ 2. МЕТОДОЛОГІЧНІ ЗАСАДИ ТА МЕТОДИЧНЕ<br/>ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ РОЗРАХУНКУ ВАРТОСТІ ОСВІТНІХ ПОСЛУГ, ЩО<br/>НАДАЮТЬСЯ ЗВО.....</b>   | <b>45</b>  |
| 2.1 Вартість освітніх послуг: методологія та методичні підходи до<br>розрахунку.....   | 45         |
| 2.2 Обґрунтування компонентів вартості підготовки одного здобувача<br>освітньої послуги.....   | 57         |
| 2.3 Галузеві особливості витрат, що включаються до розрахунку<br>середньої орієнтовної вартості підготовки одного здобувача освітньої<br>послуги за елементами та статтями ..... | 82         |
| 2.4 Методичні підходи до розрахунку вартості підготовки одного<br>здобувача освітньої послуги  | 118        |
| <b>ЧАСТИНА 2. УПРАВЛІНСЬКИЙ ОБЛІК У ЗАКЛАДАХ ВИЩОЇ<br/>ОСВІТИ .....</b>  | <b>145</b> |
| <b>РОЗДІЛ 3. РОЛЬ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ В УПРАВЛІННІ<br/>ВИТРАТАМИ ЗВО .....</b>   | <b>145</b> |
| 3.1.Управління витратами ЗВО: завдання, принципи та функції .....  | 145        |
| 3.2. Сутність управлінського обліку суб'єктів державного сектору .....   | 158        |

|   |            |
|---|------------|
| 3.3. Особливості впровадження управлінського обліку у ЗВО.....  | 173        |
| <b>РОЗДІЛ 4. БЮДЖЕТУВАННЯ В УПРАВЛІННІ БЮДЖЕТНИМИ ВИДАТКАМИ .....</b>   | <b>180</b> |
| 4.1. Концептуальні засади побудови підсистеми бюджетування у ЗВО .....  | 180        |
| 4.2. Організаційно-економічний механізм впровадження бюджетування в систему управління витратами ЗВО .....  | 188        |
| 4.3. Інформаційно-аналітичне забезпечення механізму формування бюджетів закладів вищої освіти .....   | 203        |
| <b>РОЗДІЛ 5. ОБЛІК ВИТРАТ НА НАДАННЯ ОСВІТНІХ ПОСЛУГ ТА КАЛЬКУЛЮВАННЯ ЇХ СОБІВАРТОСТІ .....</b>   | <b>219</b> |
| 5.1. Методологія управлінського обліку витрат у ЗВО та розроблення методичних положень з організації та методики його проведення .....                            | 219        |
| 5.2. Калькулювання собівартості освітніх послуг у ЗВО .....   | 237        |
| 5.3. Рекомендації щодо запровадження інноваційної методології розрахунку собівартості освітніх послуг та складання фінансової звітності .....                     | 247        |
| <b>РОЗДІЛ 6. ЕКОНОМІЧНИЙ ТА СТРАТЕГІЧНИЙ АНАЛІЗ В УПРАВЛІННІ ВИТРАТАМИ ЗВО .....</b>  | <b>262</b> |
| 6.1. Особливості та напрями аналізу витрат на освітні послуги в системі управлінського обліку ЗВО .....   | 262        |
| 6.2. Методологічні засади стратегічного аналізу ефективності управління витратами закладів вищої освіти: завдання, напрями, особливості та етапи проведення ..... | 281        |
| 6.3. Управління витратами ЗВО на основі стратегічного аналізу конкурентоспроможності освітніх продуктів.....  | 301        |
| <b>ВИСНОВКИ .....</b>   | <b>312</b> |
| <b>ПЕРЕЛІК ДЖЕРЕЛ ПОСИЛАННЯ .....</b>   | <b>324</b> |
| <b>ДОДАТКИ .....</b>  | <b>359</b> |

## ВСТУП

Вища освіта впливає на всі сфери життя суспільства і є важливою складовою досягнення його економічного зростання та добробуту. Вона, як специфічна галузь діяльності, займається формуванням знань та вмінь, вихованням і підготовкою висококваліфікованих й конкурентоспроможних фахівців на національному і міжнародному ринках праці, сприяє становленню людської особистості, здатної формувати своє майбутнє на засадах сталого розвитку.

Світовий досвід другої половини ХХ століття засвідчив, що лише створюючи розвинуті освітні системи, країни долали відсталість, утверджували своє регіональне та світове лідерство. Закономірно, що ООН, ЮНЕСКО, ОЕСР, ЄС, Європа в цілому, країни з найпотужнішими економіками світу (США, Китай, Японія) вбачають в освіті великий потенціал розвитку. Однак, замало лише формально забезпечити кількісні параметри освіти, хоча й це необхідно, важливо досягти високої якості, ефективності, конкурентоспроможності освітньої системи, її відповідності сучасним викликам.

Саме тому Україні як суверенній, демократичній та соціальній державі, важливо модернізувати вищу освіту та інтегрувати її в європейський освітній простір. Особливу увагу необхідно приділити сутності та оцінці сучасного стану управління, ефективності використання бюджетних коштів державними закладами вищої освіти (далі – ЗВО), зокрема III-IV рівнів акредитації, в контексті надання якісних освітніх послуг, на що й орієнтують програмні документи сьогодення: Національна стратегія розвитку освіти в Україні на 2012-2021 роки [225], Стратегія реформування вищої освіти в Україні до 2020 року [283], Стратегія інноваційного розвитку України на 2010-2020 роки в умовах глобалізаційних викликів [282], Дорожня карта освітньої реформи (2015-2025) [46], Концептуальні засади реформування публічного фінансування та управління закладами вищої освіти [83] тощо.

Концептуальні засади реформування галузі освіти та процес реформування системи управління державними фінансами відіграють ключову роль у визначенні напрямків фінансового управління ЗВО. Сучасні умови фінансування ЗВО визначають пріоритетними напрямками їх інноваційно-інвестиційної діяльності, пошук способів зменшення видатків загального і спеціального фондів, побудову чіткої та раціональної структури доходів і видатків, формування ефективної системи планування, контролю, аналізу та управління діяльністю як ЗВО загалом, так і його структурних підрозділів. Відтак, виникає потреба в оцінці результативності державних видатків і переході на нову модель фінансового забезпечення ЗВО на основі ефективності використання власних надходжень та асигнувань загального фонду.

Ефективне функціонування ЗВО суттєво залежить від належної організації процесу управління витратами, що в умовах обмеженості фінансування ЗВО з державного бюджету є основною умовою їх фінансової стійкості та конкурентоспроможності на ринку освітніх послуг. Виконуючи освітню та наукову місії у суспільстві ЗВО несуть чималі витрати, правильне управління якими має забезпечити ефективне функціонування ЗВО у майбутньому та належну якість підготовки фахівців. Тож, сучасний навчальний заклад потребує гнучких систем оцінки, аналізу та контролю витрат як рівні закладу в цілому, так і окремих структурних підрозділів. Особливо цей процес ускладнюється в умовах управління великими багатогалузевими ЗВО (класичними університетами) зі складною організаційною структурою та багатoproфільним спрямуванням навчання.

В умовах впровадження бюджетного планування та програмно-цільового методу в бюджетному процесі посилюється роль і значення релевантної обліково-аналітичної інформації, як джерела даних для забезпечення процесів середньо- та довгострокового планування, оцінки ефективності бюджетних програм за напрямками використання бюджетних коштів та визначення ступеня досягнення цілей державної політики у відповідній сфері діяльності.

Інформаційною основою управління ЗВО є дані фінансового та управлінського обліку. Саме на їх підґрунті формується потреба у фінансуванні діяльності ЗВО відповідно до державного замовлення на підготовку фахівців, визначаються напрями використання отриманих фінансових ресурсів. Тож механізми фінансового планування та методологічні засади фінансового та управлінського обліку мають бути узгодженими.

На сьогодні нормативно-правове забезпечення фінансового обліку державних ЗВО, як бюджетних установ, є більш-менш відпрацьованим та сталим: розроблені та запроваджені НП(С)БОДС та методичні рекомендації до більшості з них, план рахунків бухгалтерського обліку. Стосовно управлінського обліку, слід зазначити, що він наразі лише переживає своє становлення.

Методологія та організація управлінського обліку ЗВО залежить від галузевих особливостей освітньої діяльності. Для побудови управлінського обліку державних ЗВО є ще один концептуальний чинник впливу: механізм визначення бюджетної потреби у коштах, який своєю чергою пов'язаний з розрахунком вартості підготовки здобувача освіти. Таким чином, перша частина монографії присвячена ключовим проблемам, без вирішення яких не можливо створити систему управлінського обліку в державних ЗВО, а саме дослідженню понятійно-категоріального апарату фінансування державних послуг (на прикладі освітніх послуг, що надаються ЗВО), методологічним засадам та методичному забезпеченню розрахунку вартості освітніх послуг, що надаються ЗВО.

Центральною проблемою дослідження, вирішення якої спрямовано на розбудову управлінського обліку ЗВО, було розроблення сучасної методики формування вартості підготовки одного здобувача вищої освіти ЗВО, що входять до сфери Міністерства освіти і науки України. На даний час така вартість визначається за Методикою розрахунку орієнтовної середньої вартості підготовки одного кваліфікованого робітника, фахівця, аспіранта, докторанта, затвердженою постановою Кабінету Міністрів України від 20 травня 2013 р. № 346. Проте ця методика не відповідає загальноствановленим підходам щодо формування собівартості послуг, вимогам Стратегії реформування системи управління

державними фінансами на 2017-2020 роки (розпорядження Кабінету Міністрів України від 08.02.2017 № 142-р) та визначеним положеннями НП(С)БОДС 135 «Витрати», затвердженого наказом Мінфіну від 18.05.2012 р. № 568.

Дослідження теоретичних основ та методичних положень побудови управлінського обліку ґрунтовно досліджувалось в працях таких зарубіжних вчених: Атріл П., Макларни Е. [329] Друрі К. [47, 48], Ентоні Р., Ріс Дж. [323], Аткинсон Е.А., Банкер Р.Д., Каплан Р.С., Янг С.М. [7] Хорнгрен Ч.Т., Фостер Дж. [336]. Питання організації та методики управлінського обліку для суб'єктів державного сектору, в тому числі і ЗВО, досліджували вітчизняні науковці Клименко О.М., Полякова О.В. [71], Кондрашова Т.М. [78, 79, 80], Левицька С.О., Сич Д.М. [100, 101, 102, 103], Пігош В. [166, 167, 168], Свірко С.В. [264, 265, 267, 268, 269], Сисяк С.В. [271, 272], Тростенюк Т.М. [268], Хорунжак Н.М. [306], Черкашина Т.В. [307], які зробили вагомий внесок у розвиток методології обліку витрат та розбудову концептуальних засад, організації та методики управлінського обліку в бюджетних установах. Не зменшуючи важливості проведених досліджень і цінності отриманих результатів вітчизняних науковців, необхідно визнати, що методологічні засади й методичне та організаційне забезпечення управлінського обліку в галузі освіти не отримали належного розвитку та практичного застосування, що визначає перспективи подальших наукових досліджень з даної проблематики.

При підготовці даної монографії автори ставили за мету удосконалення обліково-аналітичного забезпечення прийняття управлінських рішень Міністерством освіти і науки України щодо порядку фінансування ЗВО на основі формульного розподілу бюджетних коштів та державного регулювання механізму ціноутворення на ринку платних освітніх послуг з урахуванням вартості підготовки одного здобувача освітньої послуги та розроблення інформаційної бази для оцінки ефективності використання бюджетних видатків на послуги вищої освіти на основі впровадження управлінського обліку.

У монографії визначаються методологічні засади формування вартості освітніх послуг через удосконалення обліку та звітності ЗВО України відповідно до НП(С)БОДС та повного висвітлення інформації про використання державних



коштів в контексті запровадження з 1 січня 2017 року Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі, затвердженого наказом Мінфіну від 31.12.2013 р. № 1203, й удосконалення міжнародних стандартів бухгалтерського обліку державного сектору та вимог статистики державних фінансів.

Монографію підготовлено колективом наукових співробітників Державної навчально-наукової установи «Академія фінансового управління» в складі авторів:

д.е.н., проф. Л.Г. Ловінська (вступ, розділ 1 (п. 1.1, 1.2, 1.3), розділ 2 (п. 2.1), розділ 5 (5.1), висновки);

д.е.н., проф. І.М. Парасій-Вергуненко: (вступ, розділ 2 (п. 2.2, п.2.4), розділ 3 (п.3.1), розділ 4 (п. 4.1, п.4.2), розділ 6 (п. 6.1, 6.2, 6.3), висновки, додатки);

к.е.н. Л.П. Коритник: (вступ, розділ 2 (п.2.3), розділ 3 (п. 3.2, 3.3), розділ 4 (п. 4.3), розділ 5 (п. 5.1, п. 5.2, 5.3), висновки, додатки).

# **ЧАСТИНА 1. ФОРМУВАННЯ ВАРТОСТІ ОСВІТНІХ ПОСЛУГ: МЕТОДОЛОГІЧНІ, МЕТОДИЧНІ ТА ПРАКТИЧНІ АСПЕКТИ**

## **РОЗДІЛ 1**

### **ПОНЯТІЙНО-КАТЕГОРІАЛЬНИЙ АПАРАТ ФІНАНСУВАННЯ ДЕРЖАВНИХ ПОСЛУГ (НА ПРИКЛАДІ ОСВІТНІХ ПОСЛУГ, ЩО НАДАЮТЬСЯ ЗВО)**

#### **1.1 Визначення державної послуги в законодавстві України**

Якість державних послуг залежить від багатьох факторів, і насамперед від відповідності чинного законодавства, в рамках якого надаються послуги, нормам Конституції України щодо прав і свобод громадян та забезпеченості процесу надання послуг необхідним фінансуванням.

Законодавче підґрунтя надання державних послуг регулює взаємовідносини громадянина, замовника послуг, і держави в особі розпорядників бюджетних коштів, надавачів послуг; визначає зміст послуг, правила їх надання та фінансування. Ухвалення такого законодавства можливе лише в соціально орієнтованій державі, пріоритетами для котрої є добробут, духовність і культурний розвиток громадян.

Розбудові держави, заснованої на новому розумінні її сутності й функцій, присвячена низка урядових документів, а саме: Програма діяльності Кабінету Міністрів України, Стратегія реформування системи управління державними фінансами на 2017–2020 роки, Концептуальні засади реформування публічного фінансування та управління закладами вищої освіти, Стратегія реформування системи публічних закупівель (“дорожня карта”) [243, 286, 83, 284] тощо. Кінцевою метою розроблення цих документів є створення засад правового

регулювання реалізації ключових завдань сучасної держави в різних сферах, у т. ч. щодо надання державних послуг.

Слід зазначити, що дослідженню питань стосовно нових підходів до державотворення в Україні та законодавчого забезпечення надання послуг приділяється достатня увага. Науковці підкреслюють складність запровадження інноваційного підходу до розбудови держави Україна. Зокрема, О. Н. Євтушенко зауважує, що без зміни наших уявлень щодо функцій органів державної влади відповідно до принципу “держава для людини, а не людина для держави” вони й надалі залишатимуться здебільшого декларативними; надання та отримання послуг є однією з основних форм взаємовідносин громадянина й державної влади, в яких влада розглядається як постачальник послуг, а держава – як сервісна організація з їх надання [53, с. 33]. В цьому процесі головним завданням для влади, на думку Ю. О. Ковальнової, є саме переосмислення ролі держави в аспектах відносин із суб’єктами приватного права та перехід від управління суспільством до надання йому послуг, і здійснити такий перехід швидко не видається легкою справою [72]. Незважаючи на складність шляху створення сервісної держави, його треба неодмінно пройти та продовжити вже розпочатий рух у напрямі законодавчого забезпечення функціонування такої держави, зокрема через створення необхідних передумов надання державних послуг.

Обов’язковою складовою нормативно-правового забезпечення процесу надання таких послуг є механізм його фінансування, який включає методологію, методичні підходи й процедури визначення обсягу та джерел ресурсів. У свою чергу, методологія механізму фінансування ґрунтується на дефініції послуги, що надається державою, тобто логічній операції розкриття змісту, значення, операціональності терміна, його атрибутивно-реляційних ознак. Без конкретизації та осмислення співвідношення терміна як слова чи словосполучення з тим, що означає чітко окреслене спеціальне поняття певної галузі знань, не можливо вживати його в законодавстві [275, с. 88].

П. М. Таланчук зазначає: “...терміном називають подане відповідно до законів національної мови максимально стисле означення поняття, яке стосується

певного елемента зовнішнього чи внутрішнього світу людини. Скажемо ще глибше – терміном називають словесну назву вузлового поняття абстрактно-логічної схеми свідомого сприйняття людиною її зовнішнього чи внутрішнього світу. Можна сказати найглибше – терміном називають вузловий елемент усвідомлення людиною процесів її взаємодії із зовнішнім і внутрішнім світом” [289, с. 33].

В умовах створення сервісної держави поняття послуги, що надається нею громадянам, має стати центральним у законодавстві, котре регулює діяльність органів влади в Україні. В цьому контексті набуває актуальності аналіз сучасного розуміння сутності послуги, що надається розпорядником бюджетних коштів – бюджетною установою. Тож на часі актуальним є дослідження державної послуги саме з точки зору її законодавчого тлумачення.

Щодо місця й значення дефініції в законодавстві А. В. Хворостянкіна наголошує: “Оскільки будь-який нормативний припис виражається за допомогою мови (юридичної мови), елементарною структурною одиницею якої є слово (термін), важливо, щоб зміст і обсяг таких термінів був зрозумілим для всіх суб’єктів, яким адресується правовий припис. Одним із способів забезпечення ясності нормативного припису та зрозумілості наміру законодавця є застосування законодавчих дефініцій в текстах відповідних нормативно-правових актів” [304]. Законодавча дефініція в ролі елемента понятійного апарату законодавства є офіційним тлумаченням поняття та певною правовою настановою для розроблення й застосування всієї системи регулюючих норм. Чіткість, конкретність і лаконічність визначення терміна в законі є однією з обов’язкових передумов дотримання його громадянами.

Ця думка підтверджується досвідом співпраці ДННУ «Академія фінансового управління» з розпорядниками бюджетних коштів вищого рівня (Міністерством соціальної політики України та Міністерством освіти і науки України) у сфері удосконалення механізмів фінансування послуг, що надаються розпорядниками бюджетних коштів нижчого рівня. Розроблення методичних підходів до розрахунку вартості соціальних послуг, що надаються дітям, що

знаходяться у складних життєвих обставинах, дослідження середньої вартості підготовки бакалавра, магістра, аспіранта й докторанта вищими навчальними закладами України за 2015–2017 рр. на прикладі освітніх послуг, що надаються ВНЗ III–IV рівнів акредитації, показало важливість визначення державної послуги у галузевому законодавстві. Водночас галузеве визначення державної послуги є недостатнім для визначення її місця у бюджетному процесі.

У ст. 7 Бюджетного кодексу України (БКУ) прописано принципи, на котрих ґрунтується вітчизняна бюджетна система. До них, зокрема, належить принцип ефективності й результативності, який передбачає, що “при складанні та виконанні бюджетів усі учасники бюджетного процесу мають прагнути досягнення цілей, запланованих на основі національної системи цінностей і завдань інноваційного розвитку економіки, шляхом забезпечення якісного надання послуг, гарантованих державою, Автономною Республікою Крим, місцевим самоврядуванням (далі – гарантовані послуги), при залученні мінімального обсягу бюджетних коштів та досягнення максимального результату при використанні визначеного бюджетом обсягу коштів” [18]. Таким чином, якісне надання гарантованих послуг є ознакою ефективності й результативності бюджетної системи України. Водночас БКУ не прив’язує бюджетний процес до цього поняття, тим самим позбавляючи цей термін операціональності.

Це стосується й законів України “Про центральні органи виконавчої влади” та “Про місцеве самоврядування в Україні” [242; 223]: вони не визначають роль виконавчої й місцевої влади в регулюванні процесу надання державних послуг.

Щодо законодавства, котре регулює діяльність окремих сфер державного сектору економіки, варто зауважити, що в ньому терміни, які визначають поняття послуги, наводяться лише в окремих випадках. Це стосується, наприклад, соціальної сфери, освіти [235] та не стосується, приміром, охорони здоров’я [150].

Питанню сутності послуг, що надаються державою своїм громадянам, присвячено праці таких учених, як В. І. Андріяш, І. В. Венедиктова, О. Н. Євтушенко, І. Б. Коліушко, Ю. О. Ковальова, В. П. Тимошук [2, 19, 53, 72, 77]. Водночас наукові публікації щодо того, як пов’язане розуміння сутності

послуги, котра надається державою своїм громадянам, із питаннями її фінансування, розрахунком її вартості, є поодинокими [22] та не охоплюють усіх аспектів цього зв'язку, що й обумовлює актуальність дослідження в окресленому напрямі.

В наукових працях і в законодавстві для позначення однакових за сутністю послуг вживаються терміни “державні послуги” й “публічні послуги”, котрі хоч і близькі за змістом, проте мають відмінності.

Термін “публічні послуги” найбільш загальний, охоплює послуги, в наданні котрих зацікавлене суспільство, тобто які мають соціальну значимість. Їх отримувачами виступають суспільство, держава; вони доступні необмеженому колу громадян, надаються органами державної й муніципальної влади або іншим суб'єктом та ґрунтуються на різних формах власності. Надання публічних послуг здійснюється відповідно до визначених державою регламентів і супроводжується державним наглядом [53, с. 34]. З поняттям “публічні послуги” тісно пов'язане розуміння сутності ефективного державотворення. Пріоритети в державному будівництві розвинутих країн Європи, а також США, Канади з 1980-х років базуються на теорії публічних послуг, котра обґрунтувала зміну пріоритетів у засадах і формі відносин між владою й громадянами. В. П. Тимощук з цього приводу наголошує: “Держава в особі публічних інститутів орієнтується на потреби суспільства, так само як у приватному секторі надавачі послуг орієнтуються на потреби споживача (“клієнта”), його запити та очікування” [292, с. 116]. У такому контексті Р. В. Войтович дає визначення сильної держави як інституціональної структури з ефективного надання публічних послуг населенню [24, с. 15].

В Україні термін “державні послуги” з'явився в Законі “Про оподаткування прибутку підприємств” [228], згідно з котрим під державними слід розуміти будь-які платні послуги, обов'язковість отримання котрих встановлюється законодавством та які надаються фізичним чи юридичним особам органами виконавчої влади, місцевого самоврядування та створеними ними установами й організаціями, що утримуються за рахунок коштів відповідних бюджетів. Подібне

визначення державних послуг міститься в ст. 536 Податкового кодексу України [170].

Наведене визначення відрізняється від тлумачення сутності державних послуг у наукових публікаціях лише тим, що в згаданих законах даний термін вживається тільки до платних послуг [53, с. 33]. Проте цей факт можна пояснити тим, що податкове законодавство, зокрема в частині оподаткування прибутку суб'єктів господарювання, покликане визначити об'єкт і базу оподаткування, а не встановити виключною особливістю державних послуг їх надання на платній основі. Зрозуміло, що у випадку безоплатного надання послуг ані об'єкт, ані база оподаткування не виникають.

Однак у літературі обстоюється позиція, що до державних належать послуги, які надаються державним органом влади або підприємством, державною установою чи організацією, котрим повноваження щодо надання такої послуги делеговані цим органом влади та здійснюються лише за кошти державного бюджету [87], тобто на безоплатній для отримувачів послуг основі. З таким підходом не можна погодитись, оскільки в ідентифікації державної послуги наголос робиться на тому, що постачальником послуг є держава за певною адміністративною процедурою, при цьому послуга може бути платною й безоплатною. На це вказує, наприклад, законодавство про адміністративні та соціальні послуги як окремі види державних послуг [175], а також практика. В таблиці 1.1 наводиться співвідношення загального та спеціального фондів фінансування державних вищих навчальних закладів.

Таблиця 1.1 — Структура видатків ВНЗ III–IV рівнів акредитації на підготовку студентів денної форми навчання у 2016 р. за освітньо-кваліфікаційними рівнями в розрізі джерел фінансування, %

| Видатки          | Бакалавр | Спеціаліст | Аспірант | Докторант | Всього |
|------------------|----------|------------|----------|-----------|--------|
| Загальний фонд   | 69,9     | 65,3       | 89,0     | 96,8      | 69,3   |
| Спеціальний фонд | 30,1     | 34,7       | 11,0     | 3,2       | 30,7   |

Складено за: даними обстеження 71 ВНЗ протягом 2016–2017 рр., що проводилося ДННУ “Академія фінансового управління” на доручення Міністерства освіти і науки України.

Дані таблиці свідчать, що за обсягом фінансування платні послуги становлять понад 30 %. Отже, поняття “державні послуги” охоплює такі публічні послуги, забезпечення котрих бере на себе держава як на безоплатній, так і на платній основі.

Обговорюючи сутність і місце державних послуг у діяльності суб’єктів державного сектору, потрібно визначити коло суб’єктів, для котрих необхідно законодавчо встановлювати поняття послуги. На нашу думку, при цьому варто враховувати декілька чинників.

По-перше, державний сектор економіки охоплює сектор загального державного управління та державні корпорації (фінансові й нефінансові) [70], тобто за своєю структурою є неоднорідним, та включає як бюджетні установи, до котрих відповідно до БКУ належать органи державної влади, місцевого самоврядування, а також організації, створені ними у встановленому порядку, що повністю утримуються за рахунок відповідно державного чи місцевого бюджету [18], так і госпрозрахункові структури з числа державних корпорацій. Таким чином, при законодавчому визначенні державної послуги логічне передбачити, що воно поширюватиметься тільки на тих суб’єктів, чия діяльність фінансується із державного й місцевих бюджетів, а також на тих, які отримують бюджетне фінансування на провадження своєї діяльності на конкурсних засадах, тобто недержавні неприбуткові установи\*.

По-друге, в літературі слушно підкреслюється, що державні послуги можуть ґрунтуватися не на будь-яких державних функціях. Із цього погляду останні варто поділити на дві групи: 1) такі, котрі обумовлюють надання державних послуг та орієнтовані на кінцевого користувача – громадянина або юридичну особу; 2) такі, що не пов’язані з наданням державних послуг [53, с. 33]. При визначенні фінансування бюджетних установ, зокрема органів виконавчої влади, не можна всі функції, котрі вони виконують згідно із законодавством,

---

\* Наразі обговорюється ідея запровадження в Україні міжнародного досвіду щодо фінансування на конкурсних засадах недержавних вищих навчальних закладів після законодавчого надання їм статусу неприбуткових установ.



пов'язувати з наданням послуг, але саме по собі надання послуг доцільно розглядати як окрему функцію.

По-третє, в юридичному аспекті відмінною рисою державної послуги є її двосторонній характер. Адже в ній беруть участь дві сторони: суб'єкт, що надає послугу (державні органи), та об'єкт, який ці послуги отримує [53, с. 33;]. Таким об'єктом можуть бути і юридичні, й фізичні особи.

Зазначені чинники обґрунтовують двоїстий підхід до визначення державної послуги в законодавстві:

I аспект – загальне визначення (своєрідний концепт, певний універсал), що відображає логічну сутність, принципові ознаки державної послуги як такої. Таке визначення, на нашу думку, має бути наведене в БКУ. Паралельно з цим доцільно конкретизувати функції центральних органів виконавчої влади в Законі України “Про центральні органи виконавчої влади” щодо питань нормативно-правового забезпечення надання державних послуг.

II аспект – галузеве визначення, розроблене на базі загального визначення, що має атрибутивно-реляційний характер, тобто відображає галузеву природу послуг, та є операціональним, або конкретизує сутність процесів, показує, що саме робиться. Тільки таке визначення може бути основою для розроблення методологічних підходів до встановлення механізму фінансування послуги й розрахунку її вартості.

Пропоновані зміни до законодавства з метою запровадження першого аспекту визначення державної послуги наведено в Додатку А.

## **1.2. Фінансування державних послуг у контексті визначення понятійно-термінологічного апарату**

Побудова сервісної держави передбачає обов'язкове створення економіко-правового механізму її функціонування. Внаслідок медичної та освітньої реформ державні послуги поставлено в центрі загальної уваги суспільства. Ключовими

питаннями реформ є: порядок надання державних послуг, механізми планування витрат на це, порядок фінансування.

У сучасних умовах розвиток державного сектору не можливий без дослідження сутності, правового регулювання, економіки та фінансового забезпечення державних послуг. Тож поняття послуги в законодавстві має істотний вплив на розбудову всієї системи наукових знань і регулюючих норм в управлінні економікою цього сектору соціально орієнтованої держави.

Важливою ознакою дефініції, що застосовується в законодавстві, є операціональність. На думку відомого американського вченого Едвардса Демінга, операціональні визначення є діловою мовою, котра передає чіткий зміст, встановлює конкретний метод роботи та вірний критерій для прийняття рішення. Зокрема, він зауважив: “Без операціональних визначень дослідження проблем будуть дорогими й неефективними, майже напевно сприяючи нескінченним суперечкам і суперечностям” [40]. Ця думка підкреслює актуальність дослідження підходів до конкретизації дефініції державної послуги в галузевому законодавстві, що регулює різні сфери діяльності державного сектору.

Важливим є виявлення й аналіз ознак галузевого визначення, що впливатимуть на формування механізмів фінансування послуги, розрахунок її вартості, для формулювання на основі такого аналізу галузевого визначення, в даному випадку дефініції освітніх послуг.

Досліджуючи сутність послуг, що надаються державою, дослідники спираються на трактування послуг класиком маркетингу Ф. Котлером [53, с. 33]. У контексті цієї роботи доречно навести дві його тези:

1. “Послуги – об’єкти продажу у вигляді дій, вигід, задоволень” [89].
2. “Товар – це будь-яка ринкова пропозиція, що здатна задовольнити потребу й котра набуває форми матеріальних благ (фізичних продуктів), *послуг* [курсив наш. – Авт.], досвіду, подій, осіб, географічних територій, власності, організацій, інформації та ідей” [155, с. 23].

Такий підхід є слушним, оскільки економіка державного сектору великою мірою запозичує ринкові механізми господарювання. Тому розглядати державну

послугу як товар, за котрий сплачує або громадянин, або держава, цілком доречно. Тим більше, що сам Ф. Котлер поділяв таку думку. Він наголошував: “Галузі сфери послуг надзвичайно різноманітні. До сфери послуг належить і *державний сектор* [курсив наш. – Авт.] із його судами, біржами праці, лікарнями, позичковими касами, військовими службами, пожежною охороною, поштою, органами регулювання та школами, й приватний некомерційний сектор із його музеями, благодійними організаціями, церквою, коледжами, фондами та лікарнями” [155, с. 579].

Однакове розуміння сутності послуг, що надаються державним і недержавним секторами економіки, є важливим у контексті стандартизації послуг та визначення єдиної методології розрахунку їхньої вартості, а отже, й удосконалення механізмів фінансування.

У науковій літературі немає єдиного підходу до визначення послуги як такої, що надається суб’єктом державного сектору, й у галузевому аспекті зокрема. На підставі аналізу поглядів сучасних науковців на логічний зміст дефініції послуги пропонуємо в основу визначення послуги галузевого характеру покласти концепцію, згідно з котрою сутність послуги виводиться через сукупність діяльності та її результату, оскільки результату передує діяльність, що не має матеріального втілення і становить разом із ним неподільне ціле [253]. Вважаємо, що таке розуміння сутності послуги дасть змогу врахувати в її галузевому визначенні вимоги законодавства, яке регулює певну галузь державного сектору. Розглянемо послуги, котрі надаються вищими навчальними закладами України.

З метою вивчення чинних підходів до законодавчого визначення послуг, які надаються суб’єктами державного сектору, було проаналізовано відповідні дефініції в законах України “Про адміністративні послуги” та “Про соціальні послуги”. Так, адміністративна послуга визначається як результат здійснення владних повноважень суб’єктом надання адміністративних послуг за заявою фізичної або юридичної особи, спрямований на набуття, зміну чи припинення прав та/або обов’язків такої особи відповідно до закону [175], а соціальна послуга – як комплекс заходів з надання допомоги особам, окремим соціальним групам, що

перебувають у складних життєвих обставинах і не можуть самотійно їх подолати, з метою розв'язання їхніх життєвих проблем [235]. Обидва приклади свідчать про те, що основою дефініції є склад послуги. Результат її надання враховується у визначенні адміністративної послуги та не враховується у визначенні соціальної.

Діяльність ВНЗ регулюється законами України “Про освіту” (далі – Закон про освіту) [229] і “Про вищу освіту” (далі – Закон про вищу освіту) [177]. Відповідно до Закону про освіту, освітня послуга – комплекс визначених законодавством, освітньою програмою та/або договором дій суб'єкта освітньої діяльності, що мають визначену вартість та спрямовані на досягнення здобувачем освіти очікуваних результатів навчання. В ньому не розкривається саме зміст освітньої послуги, а робиться посилання на законодавство. У ст. 17 “Вища освіта” цього закону наголошено, що рівні, ступені вищої освіти, порядок, умови, форми й особливості її здобуття визначаються спеціальним законом, тобто зміст послуги з вищої освіти має розкриватись у Законі про вищу освіту. Втім, у чинній редакції Закону про вищу освіту таке визначення змісту освітньої послуги не наведено. Проте в ньому прописано вимоги щодо стандартизації освітньої діяльності (визначення сутності послуги через діяльність – процес) і освіти (визначення послуги як результату діяльності).

Дотримуючись обраного підходу, пропонуємо таке визначення: освітня послуга для здобувача певного рівня вищої освіти – це навчання та атестація відповідно до стандартів освіти й освітньої діяльності. Слід підкреслити, що таке визначення розкриває сутність послуги для її одержувача. З позиції освітнього закладу, освітня послуга має розглядатись як задоволення запиту одержувача, як процес – надання послуги. З цього погляду освітня послуга – це провадження освітнього процесу на певних рівнях вищої освіти відповідно до стандартів освіти та освітньої діяльності.

Вважаємо, що обидва наведених визначення повинні існувати одночасно, оскільки несуть різне змістове навантаження та можуть бути спрямовані на розв'язання різних завдань. Перше розкриває зміст освітньої послуги для одержувача, друге – її організаційний аспект та орієнтує на визначення складу

витрат, які мають бути включені в розрахунок вартості послуги. Зрозуміло, що поняття “освітній процес” ширше, ніж “навчання та атестація здобувача освіти”, адже передбачає ще й певні правові, матеріально-технічні умови й організаційні заходи щодо його проведення.

У запропонованих формулюваннях вживаються терміни із Закону про вищу освіту. Водночас словосполучення “освітній процес”, хоч і присутнє в тексті цього закону, не визначене як поняття. На нашу думку, доречно порівняти цей термін із поняттям “освітня діяльність”. Відповідно до Закону про вищу освіту, освітня діяльність – діяльність вищих навчальних закладів, що провадиться з метою забезпечення здобуття вищої, післядипломної освіти і задоволення інших освітніх потреб здобувачів вищої освіти та інших осіб [177]. Очевидно, що освітня діяльність, окрім освітнього процесу, має інші складові, пов’язані із забезпеченням саме цього процесу, про що свідчать Ліцензійні умови провадження освітньої діяльності закладів освіти [188]. Така діяльність охоплює низку заходів соціально-культурного й побутового спрямування, необхідних для здобуття освіти. Отже, змістовно поняття “освітня діяльність” ширше, ніж “освітній процес”.

Переваги запропонованих визначень освітньої послуги полягають у тому, що вони чітко “прив’язують” освітню послугу до предмету діяльності ВНЗ, із різних боків характеризують її зміст і результати, а також дають змогу встановити її натуральні вимірники\*. Чому це важливо? Якщо наразі бюджетні установи використовують натуральні вимірники для визначення обсягу інформації відповідно до кількості однорідних речових активів у одиницях виміру (за об’ємом, площею, вагою, довжиною), то з упровадженням національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку державного сектору (Н(П)СБОДС) вони необхідні й для вимірювання господарських процесів – надання послуг суб’єктом державного сектору – та їхніх результатів.

---

\* Натуральними є базові вимірники, що віддавна застосовуються в обліку та дають можливість визначити величину об’єктів обліку в їх натурально-речовому вигляді і складі. В бухгалтерському обліку вони застосовуються, поряд із трудовими й грошовими (вартісними) вимірниками, для відображення руху активів. У сучасних умовах їхня роль у державному секторі зростає.

Освітні послуги не мають речової форми. Їх ідентифікація може відбуватися лише у зв'язку з навчанням одного здобувача освіти – студента, кількість може бути виміряна лише чисельністю навчених студентів і тих, котрі навчаються. До речі, такий підхід визначений Методикою розрахунку орієнтовної середньої вартості підготовки одного кваліфікованого робітника, фахівця, аспіранта, докторанта, затвердженою постановою Кабінету Міністрів України від 20.05.2013 № 346 [120].

Щодо вимірювання процесу надання освітніх послуг, власне освітнього процесу, можна зазначити таке. Навчання й атестація його результатів – це розумова праця викладачів і студентів під керівництвом перших, що може бути виміряна витраченим часом. Переважна більшість стандартів вищої освіти містить якісні критерії та лише один кількісний показник – кредит Європейської кредитної трансферно-накопичувальної системи (ЄКТС), котрий використовується для вимірювання обсягу навчального навантаження здобувача вищої освіти й, відповідно, викладача для досягнення визначених (очікуваних) результатів навчання. Обсяг одного кредиту ЄКТС становить 30 годин, а стандартне навантаження одного навчального року за денною формою навчання – 60 кредитів ЄКТС [177]. Закон про вищу освіту встановлює обов'язковий обсяг навантаження для кожного рівня вищої освіти. Наприклад, для молодшого бакалавра це виконання освітньо-професійної програми величиною 90–120 кредитів ЄКТС, для бакалавра – 180–240, для магістра – 120 кредитів ЄКТС [177]. Таким чином, кількість наданих освітніх послуг можна вимірювати чисельністю студентів, що навчаються, а освітній процес – числом кредитів, котрі включає освітня програма. Докладніше це питання розглянуто в параграфі 2.5 цієї роботи.

Знання й розуміння того, як вимірюється продукт діяльності суб'єкта державного сектору, дає змогу встановити об'єкт калькулювання та його калькуляційну одиницю. На рисунку 1.1 схематично зображено механізм формування собівартості освітніх послуг, котрий потрібно взяти за основу при обґрунтуванні величини бюджетного фінансування вищої освіти та обчисленні

вартості платних послуг, тобто плати за навчання за контрактом. На рисунку 1.2 наведено терміни, що позначають ключові поняття формування планової собівартості освітньої послуги.

Згідно з першою запропонованою дефініцією освітньої послуги для здобувача вищої освіти об'єктом калькулювання має бути власне освітня послуга, яка надається одному здобувачу; відповідно до другої - калькуляційною одиницею, тобто кількісним вимірником об'єкта калькулювання, слід визначити кредит ЄКСТ.

Галузевим документом Міністерства освіти і науки України, що визначає склад витрат на підготовку одного здобувача освіти, є вже згадувана Методика розрахунку орієнтовної середньої вартості підготовки одного кваліфікованого робітника, фахівця, аспіранта, докторанта [120]. Аналіз його відповідності сучасним методологічним підходам НП(С)БОДС 135 “Витрати” та обґрунтування потреби в удосконаленні класифікації витрат на підготовку здобувача відповідної освіти наведено в статті, опублікованій у № 2 журналу “Фінанси України” за 2017 р. [108].

Науковці ДННУ “Академія фінансового управління” на доручення Міністерства освіти і науки України провели дослідження середньої вартості підготовки бакалавра, магістра, аспіранта й докторанта вищими навчальними закладами України за 2015–2016 рр. на прикладі освітніх послуг, що надаються ЗВО III–IV рівнів акредитації. На рисунку 1.3 наведена структура витрат на підготовку бакалаврів і магістрів денної форми навчання за державним замовленням протягом охопленого періоду. Згідно з результатами дослідження 75 доступних для аналізу ЗВО III і IV рівнів акредитації, у 2016 р. відбулися такі зміни структури загальних витрат ЗВО:

- витрати, безпосередньо й опосередковано пов'язані з навчанням, зросли до 60 % (плюс 3 в. п. порівняно з 2015 р.);
- витрати на виплату академічної стипендії та на соціальне забезпечення скоротилися до 33 % (мінус 3 в. п.);

– комунальні, капітальні витрати та на утримання гуртожитків залишилися майже на рівні попереднього року – 8 %.

При цьому, якщо у структурі витрат на підготовку бакалаврів, спеціалістів/магістрів і аспірантів частка витрат, безпосередньо й опосередковано пов'язаних із навчанням, підвищується (за рахунок зменшення частки стипендій і соціального забезпечення), то у структурі витрат на підготовку докторантів навпаки: витрати на стипендії підвищуються, а інші знижуються.

Найбільшу частку у витратах на підготовку одного студента становила оплата праці працівників, які забезпечують таку підготовку: у 2016 р. вона зросла порівняно з попереднім роком на 7–8 в. п. (рис.1.3):

- по бакалаврах – до 47,7 % (на 6,8 в. п.);
- по спеціалістах/магістрах – до 52 % (на 8,3 в. п.).

Друга за величиною частка належить витратам на виплату академічних стипендій, проте у 2016 р. вона зменшилася порівняно з попереднім роком, а саме:

- по бакалаврах – до 29,9 % (на 3,1 в. п.);
- по спеціалістах/магістрах – до 26,1 % (на 3,7 в. п.).

Окрім того, у 2016 р. збільшилася частка витрат на енергоносії – в середньому на 1 в. п., а також, за рахунок зниження ставки ЄСВ до 22 %, помітно скоротилася частка нарахувань на оплату праці – в середньому на 4 в. п.

Аналіз наведених даних свідчить про істотний галузевий вплив на структуру витрат, а отже, й про необхідність врахування цього чинника при визначенні структури собівартості освітніх послуг. Тому номенклатура статей витрат, встановлена НП(С)БОДС 135 “Витрати”, має бути опрацьована для розрахунку собівартості освітніх послуг відповідно до галузевих особливостей. При цьому доцільно першою статтею калькуляції поставити оплату праці науково-педагогічного персоналу, визначити склад загальновиробничих витрат тощо. Така робота повинна виконуватися в процесі перекласифікації витрат із елементів кошторису до статей калькуляції (табл. 1.2).



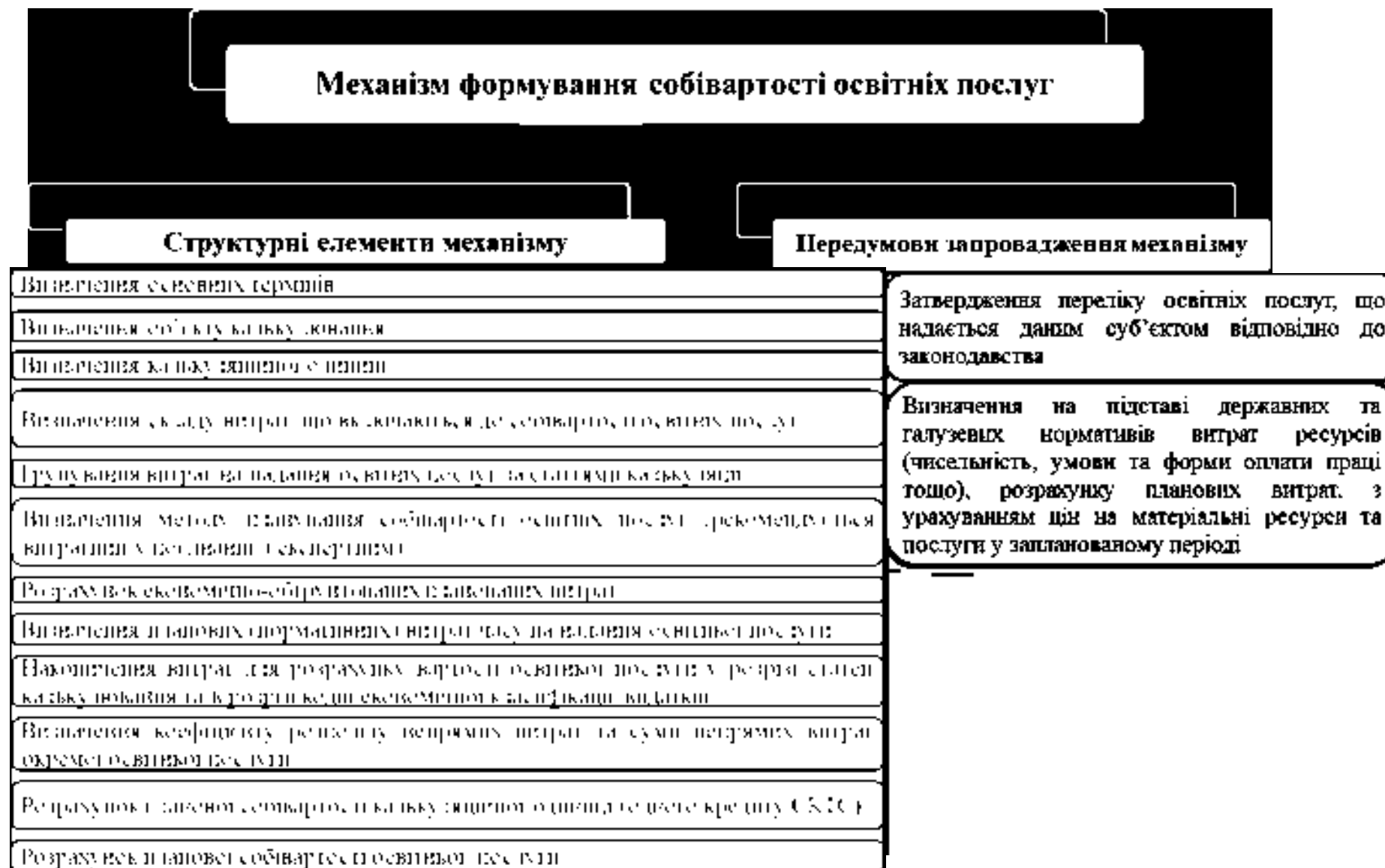


Рис.1.1. Механізм формування собівартості освітніх послуг

Складено авторами.

**Освітня послуга** - комплекс визначених законодавством, освітньою програмою та/або договором дій суб'єкта освітньої діяльності, що мають визначену вартість та спрямовані на досягнення здобувачем освіти очікуваних результатів навчання (Закон України «Про освіту» від 05.09.2017 №2145-VIII)

**Освітня послуга для здобувача певного рівня вищої освіти** - навчання та атестація відповідно до стандартів освіти та освітньої діяльності (запропоновано авторами)

**Освітня послуга для вищого навчального закладу** – це провадження освітнього процесу на певних рівнях вищої освіти відповідно до стандартів освіти та освітньої діяльності

**Об'єкт калькулювання** – освітня послуга, що надається одному здобувачу

**Калькуляційна одиниця** - вимірник об'єкту калькулювання, виражений у кредитах ЄКТС на надання однієї освітньої послуги

**Калькуляція** – розрахунок собівартості однієї калькуляційної одиниці

**Коефіцієнт розподілу непрямих витрат** – коефіцієнт, який використовується для розрахунку частки непрямих витрат суб'єкта, що враховуються при розрахунку вартості освітньої послуги

**Собівартість освітньої послуги** – вартість надання конкретної освітньої послуги, обчислена, виходячи з вартості надання освітньої послуги одному отримувачу протягом одного кредиту ЄКТС надання послуги та кількості кредитів (в межах обсягів, встановлених законодавством та освітніми стандартами)

Рис.1.2. Визначення основних термінів і підходів до формування планової собівартості освітньої послуги

*Складено авторами.*

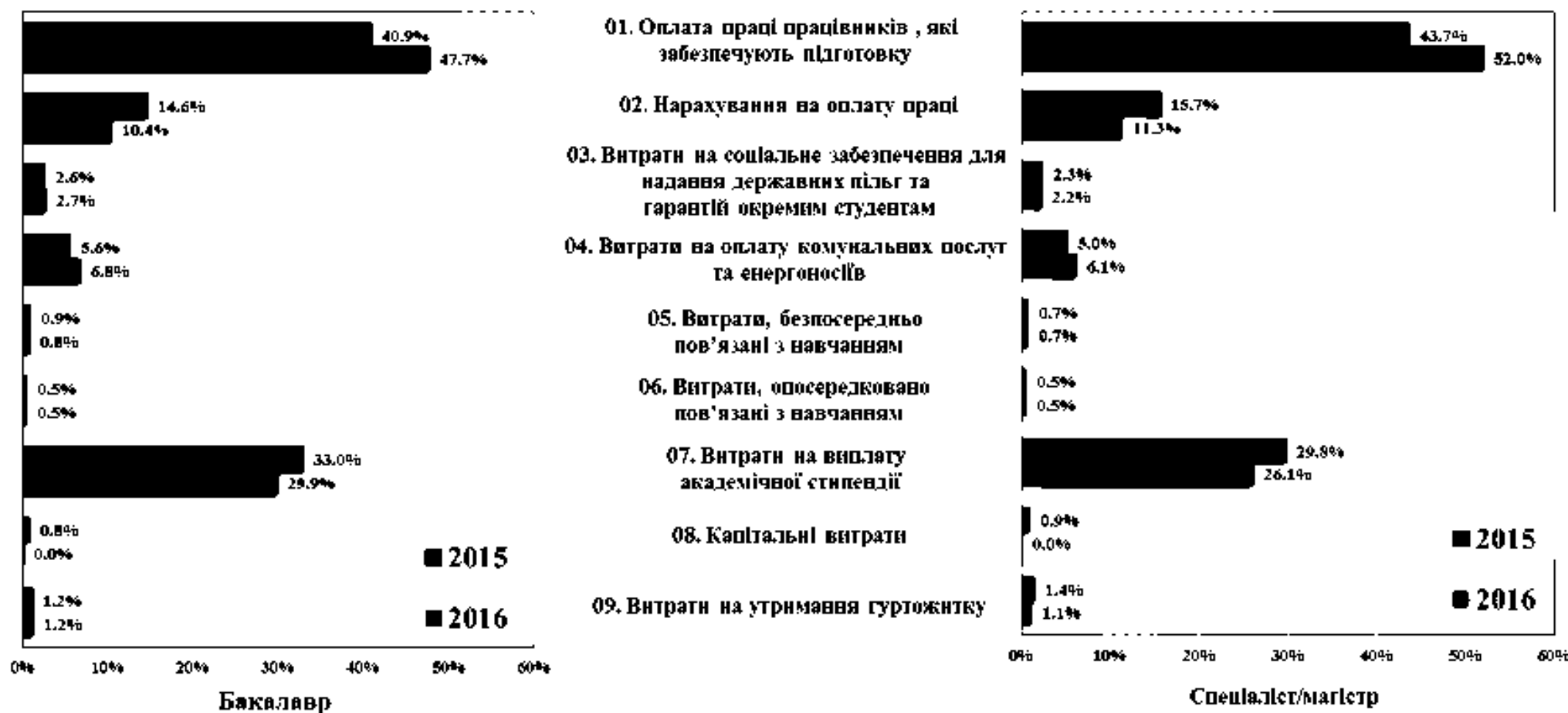


Рис.1.3. Структура витрат ЗВО на підготовку бакалаврів і магістрів денної форми навчання за державним замовленням протягом 2015–2016 рр., %

Складено за: розрахунками І. В. Богдана, завідувача відділу НДФІ ДННУ "Академія фінансового управління", на основі даних обстеження ЗВО.

Таблиця 1.2 — Взаємозв'язок елементів витрат зі статтями калькуляції

| Склад витрат   | Статті калькуляції               | Коди економічної класифікації видатків |   |
|--|----------------------------------|--|---|
| <b>ПРЯМІ ВИТРАТИ</b>   |                                  |  |   |
| На оплату праці та нарахування на оплату праці   | Заробітна плата                  | 2111                                   | Оплата праці                                |
|  | Нарахування на оплату праці      | 2120                                   | Нарахування на оплату праці                 |
| Прямі матеріальні витрати  | Матеріали та послуги             | 2210                                   | Предмети, матеріали, обладнання та інвентар |
|  |                                  | 2240                                   | Оплата послуг (крім комунальних)            |
| Інші   | Інші прямі витрати               | 2210                                   | Предмети, матеріали, обладнання та інвентар |
|  |                                  | 2240                                   | Оплата послуг (крім комунальних)            |
|  |                                  | 2250                                   | Видатки на відрядження                      |
| <b>НЕПРЯМІ ВИТРАТИ</b>   | <b>Загальновиробничі витрати</b> |  |   |
| Оплата праці та нарахування адміністративного, господарського, управлінського, обслуговуючого персоналу        |                                  | 2111                                   | Оплата праці                                |
|  |                                  | 2120                                   | Нарахування на оплату праці                 |
| Загальновиробничі матеріальні витрати  |                                  | 2210                                   | Предмети, матеріали, обладнання та інвентар |
| Оплата службових відряджень цих працівників  |                                  | 2250                                   | Видатки на відрядження                      |
| Амортизація основних засобів і нематеріальних активів загальновиробничого призначення                          |                                  |  |   |
| Утримання, експлуатація та ремонт, основних засобів, інших необоротних активів загальновиробничого призначення |                                  | 2240                                   | Оплата послуг (крім комунальних)            |
| Оплата теплопостачання, електроенергії, водопостачання, водовідведення, природного газу, інших енергоносіїв    |                                  | 2270                                   | Оплата комунальних послуг та енергоносіїв   |

Складено авторами.

### **1.3. Собівартість державних послуг в умовах реформи державного управління**

Бухгалтерський облік державного сектору, що нині реформується відповідно до міжнародних стандартів, як функція державного управління перебуває на шляху до розв'язання зазначеного завдання Стратегії реформування системи управління державними фінансами на 2017—2020 роки (далі – Стратегія) [286]. Очевидно, що в умовах пошуку напрямів підвищення якості державних послуг на тлі необхідності посилення економії використання бюджетних коштів на бухгалтерський облік як інформаційну основу прийняття управлінських рішень покладається обов'язок не тільки контролю цільового використання ресурсів, а й обчислення на підставі науково обґрунтованої методології достовірної вартості державних послуг.

Методологія як поточного обліку витрат на надання послуг, так і обчислення (калькулювання) їхньої собівартості (вартості) добре відпрацьована протягом десятиліть, навіть століть [110, с. 101–110]. Сьогодні не є проблемою для будь-якої сфери матеріального відтворення або надання інтелектуальних послуг визначити технологічні, технічні та організаційні аспекти процесу обчислення вартості продукту праці. Водночас у державному секторі проблематичним є запровадження всього багатого досвіду обліку витрат і калькулювання вартості, набутого наукою і практикою у приватному й корпоративному секторах, державних нефінансових корпораціях тощо.

Варто зауважити, що наукові публікації в Україні, присвячені державним фінансам, бухгалтерському обліку в державному секторі, зазначені питання не висвітлюють.

Труднощі зумовлені домінуванням у державному секторі України певної ідеології обліку витрат і доходів його суб'єктів. Фінансування кошторису на утримання бюджетної установи, а не надання установою певних послуг населенню, його окремим верствам або групам відповідної кількості і якості було покладено в основу побудови системи обліку. Така сама ситуація зберігається

дотепер. Тож питання, як “переформатувати” чинну систему обліку навіть за наявності Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку державного сектору (НП(С)БОДС), розроблених відповідно та на методологічних засадах міжнародних стандартів бухгалтерського обліку державного сектору (МСБОДС), як удосконалити бюджетне законодавство, котре подекуди лише декларативно підтримує нову систему обліку, без урахування її фундаментальних новацій, є сакраментальним у контексті реформи управління державними фінансами [134, с. 10–13].

У цьому контексті важливим є аналіз методологічних засад і нормативно-правового підґрунтя обчислення собівартості послуг суб’єктів державного сектору відповідно до МСБОДС і НП(С)БОДС та визначення на підставі такого аналізу напрямів наукових досліджень щодо створення необхідних передумов застосування показника собівартості послуг в управлінні державними фінансами\*.

МСБОДС не мають окремого стандарту, аналога НП(С)БОДС 135 “Витрати”, присвяченого обліку витрат та визначенню вартості послуг, що зумовлено двома причинами.

Перша – концептуальна, впливає з визначення категорії витрат у сучасній системі бухгалтерського обліку. Відповідно до МСБОДС та НП(С)БОДС, витрати – це зменшення економічних вигід у вигляді вибуття активів або збільшення зобов’язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілення власником) [327, с. 82, 5]. Тож формування та облік витрат розкривається у всіх стандартах, присвячених обліку окремих активів та зобов’язань.

Друга – суто формальна. Текстуально МСБОДС розроблені на основі міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ), у складі яких немає окремого стандарту, присвяченого витратам, а отже, його немає й у пакеті МСБОДС.

---

\* При цьому об’єктом дослідження визначено послуги, які надаються на безоплатній і платній основі бюджетними установами. Такий підхід обумовлений тим, що так звані за термінологією МСБОДС державні комерційні підприємства ведуть облік та складають фінансову звітність за правилами обліку та звітності підприємницької діяльності.

Водночас місце, значення та принципові підходи до обліку послуг у сучасній системі бухгалтерського обліку та фінансової звітності державного сектору висвітлено в Концептуальній основі фінансової звітності загального призначення суб'єктів господарювання державного сектору (далі – Концептуальна основа).

Відповідно до Концептуальної основи головною метою складання фінансової звітності за МСБОДС є надання інформації у фінансових звітах загального призначення (ФЗЗП) для задоволення інформаційних потреб отримувачів послуг від суб'єктів державного сектору. Це зумовлено тим, що отримувачі послуг – громадяни як платники податків – є й постачальниками ресурсів для фінансового забезпечення діяльності суб'єктів державного сектору. МСБОДС визначають нормативні вимоги, пов'язані з визнанням, оцінкою та поданням операцій, інших подій і діяльності, які відображаються у ФЗЗП, саме тому, що отримувачі послуг не мають повноважень вимагати від суб'єкта господарювання державного сектору розкриття інформації [327, с. 29]. Крім платників податків є ще дві групи користувачів інформації ФЗЗП:

- законодавчі органи, котрі виступають представниками інтересів отримувачів послуг [327, с. 33];
- організації, які мають повноваження наполягати на складанні фінансових звітів, спеціально розроблених для задоволення їхніх власних конкретних інформаційних потреб. До цієї групи належать регуляторні та наглядові органи, інші адміністративні органи, центральні органи виконавчої влади та контролери використання бюджетних коштів (рахункова палата, аудиторські установи), управлінський персонал суб'єкта господарювання, рейтингові агентства й, в окремих випадках, кредитні установи та організації, які надають фінансову підтримку для цілей розвитку та іншу допомогу [327, с. 34].

Тож, незалежно від того, хто в конкретному випадку є користувачем інформації ФЗЗП, головна мета її складання – задоволення інформаційних потреб отримувачів послуг – реалізується для виконання двох завдань: створення умов для підзвітності суб'єкта державного сектору та інформаційного забезпечення процесу прийняття рішень.

Трактування діяльності суб'єктів державного сектору, покладене в основу побудови ФЗЗП, базується на тому, що її мета, сутність і зміст полягають у наданні послуг суспільству в цілому, групам чи окремим громадянам. Тож поняття послуги є ключовим у побудові як системи бухгалтерського обліку, так і ФЗЗП, що складається за його даними.

Користуючись ФЗЗП, отримувачі державних послуг та ті суб'єкти, котрі представляють їхні інтереси, потребують інформації для оцінок щодо економічності, ефективності, результативності й цільового використання ресурсів на надання послуг; прийнятності асортименту та обсягу, обґрунтованості собівартості послуг, наданих протягом звітного періоду; відповідності суми і джерела відшкодування витрат на надання послуг; достатності поточного рівня податкових надходжень чи інших залучених ресурсів для збереження обсягу та якості послуг, які надаються в теперішній час [327, с. 36].

Підсумовуючи викладене, зазначимо:

- МСБОДС і ФЗЗП, сформована за цими стандартами, мають в основі своєї ідеології послугу;
- ФЗЗП складається для задоволення інформаційних потреб отримувачів послуг, або тих, хто представляє їхні інтереси або від їхнього імені управляє процесом надання послуг;
- фінансові результати діяльності суб'єкта державного сектору відображають досягнення цілей щодо надання послуг населенню й ефективність використання бюджетних ресурсів при цьому.

Зазначимо, що Концептуальна основа приділяє увагу не тільки вартісному аспекту процесу надання послуг та його фінансовому результату, а й нефінансовим показникам, які характеризують обсяг і частоту постачання послуг та взаємозв'язок наданих послуг із ресурсною базою суб'єкта господарювання. Відображення у звітності такої інформації необхідне для оцінки виконання суб'єктом господарювання державного сектору його зобов'язання щодо підзвітності, тобто слід звітувати про використання ресурсів, залучених від



споживачів послуг або від їхнього імені, та обґрунтувати таке використання [327, с. 39].

Запровадження МСБОДС є в певному значенні інновацією не тільки для України та країн, що утворились на території колишнього СРСР, а й для країн із розвинутою економікою. Ключова мета створення МСБОДС полягала в запровадженні до бухгалтерського обліку та фінансової звітності державного сектору підходів до оцінки та визнання активів, зобов'язань, власного капіталу й доходів і витрат, притаманних обліку недержавних корпорацій. Застосування в обліку виконання бюджетів та діяльності бюджетних установ засад комерційного обліку\* створює умови для контролю й аналізу окупності та ефективності їхніх витрат. У світлі цього МСБОДС розробляються Комітетом МСБОДС шляхом адаптації до особливостей державного сектору призначених для компаній МСФЗ, що охоплюють, як відомо, власне стандарти фінансової звітності та стандарти бухгалтерського обліку (МСБО). Під час такої адаптації Комітет намагався максимально зберегти обліковий підхід і оригінальний текст МСБО, якщо не було суттєвих особливостей державного сектору, які зумовлювали б відхід від положень МСБО.

Відповідно до проблематики цієї роботи доцільно розглянути підходи до розкриття інформації щодо фінансового результату та складових його визначення, зокрема собівартості виготовленої продукції або наданих послуг, котрі застосовують за МСБО компанії, та те, як ці підходи використано при розробленні МСБОДС. Саме запровадження концепції визначення фінансового результату діяльності корпорацій є основною новацією в обліку державного сектору.

Згідно з МСБО 1 “Подання фінансової звітності”, компанії мають складати фінансову звітність, обов'язковою складовою якої є звіт про прибутки та збитки та інший сукупний прибуток (Statement of profit or loss and other comprehensive income) [128]. Прибуток або збиток визначається відповідно до п. 88 цього стандарту через визнання всіх статей доходів та витрат за період.

---

\* Тут і далі під комерційним обліком розуміється облік підприємницької діяльності.

МСБО 1 визначає загальний сукупний дохід як зміну у власному капіталі протягом періоду та включає всі компоненти “прибутку або збитку” та “іншого сукупного доходу” (п. 7). Прибуток або збиток – це загальний дохід за вирахуванням витрат, за винятком компонентів іншого сукупного доходу. Компонентами останнього є: зміни в надлишку переоцінки; переоцінки програм з визначеними виплатами; прибутки й збитки, що виникають унаслідок переведення фінансової звітності закордонної господарської одиниці; прибутки та збитки від інвестицій в інструменти власного капіталу, оцінені за справедливою вартістю; ефективна частка прибутків та збитків за інструментами хеджування при хеджуванні потоків грошових коштів; для окремих зобов’язань, визначених як такі, що оцінюються за справедливою вартістю з відображенням результату переоцінки у прибутку або збитку, величина зміни справедливої вартості, яка відноситься до змін кредитного ризику зобов’язання.

При визначенні прибутку або збитку витрати поділяють на підкласи з метою виокремлення компонентів фінансових результатів діяльності, які можуть різнитися за періодичністю, потенціалом прибутку або збитку та передбачуваністю. Групування витрат може мати дві форми.

Перша – метод “характеру витрат”. Суб’єкт господарювання класифікує витрати за однорідними елементами (амортизація, витрати запасів, транспортні витрати, виплати працівникам, витрати на рекламу). Фактично цей метод застосовується на виробництвах, де виготовляється один вид продукції, наприклад, у видобувній промисловості, або в малому бізнесі.

Друга – метод “функції витрат” або “собівартості реалізації”, згідно з яким витрати класифікують відповідно до їх функцій як частини собівартості та показують напрям використання ресурсів, тобто відповідно до вітчизняної термінології – за статтями. Згідно з цим методом, суб’єкт господарювання розкриває інформацію про собівартість реалізації окремо від інших витрат [128].

В обох випадках при визнанні доходів та витрат “працює” метод нарахування, відповідно до якого чи то виробничі витрати у поелементному розрізі, чи то собівартість, розрахована за статтями витрат, порівнюються з

виручкою від реалізації продукції і таким чином визначається прибуток або збиток, котрий, як зазначалося, відокремлюється від іншого сукупного доходу.

Відповідно до МСБОДС 1 “Подання фінансових звітів” (Presentation of financial statements) суб’єкти державного сектору обов’язково мають складати Statement of Financial Performance [327, с. 95]. Назва цього звіту українською мовою перекладена як Звіт про фінансові результати. У МСБОДС 1 зазначено, що суб’єкти державного сектору можуть мати різні напрями діяльності, проводити різні операції, тому у звіті про фінансові результати повинні розкриватися складові результатів діяльності, що створює умови для розуміння досягнутих та прогнозу майбутніх результатів. Саме з цієї причини суб’єкти державного сектору так само, як і корпорації та приватні підприємства, під час групування витрат у звіті про фінансові результати застосовують класифікації, що базуються або на характері витрат, або на їхній функції в межах суб’єкта господарювання залежно від обставин.

При цьому МСБОДС 1 рекомендує статті витрат поділяти на підкласи з метою виокремлення витрат та їх відшкодування за конкретними програмами, видами діяльності чи відповідними сегментами суб’єкта, що звітує. Цю інформацію подають одним із двох методів класифікації витрат [327, с. 106, 107]:

1) за їхнім характером: витрати об’єднують у звіті про фінансові результати згідно з їхнім характером, тобто за елементами, та не перерозподіляють за їхніми різноманітними функціями;

2) за їхніми функціями: витрати класифікують відповідно до програм або призначення, для яких їх здійснювали.

Вибір способу групування витрат, як зазначено у МСБОДС 1, залежить від історичних, нормативних чинників, а також від характеру організації. Обидва способи вказують на витрати, які можуть змінитися прямо чи непрямо, відповідно до зміни обсягу діяльності суб’єкта господарювання. Кожен спосіб подання має переваги для різних типів суб’єктів господарювання.

При групуванні операційних витрат за функціями у формі звіту про фінансові результати наведено статтю “Загальнодержавні послуги” (General public

services) [327, с. 123]. Очевидно, за цією позицією відображається собівартість таких послуг.

З наведеного можна зробити висновок: підхід щодо ідеології визначення фінансового результату суб'єктами державного сектору, закладений у МСБОДС, концептуально збігається з підходом, передбаченим МСФЗ. Розрахунок собівартості як невід'ємної складової комерційного бухгалтерського обліку є також невід'ємною складовою обліку в державному секторі за МСБОДС.

Висвітленню загальної методології фінансової звітності суб'єктів державного сектору України присвячений НП(С)БОДС 101 “Подання фінансової звітності” [203]. При визначенні мети складання фінансової звітності послуги, що надаються суб'єктами державного сектору, навіть не згадуються. Взагалі слово “послуга” застосовується в тексті стандарту лише один раз – у розділі XI “Розкриття інформації щодо пов'язаних сторін” при визначенні переліку операцій таких сторін.

Відповідно до НП(С)БОДС 101, фінансова звітність у державному секторі забезпечує інформаційні потреби користувачів щодо: джерел надходжень коштів та напрямів їх використання; результатів діяльності з погляду ефективності й досягнення мети діяльності; дотримання фінансової дисципліни суб'єктом державного сектору; цільового використання бюджетних коштів; оцінки якості управління; оцінки здатності своєчасно виконувати свої зобов'язання; придбання, продажу та володіння цінними паперами; участі в капіталі підприємств; рівня ресурсів, потрібних для продовження діяльності, ресурсів, які можуть виникнути внаслідок продовження діяльності, а також відповідних ризиків і невизначеності [203].

Вочевидь, мета складання звітності, визначена в НП(С)БОДС 101, не суперечить МСБОДС, водночас головний акцент щодо розкриття інформації зроблено на дотриманні правил витрачання бюджетних коштів, а оцінка ефективності надання державних послуг залишається поза увагою. Наслідком цього стало те, що показники вартості послуг не передбачені у формах фінансової звітності суб'єктів державного сектору, що їх надають, тож зв'язок цього

показника з фінансовим результатом діяльності суб'єктів державного сектору відсутній. У такому контексті потрібно додати, що розрахунок вартості державних послуг не має, як зазначалося, відповідного методологічного та методичного забезпечення й у сучасному бухгалтерському обліку державного сектору України.

З метою аналізу дотримання підходу МСБОДС до визначення фінансового результату в НП(С)БОДС розглянемо структуру та зміст НП(С)БОДС 101 “Подання фінансової звітності” [203]. Відповідно до стандарту Звіт про фінансові результати за формою № 2-дс має чотири розділи, де відображається інформація про доходи, витрати, дефіцит/профіцит у результаті діяльності суб'єкта державного сектору та бюджету протягом звітного періоду.

При групуванні доходів і витрат за обмінними операціями в розділі 1 “Фінансовий результат діяльності” застосовується поелементний підхід, тобто доходи групуються залежно від джерела походження, а витрати – за їхніми видами. Фінансовий результат (дефіцит/профіцит) розраховується в цілому по установі відповідно до кошторисного принципу.

У розділі 2 “Видатки бюджету (кошторису) за функціональною класифікацією видатків та фінансування кредитування бюджету” видатки групуються, як і зазначено в назві, за функціональною класифікацією.

У розділі 3 “Виконання бюджету (кошторису)” звіту про фінансові результати міститься інформація про виконання бюджету (кошторису) в розрізі класифікації доходів бюджету й економічної класифікації видатків і кредитування бюджету за загальним та спеціальним фондами у порівнянні із затвердженими показниками плану на звітний період та остаточно скоригованими показниками цього плану з урахуванням змін.

У розділі 4 “Елементи витрат за обмінними операціями” наводяться відповідні елементи витрат, яких зазнав суб'єкт державного сектору в процесі основної діяльності протягом звітного періоду.

При цьому собівартість державних послуг за аналогією з МСБОДС мала би відображатися в розділі 1 за двома статтями “Витрати на виконання бюджетних

програм” (за рахунок загального фонду) і “Витрати на виготовлення продукції (надання послуг, виконання робіт)” (за рахунок спеціального фонду) та відповідати загальній сумі витрат за розділом 4. Водночас, відповідно до Порядку заповнення форм фінансової звітності в державному секторі, у розділі 1 за статтею “Витрати на виконання бюджетних програм” відображаються витрати, пов’язані з виконанням суб’єктом державного сектору своїх повноважень, визначених законодавством, а за статтею “Витрати на виготовлення продукції (надання послуг, виконання робіт)” – витрати, пов’язані з організацією та наданням послуг, виготовленням продукції, виконанням робіт [203].

Тож, на відміну від міжнародних підходів, розкриття інформації щодо собівартості наданих послуг не передбачено у Звіті про фінансові результати, складеному відповідно до НП(С)БОДС 101.

Причиною такої ситуації є крім абсолютної інноваційності показника собівартості для бухгалтерського обліку державного сектору також відсутність “інфраструктури” та затребуваності його застосування в управлінні державними фінансами України. Не можна реформувати бухгалтерський облік, якщо його підсумкова інформація, відображена у фінансовій звітності, не затребувана користувачем інформації. Замало проголосити важливість калькулювання собівартості державних послуг, якщо механізми фінансування діяльності бюджетних установ не будуть “прив’язані” до цього показника. У Концептуальній основі до МСБОДС із цього приводу зазначено, що основна мета органів державної влади та більшості суб’єктів господарювання державного сектору полягає в тому, аби надати необхідні послуги споживачам. Тому фінансові результати органів державної влади й більшості суб’єктів господарювання державного сектору не будуть повністю або адекватно оцінювати результат діяльності, якщо не відобразатимуть доречну інформацію про результати постачання послуг – інформацію про собівартість, обсяг та частоту постачання послуг, і взаємозв’язок наданих послуг із ресурсною базою суб’єкта господарювання [327, с. 39]. Тобто всі складові управління державним та місцевими бюджетами, бюджетною установою мають методологічно

кореспондувати в інформаційному просторі й здійснюватися в розрізі однакових або принаймні зіставних економічних показників. Саме на цю ідею орієнтований програмно-цільовий метод (ПЦМ), який відповідно до Бюджетного кодексу України (БКУ) є методом управління бюджетними коштами для досягнення конкретних результатів за рахунок цих коштів із застосуванням оцінки ефективності їхнього використання на всіх стадіях бюджетного процесу (ст. 2) [18].

Мета застосування ПЦМ – забезпечення оптимального використання бюджетних коштів для досягнення максимальної ефективності і якості надання послуг державою. З цього приводу в Стратегії реформування системи управління державними фінансами на 2017–2020 роки зазначено: “Показники результату діяльності головних розпорядників бюджетних коштів повинні відображати реальні соціально-економічні наслідки реалізації політики та ступінь досягнення стратегічних цілей держави у відповідній сфері. Подальше удосконалення системи результативних показників бюджетних програм має бути спрямовано на посилення їх орієнтованості на висвітлення обсягу і якості надання державних послуг та рівня задоволення їх отримувачів” [286]. Водночас дослідження нормативно-правового забезпечення запровадження програмно-цільового бюджетування засвідчило, що жоден із чинних документів не містить вимог щодо застосування показника собівартості послуг, які надаються в рамках виконання бюджетної програми [18, 238, 192, 181, 216, 209, 189, 211, 212, 213, 214, 215, 207, 210, 318, 321, 322, 320]. Для того щоб підтвердити думку про те, що показник собівартості послуг на сьогодні не затребуваний в управлінні державними фінансами, наведемо приклад показників результату в паспортах бюджетних програм сфери освітньої діяльності (Додаток Б).

Дані Додатку Б вказують на те, що серед результативних показників бюджетних програм КПКВК 2201150 “Підготовка кадрів вищими навчальними закладами I і II рівнів акредитації та забезпечення діяльності їх баз практики” й КПКВК 2201160 “Підготовка кадрів вищими навчальними закладами III і IV рівнів акредитації та забезпечення діяльності їх баз практики” домінують

натуральні абсолютні та відносні показники. Лише серед показників ефективності наведено вартісні показники – середні витрати на одного студента, приведеного студента, аспіранта, докторанта. Зазначимо, що ці показники не відображають собівартості освітньої послуги. Їх розраховано за Методикою розрахунку орієнтовної середньої вартості підготовки одного кваліфікованого робітника, фахівця, аспіранта, докторанта, затвердженою постановою Кабінету Міністрів України від 20.05.2013 № 346 [120]. Розрахунок орієнтовної середньої вартості не передбачає використання даних бухгалтерського обліку та базується на статистичному підході, який нівелює особливості надання освітніх послуг конкретному освітньому закладі, не є показником собівартості й, вочевидь, не може застосовуватись як результативний показник паспорта бюджетної програми [108, с. 21–26].

У контексті викладеного варто зауважити, що запровадження калькулювання собівартості послуг, що надаються державним сектором, – багатоаспектний процес, який потребує фундаментального наукового дослідження та ретельної практичної підготовки.

Щодо наукового супроводу цієї реформи слід зазначити, що сьогодні обґрунтованої концепції фінансового результату діяльності суб'єктів державного сектору, яка би пояснила економічний зміст та логіку його визначення, сутність собівартості державних послуг, стала б основою для розроблення методології розрахунку як собівартості, так і самого фінансового результату, немає. Досвід запровадження НП(С)БОДС показав, що проста екстраполяція правил і підходів обліку підприємницької діяльності на облік діяльності суб'єкта державного сектору не завжди можлива. Наприклад, якщо порівнювати діяльність бюджетних установ різних типів із підприємницькими структурами (підприємствами), то можна помітити, що здебільшого діяльність цих установ можна розглядати як надання певної сукупності послуг, вартість котрих може бути обчислена за певної реорганізації первинного, синтетичного та аналітичного обліку. До таких установ належать школи, лікарні, заклади театрального мистецтва тощо. Водночас існують бюджетні установи, діяльність яких не можливо формалізувати в такому



аспекті, наприклад, центральні органи виконавчої влади. Безумовно, у широкому розумінні вони надають певні суспільні послуги, але ці послуги не мають натурального виміру та не можуть розглядатись як об'єкт калькулювання. Зрозуміло, для них кошторисний підхід планування та обліку повинен зберігатися. Саме з цим чинником, на нашу думку, пов'язаний той факт, що МСБОДС рекомендують подвійний підхід для класифікації витрат під час визначення фінансового результату за елементами (видами) витрат та за напрямом використання ресурсів (собівартість надання державних послуг).

У наукових джерелах відзначається, що принципи формування фінансового результату суб'єкта державного сектору суттєво відрізняються від суб'єктів підприємництва, що зумовлено різними цілями їхньої діяльності. Фінансовий результат бюджетної установи відображає результати виконання кошторису (попередньо затвердженого), при цьому оптимальним є так званий нульовий фінансовий результат – відсутність профіциту чи дефіциту) [148, с. 47, 67]. Обґрунтовується, що організаційно-економічні характеристики суб'єктів господарської діяльності України унеможливають уніфікацію показників фінансових результатів як економічну категорію та об'єкт обліку. Причина такого явища полягає в тому, що для бюджетних неприбуткових організацій надлишок/дефіцит фінансування ідентифікує результат цільового використання бюджетного фінансування і власних надходжень, не виконує функцій накопичення та розподілу між засновниками й учасниками [148, с. 65].

Таке тлумачення фінансового результату суб'єктів державного сектору, є водночас справедливим і дискусійним у всіх його аспектах.

Справедливість наведеної позиції впливає з розуміння сутності бюджетної установи, закладеної у ст. 2 БКУ, де зазначено, що “бюджетні установи – органи державної влади, органи місцевого самоврядування, а також організації, створені ними у встановленому порядку, що повністю утримуються за рахунок відповідно державного бюджету чи місцевого бюджету. Бюджетні установи є неприбутковими” [18]. Однак бюджетні установи діють у ринковому середовищі. Вони можуть споживати продукцію та послуги від суб'єктів, які діють на

госпрозрахункових засадах, та й самі можуть надавати послуги на безоплатній або платній основі.

На рис.1.4 представлено моделі визначення фінансового результату бюджетних установ відповідно до МСБОДС.



Рис. 1.4 Моделі визначення фінансового результату бюджетних установ відповідно до МСБОДС

*Складено авторами.*

Концептуальний підхід визначення фінансового результату відповідно до МСБОДС та НП(С)БОДС полягає у порівнянні доходів та витрат, які виникають у суб'єкта державного сектору під час провадження діяльності, й розрахований на всіх суб'єктів державного сектору.

На сьогодні вся методологічна база, закладена в НП(С)БОДС, орієнтується на застосування першої моделі. До неї також пристосована нормативно-правова база ПЦМ.

Стосовно другої моделі слід зазначити таке. Підходи до її реалізації на практиці лише рамково закладені в НП(С)БОДС 135 "Витрати". Для того щоб її запровадити в бухгалтерський облік бюджетних установ необхідно провести дослідження в трьох напрямках:

- економіко-організаційному;
- фінансовому;
- обліково-аналітичному.

Економіко-організаційний напрям передбачає вивчення сутності послуг державного сектору та особливостей їх надання, формалізацію їхнього визначення як категорії і терміну, котре врахувало би процес надання послуги (для встановлення складу витрат на надання послуги, впливу специфіки державного сектору на структуру витрат) і її результат (для встановлення об'єкта калькулювання), розроблення класифікатора державних послуг із визначенням груп послуг, калькулювання собівартості яких відбуватиметься в поелементному (кошторисному) розрізі, й груп послуг, калькулювання собівартості яких слід здійснювати у постатейному розрізі; підготовку відповідних змін до бюджетного законодавства.

Дослідження у фінансовій площині доцільно сконцентрувати в аспекті бюджетування з урахуванням потреби в застосуванні показника собівартості державних послуг. Насамперед це стосується ПЦМ, складу та взаємозв'язку його показників. Собівартість у цьому аспекті є універсальним критерієм. Вона у поелементному та постатейному розрізах дає необхідну методологічну основу для визначення складу та методики розрахунку витрат, є сама по собі показником продукту й підґрунтям для визначення показників ефективності і якості.

Обліково-аналітичний напрям має базуватися на двох попередніх. У його рамках слід опрацювати методологію та методичні підходи до калькулювання собівартості державних послуг, зокрема визначити, відповідно до особливостей діяльності суб'єктів державного сектору, методи обліку витрат і калькулювання собівартості послуг (позамовний, попроцесний, попередільний тощо), варіанти обліку витрат (напівфабрикатний і безнапівфабрикатний). У такому контексті варто розглянути порядок встановлення об'єкта калькулювання та калькуляційної одиниці, формування звітної калькуляції, методів оцінки незавершеного виробництва (за наявності послуг, термін надання котрих перевищує звітний період), порядок визнання та списання витрат, якщо вони надаються протягом декількох звітних періодів.

Перші два напрями досліджень мають спрямовуватися на визначення ключових засад застосування показника собівартості послуг в управлінні

державним сектором у цілому. Третій напрям має більш галузеву спрямованість і поряд із розробленням концептуальних положень передбачає заглиблення у вивчення особливостей різних сфер надання послуг і створення відповідної нормативно-правової бази.

Такий підхід дасть змогу реалізувати вимоги БКУ щодо інформаційних джерел формування показників бюджетних програм. У п. 5 ст. 20 БКУ наголошено, що результативні показники мають підтверджуватися офіційною державною статистичною, фінансовою та іншою звітністю, даними бухгалтерського, статистичного та внутрішньогосподарського (управлінського) обліку [18].

## РОЗДІЛ 2

### МЕТОДОЛОГІЧНІ ЗАСАДИ ТА МЕТОДИЧНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ РОЗРАХУНКУ ВАРТОСТІ ОСВІТНІХ ПОСЛУГ, ЩО НАДАЮТЬСЯ ЗВО

#### 2.1 Вартість освітніх послуг: методологія та методичні підходи до розрахунку

Історично склалося, що основним джерелом фінансування освіти в Україні є кошти державного та місцевих бюджетів. Фінансування освіти в системі бюджетних пріоритетів займає одну з лідируючих позицій, що підтверджують дані таблиці 2.1. В ній наведені основні відносні фінансові та економічні показники, що характеризують видатки на освіту в Україні протягом 2011 – 2015 рр. Якщо порівнювати питому вагу державних видатків в Україні та інших країнах світу, то стає очевидним, що її рівень не є низьким (табл. 2.2). Однак загальна картина не дає відповіді на питання доцільності та ефективності використання бюджетних коштів в освітній сфері, відповідності державних витрат забезпеченню якості освіти. Крім того, у розвинених країнах світу у структурі фінансування вищої освіти є висока частка приватних джерел фінансування.

В умовах бюджетного дефіциту розрахунки щодо обґрунтування бюджетного фінансування освіти Україні набувають особливого значення. Тож висхідним моментом в удосконаленні механізму фінансування освіти справедливо визнано створення методичного забезпечення розрахунку вартості здобуття кожного рівня освіти. Саме від того, скільки коштує навчити одного студента чи підготувати одного аспіранта або докторанта, а також від чисельності тих, хто має отримати освіту, залежить необхідний обсяг фінансування та структура його джерел, а відтак і визначення самої політики розвитку освіти в Україні та ролі держави у цьому процесі.

Таблиця 2. 1 — Основні відносні фінансові та економічні показники, що характеризують видатки на освіту в Україні (2011 – 2017 рр.)

| Показники  | Роки  |       |       |       |       |       |                    |
|--|-------|-------|-------|-------|-------|-------|--------------------|
|  | 2011  | 2012  | 2013  | 2014  | 2015  | 2016  | 2017               |
| Частка видатків на освіту в структурі видатків Зведеного бюджету                                   | 20,7% | 20,6% | 20,9% | 19,1% | 16,8% | 15,5% | 16,8%              |
| Частка видатків на освіту з Державного бюджету в структурі видатків Державного бюджету             | 11,4% | 11,2% | 10,8% | 9,6%  | 7,5%  | 7,1%  | 7,3%               |
| Частка видатків на освіту з місцевих бюджетів в структурі видатків місцевих бюджетів               | 33,1% | 32,2% | 34,2% | 32,0% | 30,3% | 27,3% | 27,9%              |
| Частка видатків зведеного бюджету на освіту у ВВП  | 6,4%  | 7,0%  | 6,9%  | 6,3%  | 5,7%  | 5,4%  | 6,0%               |
| Частка видатків державного бюджету на освіту у ВВП   | 2,0%  | 2,1%  | 2,0%  | 1,8%  | 1,5%  | 1,5%  | 1,4%               |
| Частка капітальних видатків зведеного бюджету на освіту в структурі капітальних видатків в Україні | 1,3%  | 1,3%  | 1,1%  | 1,2%  | 1,6%  | 3,2%  | Дані не висвітлені |

Примітка. Дані з 2014 року наведені без урахування тимчасово окупованої території Автономної Республіки Крим, м. Севастополя та частини зони проведення антитерористичної операції.

Складено за: [42, 257, 277, 278, 279].

Таблиця 2. 2 — Відносні показники фінансування освіти і зарубіжних країнах у 2013, 2015 роках

| Країна         | Показники   |          |  |          |   |          |
|----------------|---|----------|--|----------|---|----------|
|                | Частка витрат на освіту у структурі сукупних державних витрат |          | Частка сукупних державних витрат у ВВП |          | Частка державних витрат на освіту у ВВП |          |
|                | 2013 рік  | 2015 рік | 2013 рік                               | 2015 рік | 2013 рік                                | 2015 рік |
| Австралія      | 13,8%   | 13,5%    | 34,5%                                  | 36,8%    | 4,7%                                    | 6,0%     |
| Австрія        | 9,9%  | 9,6%     | 50,9%                                  | 56,1%    | 5,0%                                    | 4,9%     |
| Бельгія        | 10,4%   | 10,6%    | 55,6%                                  | 57,6%    | 5,8%                                    | 5,7%     |
| Бразилія       | 16,1%   | 17,3%    | 34,4%                                  | 46,1%    | 5,5%                                    | 5,0%     |
| Великобританія | 12,1%   | 12,4%    | 45,4%                                  | 45,3%    | 5,5%                                    | 6,2%     |
| Данія          | 12,8%   | -        | 56,5%                                  | 57,9%    | 7,2%                                    | -        |
| Естонія        | 11,7%   | 10,4%    | 38,3%                                  | 46,4%    | 4,5%                                    | 4,7%     |
| Ізраїль        | 11,5%   | 12,7%    | 41,5%                                  | 44,4%    | 4,8%                                    | 6,0%     |
| Ірландія       | 13,2%   | 12,8%    | 39,5%                                  | 31,6%    | 5,2%                                    | 3,5%     |
| Ісландія       | 13,5%   | 13,9%    | 44,2%                                  | 50,8%    | 6,0%                                    | 5,8%     |
| Іспанія        | 8,2%  | 8,4%     | 45,1%                                  | 44,2%    | 3,7%                                    | 4,4%     |
| Італія         | 7,3%  | 7,2%     | 21,1%                                  | 53,3%    | 3,7%                                    | 3,9%     |
| Канада         | 12,4%   | 12,1%    | 37,2%                                  | 38,8%    | 4,6%                                    | 6,0%     |
| Корея          | 12,8%   | 14,0%    | 31,8%                                  | 34,4%    | 4,1%                                    | 5,8%     |
| Латвія         | 11,1%   | 12,2%    | 36,9%                                  | 42,3%    | 4,1%                                    | 4,9%     |
| Литва          | 11,3%   | 10,2%    | 35,3%                                  | 38,7%    | 4,0%                                    | 3,9%     |
| Мексика        | 17,3%   | 17,0%    | 26,2%                                  | 31,8%    | 4,5%                                    | 5,3%     |
| Нідерланди     | 11,3%   | 11,2%    | 46,4%                                  | 46,6%    | 5,2%                                    | 5,4%     |
| Німеччина      | 9,5%  | 9,2%     | 44,5%                                  | 47,6%    | 4,2%                                    | 4,2%     |
| Нова Зеландія  | 18,4%   | 19,1%    | 31,1%                                  | 31,4%    | 5,7%                                    | 6,3%     |
| Норвегія       | 13,0%   | 12,3%    | 55,9%                                  | 64,0%    | 7,3%                                    | 6,4%     |
| Польща         | 10,3%   | 10,1%    | 42,4%                                  | 44,6%    | 4,4%                                    | 4,6%     |
| Португалія     | 9,6%  | 9,1%     | 49,9%                                  | 50,3%    | 4,8%                                    | 5,2%     |
| Словаччина     | 8,7%  | 9,0%     | 41,0%                                  | 46,7%    | 3,6%                                    | 4,4%     |

| Країна                         | Показники   |          |  |          |   |          |
|--------------------------------|---|----------|--|----------|---|----------|
|                                | Частка витрат на освіту у структурі сукупних державних витрат |          | Частка сукупних державних витрат у ВВП |          | Частка державних витрат на освіту у ВВП |          |
|                                | 2013 рік  | 2015 рік | 2013 рік                               | 2015 рік | 2013 рік                                | 2015 рік |
| Словенія                       | 7,5%  | 8,5%     | 60,3%                                  | 50,1%    | 4,5%                                    | 4,3%     |
| США                            | 12,2%   | 11,9%    | 39,6%                                  | 41,7%    | 4,8%                                    | 6,1%     |
| Угорщина                       | 6,8%  | 6,9%     | 49,4%                                  | 57,5%    | 3,3%                                    | 3,8%     |
| Фінляндія                      | 10,5%   | 10,5%    | 57,5%                                  | 64,1%    | 6,0%                                    | 5,7%     |
| Франція                        | 8,4%  | 8,4%     | 57,0%                                  | 59,3%    | 4,8%                                    | 5,2%     |
| Чехія                          | 8,0%  | 7,8%     | 42,6%                                  | 44,5%    | 3,4%                                    | 3,8%     |
| Чілі                           | 15,4%   | 15,8%    | 24,0%                                  | 29,4%    | 3,7%                                    | 6,1%     |
| Швейцарія                      | 14,9%   | 13,6%    | 32,3%                                  | 33,4%    | 4,8%                                    | -        |
| Швеція                         | 11,2%   | 11,6%    | 52,4%                                  | 53,3%    | 5,9%                                    | 5,3%     |
| Японія                         | 8,1%  | 8,0%     | 42,7%                                  | 39,7%    | 3,5%                                    | 4,1%     |
| Україна (по держ. бюджету)     | 10,8%   | 7,5%     | 2,0%                                   | 1,5%     | 2,0%                                    | 1,5%     |
| Україна (по зведеному бюджету) | 20,9%   | 16,8%    | 34,2%                                  | 30,3%    | 6,9%                                    | 5,7%     |

Складено за: [42, 277, 278, 279, 324]



Слід зазначити, що сьогодні існує нормативний механізм розрахунку вартості підготовки фахівців. Він регламентується Методикою розрахунку орієнтовної середньої вартості підготовки одного кваліфікованого робітника, фахівця, аспіранта, докторанта, затвердженою постановою Кабінету Міністрів України від 20 травня 2013 р. № 346 [120] (далі – Методика №346). Її критичний аналіз показав наступне.

Позитивними аспектами Методики №346 є:

- Зазначена методика передбачає застосування орієнтовної середньої вартості підготовки у плануванні витрат за державним замовленням одного фахівця з урахуванням мінімальних економічно обґрунтованих витрат для їх підготовки на плановий рік та два бюджетні періоди, що настають за плановим роком. З цієї тези випливає два моменти: по-перше, застосування у розрахунку економічно обґрунтованих норм і нормативів витрат, що має позитивний вплив на обґрунтованість показників фінансування освіти; по-друге, можливість застосування вартості підготовки одного фахівця як базового показника у середньостроковому бюджетному плануванні.

- У Методиці №346 запропонований уніфікований підхід до структури витрат на навчання та порядку їх розрахунку для усіх категорій тих, хто навчається. При цьому застосовується, так званий, поелементний (кошторисний) критерій класифікації витрат на надання освітніх послуг. Усього виділено 11 позицій. Витрати, що мають непрямий характер, поєднані в окремі групи (наприклад, витрати, безпосередньо та опосередковано пов'язані з навчанням) та перелічені складові витрат в кожній групі.

- Врахування у розрахунку вартості вимог до підготовки фахівця певного рівня через витрати на оплату праці працівників, які забезпечують підготовку одного кваліфікованого робітника, фахівця, аспіранта, докторанта, слухача, а саме: оплата праці за ставками заробітної плати відповідно до навчальних планів, обсяг навантаження (для викладачів професійно-технічних навчальних закладів або закладів вищої освіти I-II рівня акредитації); оплата праці за посадовими окладами (ставками заробітної плати) відповідно до

затверджених в установленому порядку нормативів чисельності студентів, аспірантів, докторантів, слухачів на одну штатну посаду науково-педагогічного працівника (для науково-педагогічних працівників закладів вищої освіти III-IV рівня акредитації); оплата праці відповідно до типових штатних нормативів (для інших працівників).

Зазначене свідчить про те, що методика може бути основою для запровадження середньострокового бюджетного планування в освіті, охоплює повний комплекс витрат на підготовку фахівців та враховує чинник диференціації витрат в залежності від рівня освіти.

Водночас можна відмітити і суттєві недоліки Методики №346.

Зокрема, Методика №346 не дає пояснення щодо визначення мінімальних економічно обґрунтованих витрат для підготовки фахівців.

Розрахунок вартості здобуття освіти має здійснюватися відповідно до вимог освітніх стандартів. Тож визначення мінімальних економічно обґрунтованих витрат (власне нормування) повинно базуватись на стандартах.

Закон «Про вищу освіту» (далі – Закон) говорить про те, що у вищій освіті існує два види стандартів: стандарти освітньої діяльності і стандарти вищої освіти [177].

Стаття 9 Закону визначає стандарт освітньої діяльності як сукупність мінімальних вимог до кадрового, навчально-методичного, матеріально-технічного та інформаційного забезпечення освітнього процесу закладу вищої освіти і наукової установи.

Відповідно до статті 10 Закону стандарт вищої освіти - це сукупність вимог до змісту та результатів освітньої діяльності закладів вищої освіти і наукових установ за кожним рівнем вищої освіти в межах кожної спеціальності.

Вочевидь, нормування витрат у розрахунку вартості здобуття освіти має спиратись на обидва види стандартів. Стандарт вищої освіти, (підкреслимо, у площині розрахунку вартості освіти) є основою для визначення кадрового забезпечення навчального процесу, а відтак підґрунтям для нормування витрат на оплату праці. В той самий час стандарт освітньої діяльності встановлює повний

перелік витрат для розрахунку вартості освіти та критерії для їх нормування.

Як зазначалося вище, Методика №346 концептуально визнає такий підхід тому, що у наведеному у ній складі витрат передбачена диференціація витрат на оплату праці різних категорій працівників та включені інші витрати, як прямо пов'язані з навчальним процесом, так і спрямовані на його організацію та забезпечення. Однак Методика №346 була розроблена та затверджена до ухвалення Закону. Тож її категоріальний апарат та методичні прийоми не враховують стандартизацію освіти та освітньої діяльності як регламентуючий чинник розрахунку вартості.

Однак, слід відмітити, що на даний час процес нормування витрат на освіту законодавчо не забезпечений.

Стандарти вищої освіти, як видно із визначення, це вимоги до змісту та результатів освітньої діяльності, що у переважній більшості містять якісні критерії і лише один кількісний показник - кредит Європейської кредитної трансферно-накопичувальної системи (ЄКТС), який використовується для вимірювання обсягу навчального навантаження здобувача вищої освіти.

Підхід щодо стандартизації освітньої діяльності як визначення сукупності мінімальних вимог щодо кадрового та організаційного забезпечення навчального процесу «матеріалізувався» у підзаконному акті «Ліцензійні умови провадження освітньої діяльності закладів освіти» [188]. У цьому документі визначені якісні та кількісні критерії щодо забезпечення достатніх умов для надання освіти. Однак, механізм застосування цих показників у економічних та фінансових розрахунках не визначений у нормативно-правовому полі, та й, як показало вивчення наукових джерел, не є об'єктом сучасних досліджень.

Тож, ключовим проблемним питанням розрахунку вартості надання освіти є визначення механізму нормування витрат та розрахунку вартості провадження освітньої діяльності на базі стандартів освіти та освітньої діяльності.

При визначенні такого механізму необхідно враховувати той чинник, що освітню діяльність можуть здійснювати навчальні заклади, що засновані як на державній, так і недержавній формах власності. Обидві групи закладів мають

отримати від держави ліцензію, тому що здійснюють суспільно-необхідну діяльність регламентовану певними стандартами. Вони мають однакові умови ліцензування, але джерела фінансування їх діяльності різні.

Специфічність діяльності державних закладів освіти як господарюючих суб'єктів обумовлена тим, що вони належать до державного сектору національної економіки та здійснюють освітню діяльність на безоплатній основі. Як правило, фінансування такої діяльності проводиться за рахунок коштів державного та місцевих бюджетів. Водночас вони можуть надавати платні послуги та отримувати певні доходи від цього.

Керівництво із статистики державних фінансів Світового банку так визначає особливість діяльності суб'єктів державного сектору: «Державний сектор можна коротко охарактеризувати як сукупність одиниць, котрі проводять державну політику через надання послуг переважно неринкового характеру та перерозподілу доходів і майна, при цьому обидва вказаних види діяльності в основному спираються на обов'язкові збори з інших секторів» [326]. При цьому суб'єкт державного сектору здійснює свою операційну діяльність у ринковому середовищі, незалежно від того надає чи не надає платні послуги. Для провадження своєї діяльності він, вступаючи в ринкові відносини, споживає продукцію та послуги суб'єктів різних інституційних секторів економіки. Тож, специфічність економічних механізмів державного сектору полягає у тому, що вони формуються під одночасним впливом ринкових і неринкових чинників. Така дуалістична природа господарського процесу державного навчального закладу, а також участь у провадженні освітньої діяльності недержавних закладів, обумовлює необхідність застосування єдиних підходів до визначення вартості освіти, як результату праці, що може продаватись або фінансуватись з державного та місцевих бюджетів. Важливим аргументом на користь цієї думки є те, що якість освіти отриманої на платній та безоплатній основі має бути однаковою, що й вимагають стандарти відповідно до Закону.

Сучасне трактування діяльності суб'єкта державного сектору полягає в тому, що вона розглядається як надання послуг суспільству, чи його членам, про

що й свідчить вищенаведене визначення державного сектору. Тож, трактування освітньої діяльності як надання освітніх послуг буде цілком логічним та узгодить підходи до нормування витрат та визначання вартості освіти, що надається закладами, які належать до різних інституційних секторів економіки.

Крім вище наведеного, Методика №346 має ще й такі недоліки:

- Структура витрат, котрі передбачено включати до орієнтовної середньої вартості, не по всім позиціям економічно обґрунтована та містить елементи, які не можуть за своїм економічним змістом входити до вартості освітньої послуги (наприклад, витрати на виплату стипендій, капітальні інвестиції, тощо), мають інші джерела фінансування або інші коди економічної класифікації в рамках загального фонду, що призводить до викривлення та заниження середньої вартості.
- Групування (класифікація) витрат із метою визначення вартості освітніх послуг, визнання витрат та їх оцінка здійснюються за методологією групування витрат у цілому по бюджетній установі, без урахування диференціації витрат відповідно до фактичного обсягу наданих послуг. Застосовується, так званій, кошторисний підхід, який передбачає групування витрат за їх однорідними видами, без урахування цілі на яку вони були здійснені.
- Розрахунок орієнтовної середньої вартості не передбачає використання даних поточного бухгалтерського обліку та фінансової звітності, базується на статистичному підході, який нівелює особливості надання освітніх послуг у конкретному освітньому закладі, зокрема не враховуються нормативи чисельності студентів на одну штатну посаду науково-педагогічного працівника, територіальна специфіка фінансування вартості навчання, рівень акредитації ЗВО [191], що зменшує релевантність (корисність для прийняття управлінських рішень) кінцевого результату розрахунку.

Для того, щоб побачити, як впливають на рівень показника орієнтовної середньої вартості підготовки фахівців такі чинники, як групування витрат в кошторисному або постатейному розрізі, використання для розрахунку даних

реального бухгалтерського обліку фахівцями ДННУ «Академія фінансового управління» (далі – Академія) було проведено розрахунок за Методикою №346 та відповідно до проекту Методичних рекомендацій до Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 135 «Витрати» (далі – НП(С)БО) 135 «Витрати» [143], розробленого в Академії. Розрахунки проводились на інформаційній базі 2015 року одного з ЗВО Запорізької області. Їх результати наведені в таблиці 2.3.

Таблиця 2. 3 — Середньорічна вартість підготовки одного здобувача за Методикою №346, та методикою, запропонованою ДННУ «Академія фінансового управління» за даними університету «ХХХ» в 2015 році за спеціальністю «Фінанси, банківська справа та страхування»

| Освітньо-кваліфікаційний рівень             | Методика розрахунку | Кількість студентів, осіб |                          |                        | Середньорічна вартість підготовки одного студента, грн. |                          |                        |
|---|---------------------|---------------------------|--------------------------|------------------------|---|--------------------------|------------------------|
|   |                     | Всього                    | З них, що навчаються     |                        | Всього  | З них, що навчаються     |                        |
|   |                     |                           | за державним замовленням | за кошти фізичних осіб |   | за державним замовленням | за кошти фізичних осіб |
| Бакалавр (денної форми навчання)            | Спостереження 1     | 229                       | 49                       | 180                    | 13808,6   | 22 796,48<br>13 331,30   | 11 361,84              |
|   | Спостереження 2     | 206                       | 47                       | 159                    | 11712,8   | 11 712,8                 | 11 712,8               |
| Магістр, спеціаліст (денної форми навчання) | Спостереження 1     | 41                        | 10                       | 31                     | 1641,3  | 25 676,59<br>17 177,47   | 12 933,14              |
|   | Спостереження 2     | 22                        | 6                        | 16                     | 19195,4   | 19 195,4                 | 19 195,4               |

*Примітка 1.* Чисельність студентів за двома спостереженнями має відмінність, яка зумовлена різними підходами до її визначення: спостереження 1 – дані статистичної звітності за ф. 2-ЗНК на 1 жовтня кожного начального року; Спостереження 2 – середньорічна чисельність контингенту, що навчається за цією спеціальністю.

*Примітка 2.* Середньорічна вартість підготовки одного студента за державним замовленням згідно зі спостереженням 1 наведена з урахуванням витрат на виплату стипендії, що становлять 30–40 % від середньорічної вартості підготовки одного студента.

*Складено авторами*

При цьому в табл. 2. 3 вартість підготовки одного здобувача вищої освіти у 2015 році за Методикою №346 позначено як спостереження 1, та методикою, розробленою в Академії, орієнтованою на застосування методологічних засад бухгалтерського обліку, - спостереження 2. Порівняння показників за двома

спостереженнями показало їх високу варіативність, що свідчить про відмінність методологічних підходів, покладених в основу обох методик. Крім того, за оцінками експертів, спостереження 2 засвідчило, що вартість освітніх послуг є вищою, ніж показало спостереження 1.

Проведені дослідження та розрахунки показали, що для удосконалення Методики №346 доцільно:

1. Наблизити розрахунки орієнтовної середньої вартості до реальної інформаційної бази – бухгалтерського обліку витрат за Національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, які базуються на найсучасніших міжнародних практиках обліку державного сектору, зокрема НП(С)БОДС 135 «Витрати», та врахувати особливості нормативно-правового поля діяльності бюджетних установ – бюджетного законодавства.

2. Уточнити термінологію, що використовується в розрахунку, зокрема визначення понять «освітня послуга», натуральних та вартісних вимірників освітніх послуг, об'єкта витрат на надання освітніх послуг і калькуляційної одиниці таких послуг, та визначити необхідні передумови її застосування, розробити галузеву класифікацію витрат, які належить включити до вартості послуг.

3. Уточнити підходи, щодо надання яких встановлені державні стандарти освітніх послуг та визначені пріоритети державного замовлення на них.

4. Обґрунтувати та визначити методи, що застосовуються в розрахунку (на нашу думку, розрахунок орієнтовної середньої вартості підготовки за державним замовленням має здійснюватися за витратним методом у поєднанні з експертним методом (із визначенням витрат часу на надання однієї освітньої послуги)).

Ключовим у реформуванні фінансування освіти і науки є комплексний підхід до проведення реформ, а саме обґрунтування і планування заходів реформ та очікуваних змін – результату реформ. У цьому контексті доцільно передбачити реформування не тільки методології розрахунку вартості освітніх послуг, а й методології бюджетування та обліку витрат на їх надання.

Так, оптимізація витрат на освітні послуги передбачає науково обґрунтований перегляд їх структури, розроблення сучасної методології калькулювання планової та фактичної собівартості, налагодження первинного обліку для забезпечення подальшого аналізу ефективності витрат.

З 1 січня 2017 року запроваджено НП(С)БОДС 135 «Витрати» на рівні розпорядників бюджетних коштів вищого та нижчого рівня. Тож, організація планування та бухгалтерського обліку на місцях потребує врахування такої інновації як розрахунок собівартості послуг, що надаються ними. При єдиних методологічних засадах калькулювання собівартості, визначених у стандарті, методика формування цього показника потребує врахування галузевої специфіки та розроблення системи натурального обліку наданих послуг. При запровадженні калькулювання послуг у різних галузях освіти та науки навчальними та науковими установами державного сектору у кожному конкретному випадку необхідно визначати об'єкти обліку та об'єкти калькулювання, калькуляційні одиниці, методи обліку витрат та методи калькулювання. Усі ці чинники впливатимуть на визначення показників витрат та показників продукту при запровадженні програмно-цільового методу (ПЦМ) в умовах фінансування за рахунок державного та місцевих бюджетів.

Реалістична та ефективна з позицій фінансового управління методика розрахунку середньої вартості має відповідати, з одного боку, засадам формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати та її розкриття у фінансовій звітності суб'єкта державного сектору, а, з іншого, бути орієнтованою на ПЦМ.

Цінність ПЦМ полягає в тому, що він є інструментом для раціонального розподілу бюджетних коштів за різними напрямками і допомагає чітко встановити пріоритети в межах існуючих фіскальних обмежень, а також отримати зворотну інформацію про рівень задоволення послугами, наданими за рахунок бюджетних коштів. Саме ПЦМ забезпечує взаємозв'язок між ресурсами та результатами. Тож показник орієнтовної середньої вартості має «вписуватися» у логічний зв'язок показників витрат і показників результатів за ПЦМ.



Отже, чинна Методика розрахунку орієнтовної середньої вартості потребує удосконалення на методологічній базі обліку витрат в освітніх закладах на основі міжнародних і національних стандартів та програмно-цільового методу бюджетування (ПЦМ). Такий підхід є визначальним фактором ефективності витрачання фінансових ресурсів для досягнення мети діяльності. В умовах нестабільного бюджетного фінансування посилюється необхідність аналізу витрат та порівняння показників надання окремих соціальних послуг або однотипних послуг між різними надавачами. Жорстка економія державних коштів, упровадження європейських принципів бюджетної консолідації та міжнародних стандартів і принципів надання освітніх послуг в умовах конкурентного середовища обов'язково забезпечать організацію надання якісних послуг із мінімальними витратами.

Крім того, для реалізації зазначеного потрібно законодавчо визначити сутність поняття «освітня послуга», науково обґрунтувати та закріпити у підзаконних актах натуральні та вартісні вимірники освітніх послуг, об'єкт витрат на надання освітніх послуг та калькуляційну одиницю освітніх послуг, галузеву класифікацію витрат, котрі належить включити до вартості послуг, та розробити систему відповідного оперативного обліку цих послуг.

## **2.2. Обґрунтування компонентів вартості підготовки одного здобувача вищої освіти**

В умовах залежності державних ЗВО від асигнувань із державного (або місцевого) бюджету, котрі лише частково забезпечують їхню діяльність, постає проблема справедливого й ефективного розподілу цих коштів. Середня орієнтовна вартість навчання одного студента та обсяг державного замовлення – основа механізму визначення бюджетного запиту на бюджетне фінансування кожного ЗВО. За економічним змістом середня вартість навчання одного студента являє собою вартість освітньої послуги, що надається одному студенту протягом одного навчального (календарного) року. Оскільки базою формування вартості

освітніх послуг слугує їх собівартість, належний контроль і аналіз її динаміки є пріоритетним аспектом управління фінансовою й освітньою діяльністю ЗВО.

Згідно з прийнятим у грудні 2012 р. Законом України «Про формування та розміщення державного замовлення на підготовку фахівців, наукових, науково-педагогічних і робітничих кадрів, підвищення кваліфікації та перепідготовку кадрів» державні замовники подають заявку до 1 грудня поточного року центральному органу виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну політику у сфері державного замовлення на наступний за плановим рік та наступні два бюджетні періоди у натуральному та вартісному виразах відповідно до затверджених критеріїв у розрізі освітньо-кваліфікаційних рівнів, галузей знань і спеціальностей з урахуванням середньострокового прогнозу [241].

Дослідженню складових витрат ЗВО, обґрунтуванню методичних підходів до визначення вартості навчання за державним замовленням, оцінюванню ефективності витрат на освітні послуги присвячено праці таких вітчизняних учених, як Я. В. Воловець [25], Н. М. Волосова [27], В. В. Зайченко [55], О. М. Левченко [105], Г. С. Лопушняк [115], Т. П. Остапчук [157], С. В. Сисюк [272], Н. Ф. Стеблюк [27], В. Ю. Тимошик [291], О. В. Ткачук [105], О. Л. Шашкевич [313] та ін. Однак питання розроблення нової методики обчислення вартості освітніх послуг, котра знайшла б застосування на рівні як окремого ЗВО, так і Міністерства освіти і науки України, потребують вирішення найближчим часом.

Специфіка освітніх послуг передбачає врахування низки чинників, що впливають на механізм формування їх собівартості та порядок розрахунку орієнтовної вартості підготовки одного фахівця, і водночас, суттєво впливають на цінову політику навчальних закладів. Дискусійними аспектами проблеми формування середньої орієнтовної вартості підготовки одного здобувача освітньої послуги, які потребують першочергового вирішення, є такі.

По-перше, склад витрат, що формують орієнтовну вартість підготовки одного студента, згідно чинних методичних рекомендацій не є економічно обґрунтованим, оскільки витрати соціального характеру (наприклад, виплати стипендій, різні соціальні виплати, витрати на утримання гуртожитку та інші)

напряму не впливають на процес надання освітніх послуг, а є лише інструментом реалізації соціальних програм держави, і відповідно, штучно збільшують їх вартість.

На сьогодні основним нормативним документом, що регламентує порядок розрахунку орієнтовної середньої вартості підготовки одного кваліфікованого робітника, фахівця, аспіранта, докторанта є Методика №346, затверджена в 2013 р. Кабінетом Міністрів України [120]. Дискусійними положеннями даної методики є те, що інформація про склад витрат формується за елементами на основі кошторисної класифікації видатків, яка не дозволяє дає змоги виокремити склад прямих і загальновиробничих витрат в розрізі окремих спеціальностей (факультетів) для багатопрофільних класичних закладів вищої освіти. Проблема даного підходу полягає у тому, що не всі види витрат однаковою мірою можуть бути розподілені між студентами різних спеціальностей. Так, у багатогалузевих ЗВО, котрі готують бакалаврів і магістрів різного фаху (наприклад, спеціалістів із економічних, технічних, природничих спеціальностей), для кожного конкретного напряму використовуються інша матеріальна й технічна база (відповідне обладнання). Навіть на підготовку студентів однієї спеціальності витрати можуть відрізнятися залежно від курсу навчання та аудиторного навантаження (приміром, у разі поглибленого вивчення іноземної мови). Оскільки врахування таких деталей робить обчислення громіздкими, на практиці розподіл витрат зазвичай здійснюється усереднено, виходячи із загальної чисельності студентів, через що розрахунок стає неточним.

Механізм визначення вартості освітньої послуги за елементами витрат згідно з Методикою №346 може бути використаний лише для галузевих навчальних закладів, які готують спеціалістів одного напряму (економістів, юристів, медиків та ін.). Водночас, недоліком цього документа є, крім зазначеного те, що в ньому не розкривається конкретний порядок визначення окремих елементів витрат у розрахунку на одного здобувача освітньої послуги.

По друге, при визначенні вартості освітніх послуг важливим питанням є вибір одиниці калькулювання. Зазвичай, більшість навчальних закладів при

розрахунку собівартості розподіляють витрати на 1 студента, що є цілком виправданим. Такий підхід зумовлений кінцевою метою розрахунку собівартості, а саме визначення вартості освітньої послуги для конкретного її отримувача. Альтернативним підходом до вибору калькуляційної одиниці є навчальне навантаження, тобто 1 кредит. Вважаємо за доцільне використання комбінованого варіанту вибору калькуляційних одиниць, за якого собівартість послуги, яка є базою для визначення вартості освітньої послуги, може бути розрахована шляхом множення собівартості кредиту на кількість кредитів, передбачених навчальним планом протягом навчального (або календарного) року для одного студента.

По-третє, розрахунок собівартості освітньої послуги, а отже, її вартості ускладнюється через відсутність низки нормативних баз, а саме: типових штатних нормативів для ЗВО (нормативне відношення кількості обслуговуючого й адміністративного персоналу до науково-педагогічного); переліку необхідного обладнання, кількості годин його експлуатації та норм витрачання матеріальних ресурсів у навчальному процесі; програмного забезпечення в межах освітніх програм; затверджених нормативів витрат на утримання майна, норми споживання енергоресурсів та ін. Зазначене підтверджується переліком нормативно-правових актів, що регулюють сферу освіти, наведеним в Додатку В.

По-четверте, перехід до порядку визначення собівартості освітньої послуги за статтями витрат для багатогалузевих навчальних закладів, як передбачено вимогами НП(С)БОДС 135 “Витрати” [143], ускладнюється відсутністю сучасного програмного забезпечення бухгалтерського обліку, котре є передумовою дотримання національних стандартів у цій сфері. Наразі програмне забезпечення пристосоване до формування витрат за елементами кошторисної класифікації, що унеможлиблює або утруднює ускладнює виокремлення прямих і загальновиробничих витрат, які підлягають розподілу між окремими факультетами (спеціальностями) багатогалузевих ЗВО.

Потреба в удосконаленні методики визначення орієнтовної вартості підготовки одного фахівця зумовлена значущістю цього показника як базового компонента при формульному розподілі бюджетних коштів на фінансування

діяльності окремих ЗВО.

Роль показника “середня орієнтовна вартість підготовки одного студента, аспіранта, докторанта” зростає в умовах запровадження принципу фінансової самостійності ЗВО насамперед шляхом законодавчого врегулювання переходу від утримання таких закладів до оплати за рахунок бюджетних коштів виключно вартості освітніх послуг за державним замовленням та надання цим закладам статусу небюджетних установ [105, с. 18].

Методика визначення орієнтовної вартості підготовки одного отримувача освітньої послуги має стати основою формування концепції нормативного фінансування освітніх послуг на основі формульного розподілу бюджетних коштів між окремим ЗВО, посилює прозорість та об’єктивність цього процесу і повинна бути однаковою для всіх вищих навчальних закладів з урахуванням специфіки навчального процесу за окремими спеціальностями та напрямками підготовки.

Враховуючи важливість даного показника з метою удосконалення механізму фінансування державних ЗВО науковцями ДННУ “Академія фінансового управління” під керівництвом І. В. Богдана за даними 79 ЗВО III- IV рівня акредитації було проаналізовано середню та середньозважену вартість підготовки одного студента у розрізі усіх освітньо-кваліфікаційних рівнів за 2015-2016 рр. (рис. 2.1).

База даних щодо вартості підготовки студентів (за даними опитування ЗВО) налічувала інформацію 79 ЗВО III-IV рівня акредитації, що охоплюють близько 85% спеціальностей, по яких здійснюється підготовка студентів у закладах вищої освіти України (101 спеціальність по бакалаврах та 103 - по спеціалістах/магістрах із 121 спеціальності, по яких можуть навчатися студенти в Україні). Дані репрезентують 61,8% студентів України, що навчаються у відповідних закладах МОН та 59,7% виділених державою відповідних коштів загального фонду державного бюджету (дані за 2016 рік).

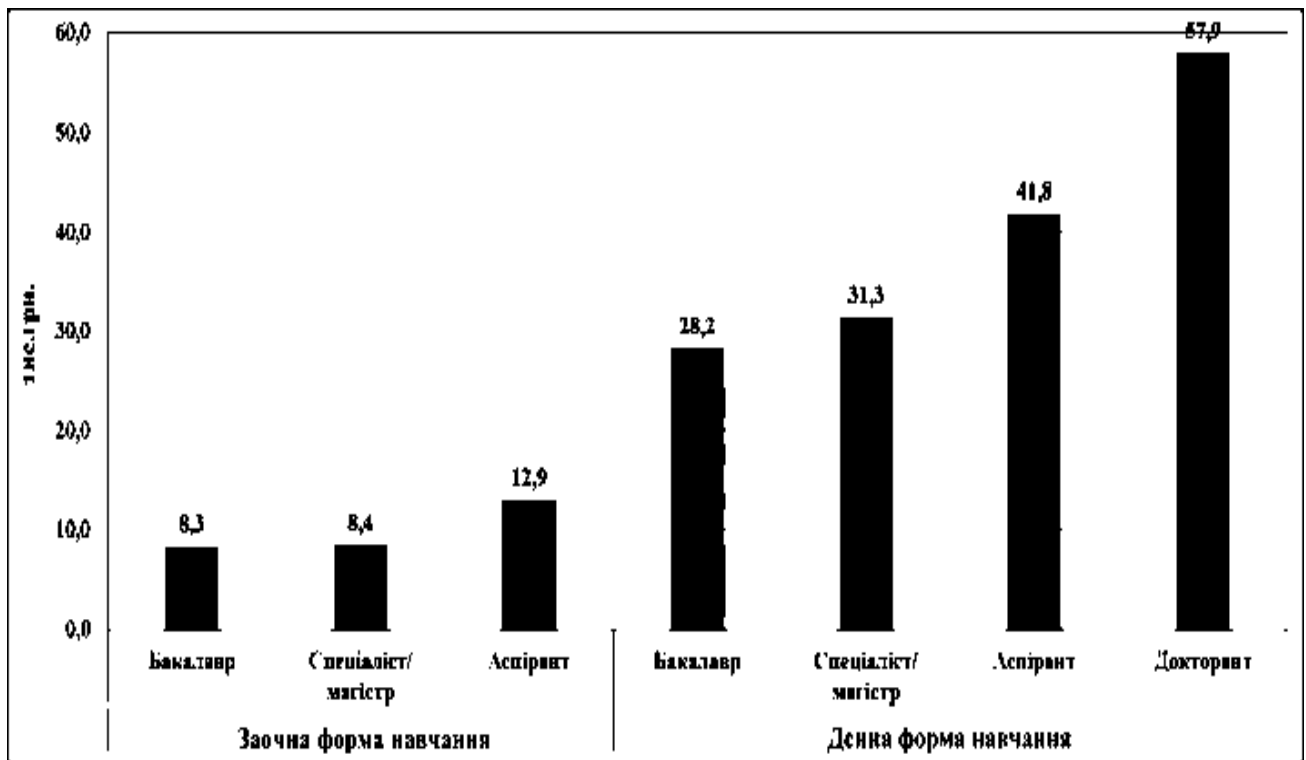


Рис.2.1. Середньозважена вартість підготовки одного студента за державним замовленням у розрізі освітньо-кваліфікаційних рівнів за 2016 р.

Складено за: розрахунками І. В. Богдана, завідувача відділу НДФІ ДННУ “Академія фінансового управління”, на основі даних обстеження 79 ЗВО.

Проведені дослідження проілюстрували, що середня вартість підготовки одного студента за державним замовленням у 2016 р. порівняно із попереднім роком, зросла на 4-7% (рис. 2. 2):

- бакалаврів з 25,9 тис грн (2015 р.) до 26,9 тис грн (2016 р.) – на +3,9%;
- спеціалістів/магістрів з 28,6 тис грн до 30,5 тис грн – на +6,6%.

Однак, насправді, фактичні складові витрат на підготовку зросли значно вище, ніж на 4-7%, а зниження темпу зростання пов’язане із суттєвим скорочення ставки єдиного внеску на загальнообов’язкове соціальне страхування. Структурно скоригований темп зростання витрат на підготовку одного студента у 2016р. був вдвічі вищим та складав 13,5%, що однак, є меншим, ніж зафіксований темп середньорічної інфляції за відповідний рік (13,9%).

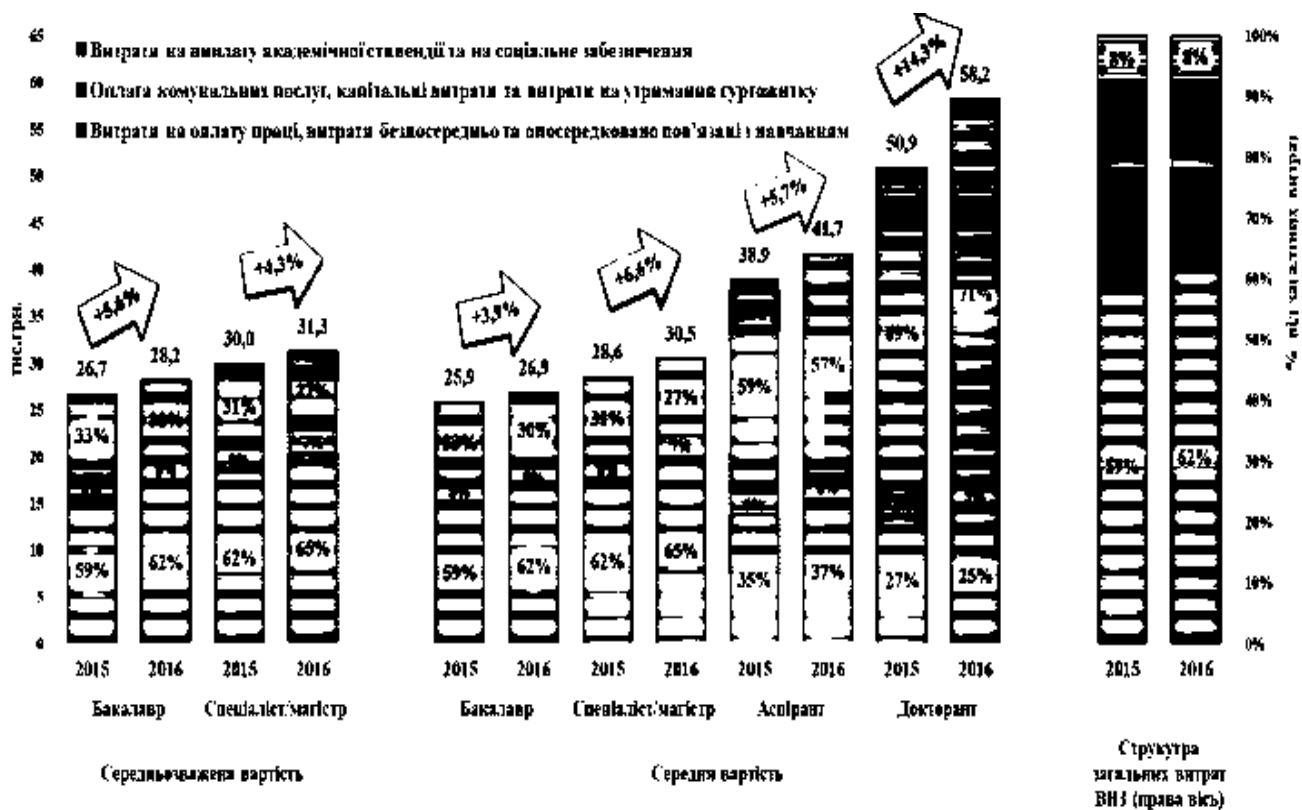


Рис. 2.2. Середня та середньозважена вартість підготовки одного студента денної форми навчання за державним замовленням

Складено за: розрахунками І. В. Богдана, завідувача відділу НДФІ ДННУ "Академія фінансового управління", на основі даних обстеження 79 ЗВО.

Іншою характерною ознакою середніх показників витрат є те, що середньозважена вартість підготовки перевищує середню на 1-2%, що говорить про переважання в структурі контингенту студентів спеціальностей із відносно високою вартістю навчання.

Найвища середньозважена вартість підготовки одного бакалавра за державним замовленням спостерігається за такими галузями знань (рис. 2.3): культура і мистецтво (33,7 тис грн); хімічна та біоінженерія (33,2 тис грн); охорона здоров'я (33,1 тис грн); публічне управління та адміністрування (32,1 тис грн). Найнижча: соціальна робота (25,0 тис грн); гуманітарні науки (25,9 тис грн).

Така ж тенденція спостерігається щодо підготовки одного спеціаліста, магістра за державним замовленням (рис. 2. 4).

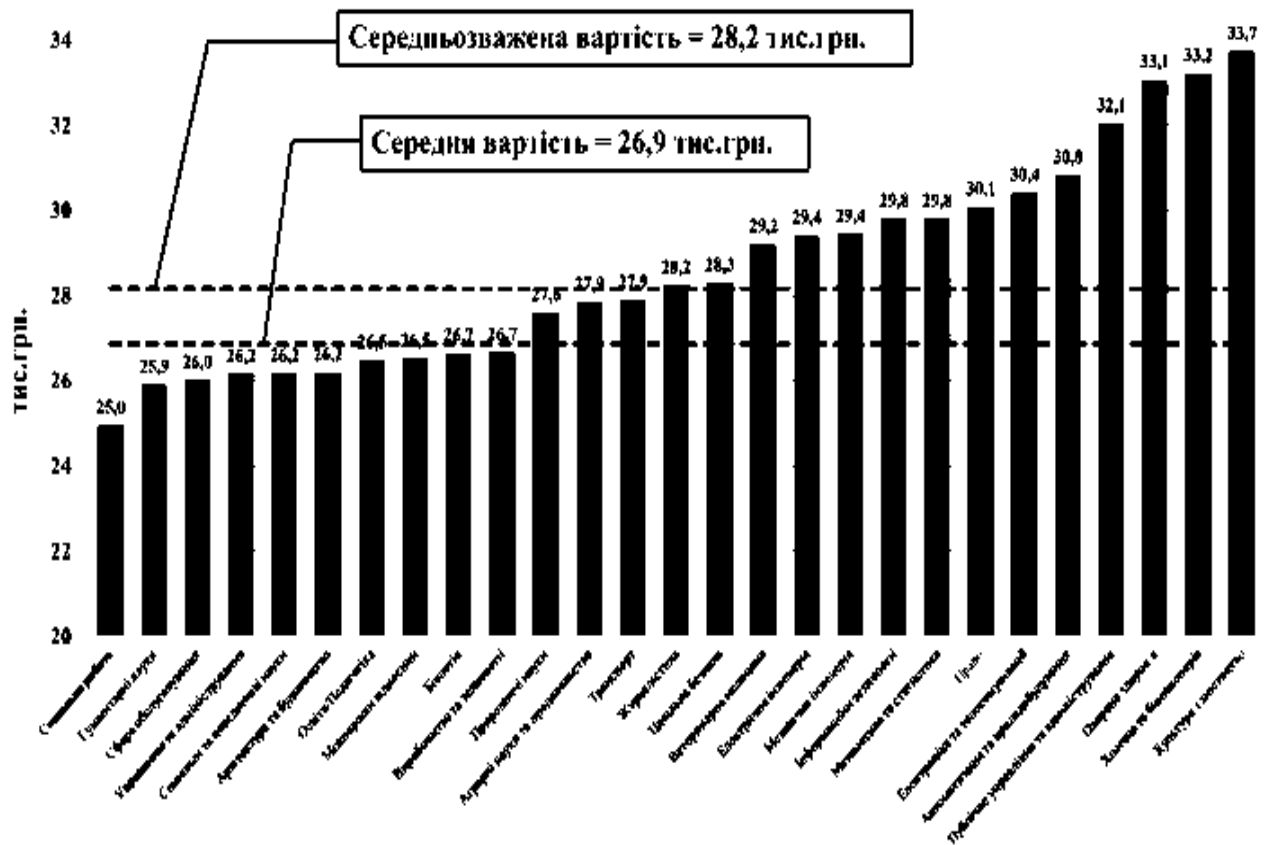


Рис.2.3. Середньозважена вартість підготовки одного бакалавра за державним замовленням у розрізі галузей знань

Складено за: розрахунками І. В. Богдана, завідувача відділу НДФІ ДННУ “Академія фінансового управління”, на основі даних обстеження 79 ЗВО.

Результати узагальнення даних про надання та фінансування освітніх послуг в розрізі студентів різних спеціальностей та різних освітньо-кваліфікаційних рівнів можуть слугувати вагомою інформаційною основою для обґрунтування методичних підходів та розрахунку обсягів видатків на вищу освіту, які розподілятимуться між ЗВО.

Обґрунтування компонентів вартості освітньої послуги має здійснюватися на основі функціонально-вартісного аналізу, який передбачає ув'язку відповідних функцій освітнього процесу (включаючи організацію роботи навчального закладу) з витратами, необхідними для реалізації цих функцій.



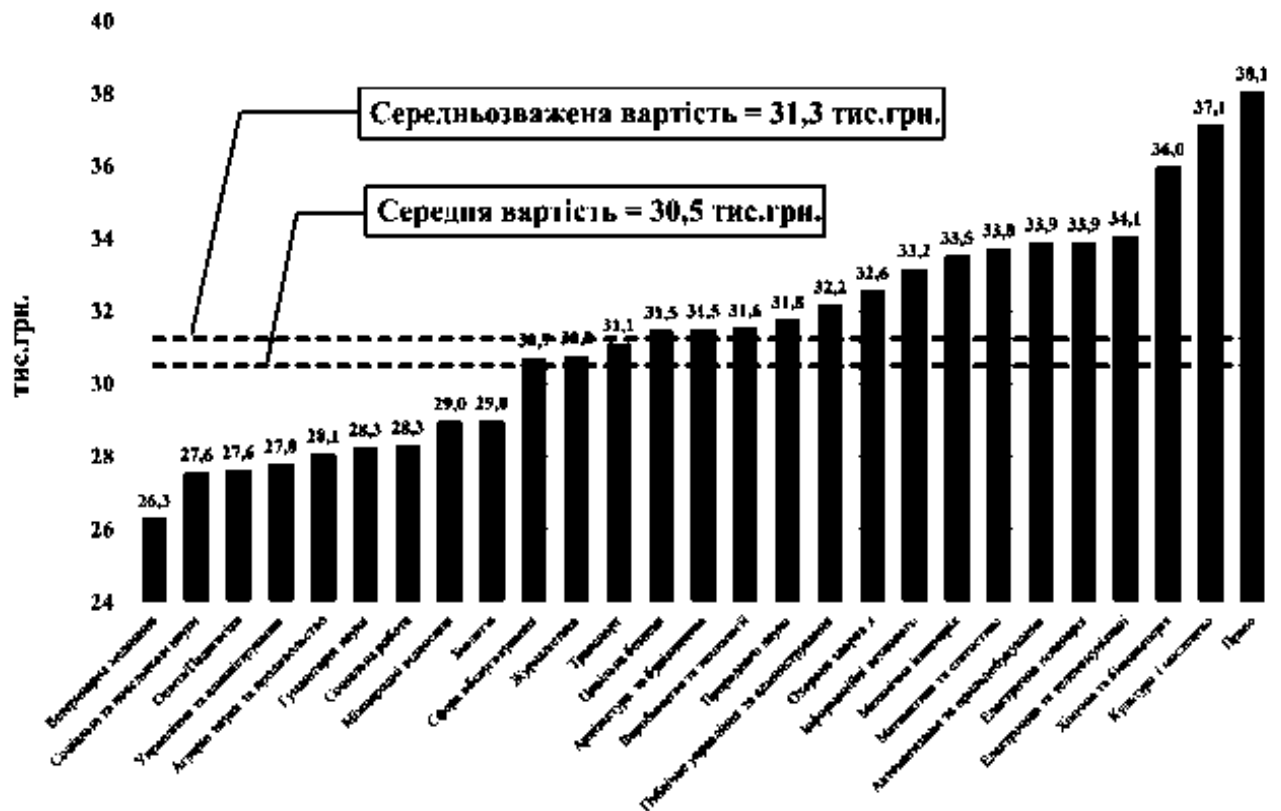


Рис. 2. 4. Середньозважена вартість підготовки одного спеціаліста/ магістра за державним замовленням у розрізі галузей знань.

Складено за: розрахунками І. В. Богдана, завідувача відділу НДФІ ДННУ «Академія фінансового управління», на основі даних обстеження 79 ЗВО.

Відповідно до Закону України «Про вищу освіту» освітній процес - це інтелектуальна, творча діяльність у сфері вищої освіти і науки, що провадиться у закладі вищої освіти (науковій установі) через систему науково-методичних і педагогічних заходів та спрямована на передачу, засвоєння, примноження і використання знань, умінь та інших компетентностей у осіб, які навчаються, а також на формування гармонійно розвиненої особистості [177]. Таким чином, освітній процес являє собою сукупність певних видів діяльності, що регламентовані Міністерством освіти і науки України, до котрих відносять навчальну, методичну, наукову й організаційну роботу науково-педагогічних, наукових і педагогічних працівників.

Навчальна робота викладача включає: читання лекцій; проведення практичних, лабораторних, семінарських, індивідуальних занять; приймання

заліків, іспитів та аудиторного тестування; керівництво самостійною роботою студента (розрахункові, графічні, курсові і дипломні роботи (проекти); керівництво різними видами практик студентів; рецензування дипломних (випускних) робіт (проектів); консультування студентів, аспірантів; участь у підсумковій атестації випускників; інші види робіт, для яких встановлені чіткі норми часу.

Методична робота науково-педагогічних працівників ЗВО включає: підготовку конспектів лекцій; методичних матеріалів до семінарських, практичних, лабораторних занять, курсового та дипломного проектування, практик і самостійної роботи студентів; підготовка, рецензування підручників, навчальних посібників, словників; розроблення навчальних планів; навчальних програм; робочих навчальних планів, робочих навчальних програм; розроблення і підготовку нових лабораторних робіт; підготовку комп'ютерного програмного забезпечення навчальних дисциплін; складання екзаменаційних білетів; завдань для проведення модульного та підсумкового контролю; завдань для проведення тестового контролю; розроблення і впровадження наочних навчальних посібників (схем, діаграм, стендів, слайдів тощо); розроблення і впровадження нових форм, методів і технологій навчання; вивчення і впровадження передового досвіду організації навчального процесу.

Перелік основних видів наукової роботи науково-педагогічних працівників затверджено Наказом МОН України № 450 від 07.08.2002 р. [190], згідно якого до наукової роботи включаються: написання науково-технічних звітів, дисертацій, монографій, підручників, навчальних посібників, словників; написання наукових статей в журналах, реферованих виданнях, написання тез доповідей на конференціях, симпозіумах, семінарах; рецензування монографій, підручників, навчальних посібників, словників, довідників, дисертацій, авторефератів, наукових статей, наукових проектів; доопрацювання наукової літератури; керівництво науковою роботою студентів з підготовкою статті, робіт на конкурс, доповідей на конференцію.

Функціонування навчальних закладів не можливе без адміністративно-

господарської діяльності, котра передбачає організацію навчального процесу загалом по ЗВО та створення відповідних умов для навчання студентів. Структурні підрозділи таких закладів (кафедри, ректорат, деканат, аспірантура, докторантура, методичні кабінети, адміністративно-господарські підрозділи тощо) при виконанні своїх організаційних функцій зазнають істотних витрат, які в окремих випадках можуть перевищувати прямі матеріальні витрати й ті, що йдуть на оплату праці.

Порядок обчислення витрат на підготовку одного отримувача освітньої послуги залежить від форми навчання (денна, заочна), профілю навчального закладу (класичний, технічний, гуманітарний, педагогічний, економічний, медичний), освітньо-кваліфікаційного рівня підготовки (бакалавр, магістр, аспірант, докторант) тощо.

Головним напрямом удосконалення методики розрахунку вартості освітніх послуг є обґрунтування її складових та порядку їх включення в нього. Згідно чинної Методики №346 [120] заклади освіти розраховують вартість підготовки за державним замовленням одного кваліфікованого робітника, фахівця, аспіранта, докторанта, слухача за освітньо-кваліфікаційним рівнем, науковим ступенем, спеціальністю, напрямом підготовки, галуззю знань, видом економічної діяльності (для професійно-технічного навчального закладу), професією та формою навчання на плановий рік згідно з порядком, затвердженим МОН разом з Мінекономрозвитку та Мінфіном. Доцільність включення відповідних елементів витрат з розрахунок середньої орієнтовної вартості підготовки одного здобувача освітньої послуги обґрунтовується через оцінку наявності зв'язку окремих технологічних функцій освітнього процесу з елементами витрат на їх виконання (табл. 2. 4).

Зупинимось детальніше на тих видах витрат, які необґрунтовано завищують вартість освітньої послуги, і водночас за своїм функціональним спрямуванням не мають прямого відношення до освітнього процесу, а мають, як зазначалось вище, соціальний характер.

Таблиця 2.4 — Зв'язок витрат з технологічними та організаційними функціями освітнього процесу

| Витрати  | Функції  | Наявність зв'язку з освітнім процесом                                     |
|--|--|---|
| Оплата праці працівників, які забезпечують підготовку одного студента, аспіранта, докторанта, слухача  | Передача викладачем знань і компетенцій студентів                      | +   |
| Нарахування на оплату праці на соціальні заходи  | Передача викладачем знань і компетенцій студентів                      | +   |
| Витрати на виплату академічної стипендії   | Соціальна функція підтримки студентів                                  | -   |
| Витрати на соціальне забезпечення для надання державних пільг і гарантій окремим категоріям учнів, студентів   |  | -   |
| Витрати на оплату комунальних послуг та енергоносіїв у межах встановлених норм споживання  | Забезпечення умов навчання студентів                                   | +   |
| Витрати, безпосередньо пов'язані з навчанням учнів, студентів, аспірантів, докторантів, слухачів   | Матеріальне забезпечення технології освітнього процесу                 | +   |
| Витрати, опосередковано пов'язані з навчанням учнів, студентів, аспірантів, докторантів, слухачів  | Матеріальне забезпечення організації освітнього процесу загалом по ЗВО | +   |
| Капітальні витрати   | Забезпечення навчального процесу технічними засобами навчання          | Витрати мають враховуватися через обчислення амортизації основних засобів |
| Витрати на утримання гуртожитку з розрахунку на одного його мешканця, який є учнем, студентом, аспірантом, докторантом, що навчається за державним замовленням | Соціальна функція підтримки студентів                                  | -   |

Складено авторами.

Пропонуємо виключити зі складу такі витрати:

- витрати на виплату академічної стипендії;
- витрати на соціальне забезпечення для надання державних пільг та гарантій окремим категоріям учнів, студентів;
  - витрати на утримання гуртожитку з розрахунку на одного мешканця гуртожитку, який є учнем, студентом, аспірантом, докторантом, слухачем і навчається за державним замовленням;
- капітальні витрати;
- соціальні гарантії, передбачені проектом Державного бюджету України на плановий рік;

Найбільш дискусійним питанням при обґрунтуванні компонентів вартості освітніх послуг є доцільність включення до їх складу витрат на виплату академічних стипендій. Як свідчать дані спостережень 87 ЗВО III-IV рівнів акредитації за 2015-2016 рр., витрати на виплату академічної стипендії за своїм розміром займають значну частку в структурі витрат на підготовку 1 студента і посідають друге місце після витрат на оплату праці працівників, які забезпечують навчальний процес (табл. 2.5).

Так, питома вага даного елемента витрат в 2015 р. в загальній їх структурі складала: 31,3% при підготовці бакалаврів і 27,6% при підготовці магістрів. В 2016 р. частка цих витрат скоротилась і складала – 28,9% при підготовці бакалаврів та 25,4% - при підготовці магістрів. Зниження питомої ваги витрат на виплату академічних стипендій більше ніж на 2 процентних пункти пояснюється не зменшенням абсолютного розміру фінансування цих цілей, а підвищенням заробітної плати викладачів та інших працівників, що забезпечують навчальний процес, і відповідно зростання її питомої ваги в загальній структурі.

Головним аргументом на користь недоцільності включення витрат на виплату академічних стипендій є те, що вони за своєю сутністю безпосередньо не мають прямого відношення до реалізації освітнього процесу, оскільки виконують лише мотиваційну й соціальну функції. Студенти, які навчаються на контрактній основі, перебувають у тих самих умовах, отримують ідентичну за якістю послугу

та повинні мати рівні мотиваційні важелі до навчання. Витрати на виплату академічних стипендій доцільно вилучити зі складу витрат на освітню послугу тому, що вони мають інші джерела фінансування.

Таблиця 2.5 — Структура витрат на підготовку одного здобувача освітньої послуги у закладах вищої освіти України за 2015-2016 рр.

| Компоненти витрат   | Структура витрат, % |           |            |           | Відхилення структури 2016 від 2015 р (п.п.) |           |
|---|---------------------|-----------|------------|-----------|---|-----------|
|   | 2015 р.             |           | 2016 р.    |           | Бакала-ври                                  | Магіст-ри |
|   | Бака-лаври          | Магіст-ри | Бака-лаври | Магіст-ри |   |           |
| Оплата праці працівників, які забезпечують підготовку                                       | 42,5                | 49,8      | 44,6       | 52,7      | +2,10                                       | +2,90     |
| Нарахування на оплату праці   | 15,1                | 10,9      | 15,8       | 11,5      | +0,70                                       | +0,60     |
| Витрати на соціальне забезпечення для надання державних пільг та гарантій окремим студентам | 2,0                 | 2,2       | 1,8        | 1,8       | -0,20                                       | -0,40     |
| Витрати на оплату комунальних послуг та енергоносіїв  | 5,7                 | 6,7       | 5,3        | 6,1       | -0,40                                       | -0,60     |
| Витрати, безпосередньо пов'язані з навчанням  | 0,9                 | 0,8       | 0,8        | 0,6       | -0,10                                       | -0,20     |
| Витрати, опосередковано пов'язані з навчанням   | 0,5                 | 0,7       | 0,5        | 0,7       | 0,00  | 0,00      |
| Витрати на виплату академічної стипендії  | 31,3                | 27,6      | 28,9       | 25,4      | -2,40                                       | -2,20     |
| Капітальні витрати  | 0,7                 | 0,0       | 0,7        | 0,0       | 0,00  | 0,00      |
| Витрати на утримання гуртожитку   | 1,3                 | 1,3       | 1,5        | 1,2       | +0,20                                       | -0,10     |
| Всього без витрат на стипендії, інвестиції та гуртожитки                                    | 66,7                | 71,1      | 68,8       | 73,4      | +2,10                                       | +2,30     |
| Всього без нарахувань на ЗП, витрат на стипендії, інвестиції та гуртожитки                  | 51,6                | 60,2      | 53,0       | 61,8      | +1,40                                       | +1,60     |

*Складено авторами за: даними ДННУ «Академія фінансового управління» на основі спостережень структури витрат на підготовку одного студента денної форми навчання за державним замовленням у 2015-2016 рр. 87 закладів вищої освіти України.*

Механізм використання коштів, призначених для виплати стипендій, визначений постановою Кабінету Міністрів України “Про затвердження Порядку використання коштів, передбачених у державному бюджеті Міністерству освіти і науки для виплати академічних стипендій” від 28.12.2016 № 1043 [202].

Фінансування виплати стипендій здійснюється згідно з бюджетною програмою за КПКВК 2201190 “Виплата академічних стипендій студентам (курсантам) вищих навчальних закладів”. Слід зауважити, що починаючи з 1 січня 2017 р. за цією програмою спрямовуються бюджетні кошти на виплату академічних стипендій студентів денної форми навчання державних ЗВО III–IV рівнів акредитації (наукових установ) і I–II рівнів акредитації, котрі входять до їх складу без статусу окремих юридичних осіб, курсантів денної форми навчання невійськових державних ЗВО III–IV рівнів акредитації цивільної авіації, морського й річкового транспорту та I–II рівнів акредитації, які входять до їх складу без статусу окремих юридичних осіб, що належать до сфери управління Міністерства освіти і науки України.

Фінансування та виплата стипендій аспірантам і докторантам й далі здійснюються за КПКВК 2201160 “Підготовка кадрів вищими навчальними закладами III і IV рівнів акредитації та забезпечення діяльності їх баз практики”, головним завданням якої є забезпечення виконання державного замовлення з підготовки фахівців, аспірантів і докторантів. Тому доцільно узагальнити фінансування й виплату стипендій для студентів, аспірантів та докторантів за єдиним кодом програмної класифікації видатків, наприклад за тим самим 2201190, але з назвою “Виплата академічних стипендій студентам (курсантам), аспірантам та докторантам”. У такому разі за кодом програмної класифікації 2201160 здійснювались би видатки державного бюджету лише на фінансування безпосередньо вартості освітньої послуги.

Відповідно до Методики №346, у вартість підготовки фахівців входять витрати на соціальне забезпечення для надання державних пільг та гарантій окремим категоріям учнів, студентів, тобто соціальна стипендія [120]. 14 грудня 2018 р. внісено зміни до постанови КМУ від 28.12.2016 № 1045 «Деякі питання виплати соціальних стипендій студентам (курсантам) вищих навчальних закладів» [173], відповідно до яких: з обласного бюджету та бюджету м. Києва виплачуються соціальні стипендії студентам (курсантам) комунальних ЗВО та ЗВО I-II рівня акредитації державної власності, що мають статус окремих

юридичних осіб (крім тих, що входять до складу державних ЗВО III-IV рівня акредитації, без статусу окремих юридичних осіб); з державного бюджету виплачуються соціальні стипендії студентам (курсантам) державних ЗВО III-IV рівня акредитації та ЗВО I-II рівня акредитації, що входять до їх складу, без статусу окремих юридичних осіб, які навчаються за денною формою за державним замовленням.

Категорії студентів, що мають право на отримання соціальних стипендій визначено Порядком використання коштів, передбачених у державному бюджеті для виплати соціальних стипендій студентам (курсантам) закладів вищої освіти, затвердженого постановою КМУ від 28.12.2016 № 1045.

В загальній структурі витрат ЗВО на підготовку одного студента такі витрати займають незначну частку: в 2015 році для підготовки бакалаврів вони склали -2,0%, для підготовки магістрів - 2,2%, а в 2016 р. їх частка знизилась до 1,8% для обох рівнів підготовки. Аналогічно до академічних стипендій витрати на соціальні стипендії не мають прямого відношення до навчального процесу, вони несуть суто соціальну функцію і мають бути виключені із загальних елементів витрат, без яких надання освітньої послуги неможливе.

Згідно діючої Методики №346 витрати на утримання гуртожитку включаються до собівартості освітніх послуг з розрахунку на одного мешканця гуртожитку, який є учнем, студентом, аспірантом, докторантом, слухачем і навчається за державним замовленням, зокрема на оплату праці персоналу гуртожитку та нарахувань на оплату праці, придбання матеріалів, інвентарю, інструментів, запасних частин, медикаментів, дезинфікуючих та пральних засобів, м'якого інвентарю, меблів, проведення поточного ремонту, технічного огляду та технічного обслуговування будівель та приміщень гуртожитку, встановлення охоронної, пожежної сигналізації, придбання або створення основних засобів, капітальне будівництво, ремонт, оплату комунальних послуг та енергоносіїв, а також відрахувань профспілковим організаціям на проведення культурно-масової та фізкультурної роботи відповідно до законодавства. Затверджені чинні ліцензійними умовами провадження освітньої діяльності передбачають



забезпечення студентів гуртожитками не менш ніж на 70% [188].

Необґрунтованість включення витрат на утримання гуртожитків до собівартості освітніх послуг впливає з того, що за своєю сутністю вони також не мають прямого відношення до освітнього процесу. Проживання студентів та співробітників у гуртожитках створює соціальну підтримку малозабезпеченим верствам населення, певну зручність щодо близькості проживання до навчального закладу, проте реально на навчальний процес не впливає. Так, студент, який проживає вдома, або орендує квартиру не буде сплачувати менше за своє навчання, хоча послугами гуртожитку він не користується, і на якість навчання місце проживання не впливає. Вважаємо, що витрати на цей окремий соціальний об'єкт (утримання гуртожитку) мають покриватись платою за проживання його мешканців, а у разі наявності можливостей ЗВО соціально підтримати студентів, різниця між витратами на функціонування гуртожитку та доходами від оплати послуг проживання, може покриватись за рішенням трудового колективу ЗВО за рахунок спеціального фонду за його достатності.

Однак, розрахована на основі норм законодавства реальна собівартість проживання в студентських гуртожитках не може бути встановлена як вартість оплати послуги, оскільки граничний розмір плати студентами за проживання в гуртожитках обмежено для ЗВО, які підпорядковані МОН України в розмірі 40% від розміру мінімальної ординарної (звичайної) академічної стипендії. Відповідно, розмір надходження коштів до спеціального фонду від плати за проживання в студентських гуртожитках не покриває витрат на їх утримання. Такі особливості нормативно-правового забезпечення зумовлюють недоотримання власних надходжень ЗВО для покриття витрат на утримання гуртожитків та нівелюють принцип нарахування та відповідності доходів і витрат. Окреслена неузгодженість нормативно-правового поля та реалій функціонування ЗВО повинна вирішуватися на рівні головного розпорядника бюджетних коштів.

З огляду на зазначене, фінансування витрат на утримання гуртожитку з розрахунку на одного його мешканця, що навчається за державним замовленням, вважаємо за доцільне здійснювати по загальному фонду по окремій бюджетній

програмі. Такий підхід забезпечить транспарентність інформації щодо напрямів використання коштів Державного бюджету, сприятиме дотриманню соціальних гарантій студентів на безкоштовне проживання в гуртожитках (діти-сироти, внутрішньо переміщені особи та ін.), а також забезпечить реалізацію запровадження програмно-цільового методу в частині виокремлення із загальних обсягів фінансування ЗВО коштів спрямованих на цілі з виконання державних пілг і гарантій. Для забезпечення реалізації такого підходу необхідно законодавчо встановити механізм та порядок визначення (розрахунку) розмірів бюджетного фінансування для утримання гуртожитків. Механізм регулювання надходжень та видатків спеціального фонду від плати за проживання в студентських гуртожитках по підгрупі 2 першої групи «Надходження бюджетних установ від додаткової (господарської) діяльності», визначених Бюджетним кодексом, необхідно залишити без змін та продовжувати здійснювати господарські операції по програмі підготовки кадрів.

Недоцільність включення такого елемента витрат, як капітальні витрати, котрий передбачає витрати на придбання основних засобів та інших необоротних активів, у розрахунок вартості підготовки навчання одного студента, аспіранта, докторанта пояснюється тим, що за своєю сутністю вони не є витратами, а вважаються капітальними інвестиціями. Віддача від капітальних інвестицій відбувається протягом терміну їх корисної експлуатації, тож їх не можна включати у вартість навчання студентів лише того року, коли були здійснені такі інвестиції. Витрати, пов'язані з експлуатацією основних засобів, необхідних для навчального процесу, мають враховуватися через амортизацію, що повинна відноситися, згідно з чинною нормативною базою бухгалтерського обліку державного сектору, до загальновиробничих витрат.

Виключення перелічених вище елементів витрат із складу витрат на підготовку одного студента суттєво змінює їх структуру, де найбільш вагомим елементом є витрати на заробітну плату разом із нарахуваннями.

Структурний аналіз витрат без врахування окремих елементів, безпосередньо непов'язаних із наданням освітніх послуг, зокрема без витрат на

стипендії, на соціальне забезпечення для надання державних пільг та гарантій окремим студентам та витрат на утримання гуртожитків наведено в таблиці 2.6.

Без врахування даних елементів витрат, частка витрат на оплату праці для підготовки бакалаврів була ще вищою і в 2015 р. складала 66,0%, а в 2016 р. – відповідно 67,0%, тобто зросла на один процентний пункт. В структурі витрат на підготовку магістрів частка витрат на оплату праці була найвагомішою і складала в 2015 р. 72,2%, а в 2016 р. 73,7%, тобто збільшилась на 1,5 процентних пункти.

Таблиця 2.6 — Структура витрат на підготовку одного студента у закладах вищої освіти України за 2015-2016 рр. (за вирахуванням окремих статей витрат, непов'язаних з процесом надання освітньої послуги)

| Компоненти витрат  | Структура витрат, % |          |           |          | Відхилення структури 2016 від 2015 р, п.п. |          |
|--|---------------------|----------|-----------|----------|--|----------|
|  | 2015 р.             |          | 2016 р.   |          | Бакалаври                                  | Магістри |
|  | Бакалаври           | Магістри | Бакалаври | Магістри |  |          |
| Оплата праці працівників, які забезпечують підготовку  | 66,0                | 72,2     | 67,0      | 73,7     | +1,00                                      | +1,50    |
| Нарахування на оплату праці  | 23,0                | 15,8     | 23,3      | 16,1     | +0,30                                      | +0,30    |
| Витрати на оплату комунальних послуг та енергоносіїв   | 8,7                 | 9,8      | 7,9       | 8,5      | -0,80                                      | -1,30    |
| Витрати, безпосередньо пов'язані з навчанням   | 1,3                 | 1,2      | 1,1       | 0,9      | -0,20                                      | -0,30    |
| Витрати, опосередковано пов'язані з навчанням  | 0,8                 | 1,0      | 0,7       | 0,9      | -0,10                                      | -0,10    |
| Всього без витрат на стипендії, на соціальне забезпечення для надання державних пільг та гарантій окремим студентам, та гуртожитки | 100,0               | 100,0    | 100,0     | 100,0    | X  | X        |

*Складено авторами за: даними ДННУ “Академія фінансового управління”, отриманими на основі спостережень структури витрат на підготовку одного студента денної форми навчання за державним замовленням протягом 2015–2016 рр. у 87 ЗВО України, які проводилися під керівництвом І. В. Богдана.*

Відповідно в структурі витрат на підготовку одного магістра частка витрат на оплату праці з нарахуваннями на соціальні заходи була ще вищою і в 2015 р. складала 87,9 %, а в 2016 р. 88,0 %, тобто збільшилась на 3,5 процентних пункти. Відповідно, частка витрат на нарахування на оплату праці для бакалаврів складала в 2015 р. 23,0%, проте в 2016 вона несуттєво збільшилась до 23,3%,

тобто 0,3 процентних пункти. Відповідно при підготовці магістрів частка витрат на нарахування на заробітну плату складала 15,8% в 2015 р., і практично залишилась на тому ж рівні в 2016 р. – 16,1%. Отже, слід відмітити достатньо стабільну структуру витрат протягом досліджуваного періоду в частині витрат на заробітну плату разом з нарахуваннями, сумарна частка яких для бакалаврів складала в 2015 р. 79,0%, а в 2016 р. – 80,3%. Аналогічна тенденція простежується і для структури витрат при підготовці магістрів: в 2015 р. сумарна частка цих витрат складала 88,0%, а в 2016 р. вона незначно зросла до 89,8%, тобто на 1,8 процентних пункти.

Такі розбіжності в структурі витрат для підготовки бакалаврів та магістрів пов'язані, перш за все із підвищеними вимогами до якісного складу викладачів, зокрема збільшенням в кадровому складі частки професорів та докторів наук, що забезпечують навчальний процес в магістратурі, рівень оплати яких вище, та зміною нормативу співвідношення чисельності студентів та викладачів. Проведені дослідження доводять, що найбільш суттєву частку складають витрати на оплату праці персоналу ЗВО, на які припадає майже 90% загальних витрат (разом з нарахуваннями). Отже, основну увагу слід приділити механізму регулювання, нормування та контролю витрат на оплату праці, особливо в частині контролю всіх витрат на надання освітніх послуг, у том числі на оплату праці допоміжного (іншого) й управлінського персоналу.

В даний компонент вартості включаються прямі витрати на виплату основної і додаткової заробітної плати, обчислені згідно із системами оплати праці, прийнятими в ЗВО відповідно до чинного законодавства, включаючи будь-які види грошових і матеріальних виплат та доплат науково-педагогічним та педагогічним працівникам, які перебувають у штаті або працюють на умовах погодинної оплати праці та які безпосередньо здійснюють основні види навчально-методичної роботи. До загальновиробничих витрат відноситься заробітна плата з нарахуваннями на соціальні заходи адміністративно-управлінського персоналу та іншого персоналу ЗВО та персоналу його структурних підрозділів (інститутів, факультетів, кафедр, відділів, секторів,

лабораторій, діляниць тощо).

Частка витрат на оплату комунальних послуг та енергоносіїв займає друге місце в структурі витрат і складала для бакалаврів в 2015 р. – 8,9% і в 2016 р. – знизилась до 7,9%, тобто на 0,8 процентних пункти. Аналогічна тенденція до зниження цього елементу витрат в загальній структурі спостерігалась для магістрів: в 2015 р. вона складала 9,8%, а в 2016 р. – 8,5%, тобто знизилась на 1,3 процентних пункти. Проте в абсолютному розмірі в розрахунку на одного студента дані витрати мали тенденцію до збільшення. Так, на підготовку одного студента-бакалавра протягом року витрати на комунальні послуги та енергоносії склали в 2015 р. – 1479,7 грн., а в 2016 р. – 1812,4 грн. Для підготовки одного студента – магістра дані витрати були трохи більшими і склали в 2015 р. – 1519,9 грн., а в 2016 р. збільшились до 1851,8 грн.

Третє місце в структурі витрат на підготовку одного студента займають матеріальні витрати, які безпосередньо пов'язані з навчанням. Частка матеріальних витрат, які безпосередньо пов'язані з навчальним процесом, при підготовці одного студента була незначною і складала для бакалаврів в 2015 р. – 1,3%, а в 2016 р. знизилась до 1,1 %, тобто на 0,2 процентних пункти. Дещо нижчою була частка цих витрат при підготовці одного студента-магістра. В 2015 р. вона складала всього 1,2%, і в 2016 р. знизилась до 0,9%, тобто на 0,3 процентних пункти. Слід зазначити, що зниження ролі матеріального забезпечення навчального процесу підтверджується і динамікою абсолютних розмірів витрат в розрахунку на одного студента. Так, прямі матеріальні витрати на підготовку одного студента в рік для бакалаврів склали в 2015 р. – всього 222,4 грн., а в 2016 р. – знизились до 215,9 грн., або на 6,5 грн. Аналогічна тенденція до зниження цих витрат спостерігалась при підготовці студентів – магістрів, де витрати були ще нижчими і склали в 2015 р. – 215,9 грн. на рік, а в 2016 р. знизились до 186,3 грн. на рік, або на 29,6 грн. Така тенденція є негативною і свідчить про послаблення матеріальної складової у супроводженні навчального процесу.

Інші витрати, що опосередковано пов'язані із навчанням займають незначну

частку в загальній структурі витрат. Частка цих витрат в загальній структурі витрат на підготовку одного студента складала для підготовки бакалаврів в 2015 р. – 0,8%, а в 2016 р. зменшилась до 0,7%. У вартісному еквіваленті на ці витрати для підготовки одного студента-бакалавра припадало всього в 2015 р.- 141,5 грн., а в 2016 р.178,4 грн., тобто збільшились на 36,9 грн. Зростання абсолютного розміру цих витрат спостерігалось при підготовці одного студента-магістра, яке в 2015 р. складало 139,2 грн., а в 2016 р. – збільшилось до 199,7 грн., тобто збільшилось майже на 60,5 грн.

Проведений аналіз дає підстави для висновку, що найбільш суттєвий вплив на вартість підготовки одного студента мають витрати, пов'язані з оплатою праці працівників, що забезпечують навчальний процес, та працівників, що обслуговують навчальний процес. Значна частка таких витрат (яка разом з нарахуваннями складає до 90%) свідчить про те, що при обґрунтуванні мінімально-допустимої вартості підготовки одного студента основна увага має бути спрямована на методику включення цих витрат в розрахунок собівартості освітніх послуг. Особливо це стосується витрат на оплату праці обслуговуючого персоналу, які нині не нормуються і не виправдано завищують собівартість освітніх послуг.

Переваги запропонованого підходу до формування компонентів вартості освітньої послуги для бакалаврів та магістрів (виключення відповідних статей витрат) наведено в таблиці 2.7.

Аналіз даних таблиці 2.7 свідчить про те, що виключення таких статей витрат як «Витрати на соціальне забезпечення для надання державних пільг та гарантій окремим студентам», «Витрати на виплату академічної стипендії», «Капітальні витрати», «Витрати на утримання гуртожитку» суттєво змінює структуру витрат при розрахунку середньої вартості підготовки одного студента.

Так, за даними аналізу 87 ЗВО за 2016 р., зменшення вартості підготовки одного бакалавра складає 8346,34 грн. (18506,23 грн. – 26852,57 грн.), що у відносному вираженні складає 31,1% порівняно з чинною Методикою №346. Зменшення витрат на підготовку одного магістра за даними 2016 р. при

використанні запропонованого підходу складає 8677,19грн. (21834,47 грн. – 30511,66 грн.), що у відносному вираженні складає 28,4%. Фактично, витрати скорочуються майже на третину.

Таблиця 2.7 — Порівняльний аналіз вартості підготовки одного бакалавра, магістра згідно чинної Методики №346 та запропонованого підходу за даними 2016 р.(грн.)

| Витрати, що включаються до розрахунку вартості одного здобувача освітньої послуги              | Бакалаври            |                                | Магістри             |                                |
|--|----------------------|--------------------------------|----------------------|--------------------------------|
|  | Згідно Методики №346 | Згідно запропонованого підходу | Згідно Методики №346 | Згідно запропонованого підходу |
| Оплата праці працівників, які забезпечують підготовку  | 13370,25             | 13370,25                       | 16083,09             | 16083,09                       |
| Нарахування на оплату праці  | 2929,264             | 2929,264                       | 3513,583             | 3513,583                       |
| Витрати на соціальне забезпечення для надання державних пільг та гарантій окремим студентам    | 581,7658             | -                              | 546,9211             | -                              |
| Витрати на оплату комунальних послуг та енергоносіїв   | 1812,445             | 1812,445                       | 1851,774             | 1851,774                       |
| Витрати, безпосередньо пов'язані з навчанням   | 215,8653             | 215,8653                       | 186,2855             | 186,2855                       |
| Витрати, опосередковано пов'язані з навчанням  | 178,4047             | 178,4047                       | 199,7337             | 199,7337                       |
| Витрати на виплату академічної стипендії   | 7418,337             | -                              | 7755,028             | -                              |
| Капітальні витрати   | 2,02046              | -                              | 1,92903              | -                              |
| Витрати на утримання гуртожитку  | 344,2191             | -                              | 373,3087             | -                              |
| Середня вартість підготовки 1 студента, грн.   | 26852,57             | 18506,23                       | 30511,66             | 21834,47                       |
| Зменшення вартості підготовки одного студента в разі застосування запропонованого підходу, грн | -                    | -8346,34                       | -                    | -8677,19                       |
| %  | -                    | -31,1                          | -                    | -28,4                          |

Складено авторами за: даними спостережень ДННУ «Академія фінансового управління» на основі спостережень структури витрат на підготовку одного студента денної форми навчання за державним замовленням у 2015-2016 рр.87 закладів вищої освіти України, які проводилися під керівництвом І. В. Богдана.

Аналіз зміни абсолютного розміру витрат на підготовку одного аспіранта та докторанта наведено в таблиці 2. 8.

Таблиця 2.8 — Порівняльний аналіз вартості підготовки одного аспіранта, докторанта згідно чинної Методики №346 та запропонованого підходу за даними 2016 р.(грн.)

| Витрати, що включаються до розрахунку вартості одного здобувача освітньої послуги                              | Аспіранти            |                                | Докторанти           |                                |
|--|----------------------|--------------------------------|----------------------|--------------------------------|
|  | Згідно Методики №346 | Згідно запропонованого підходу | Згідно Методики №346 | Згідно запропонованого підходу |
| Оплата праці працівників, які забезпечують підготовку  | 12303,02             | 12303,02                       | 11775,22             | 11775,22                       |
| Нарахування на оплату праці  | 2686,864             | 2686,864                       | 2567,696             | 2567,696                       |
| Витрати на соціальне забезпечення для надання державних пільг та гарантій окремим студентам                    | 99,36124             | -                              | 46,66567             | -                              |
| Витрати на оплату комунальних послуг та енергоносіїв   | 2251,754             | 2251,754                       | 1937,558             | 1937,558                       |
| Витрати, безпосередньо пов'язані з навчанням   | 239,3419             | 239,3419                       | 191,4425             | 191,4425                       |
| Витрати, опосередковано пов'язані з навчанням  | 212,7364             | 212,7364                       | 129,4457             | 129,4457                       |
| Витрати на виплату академічної стипендії   | 23639,8              | -                              | 41472,83             | -                              |
| Капітальні витрати   | 2,249986             | -                              | 1,971806             | -                              |
| Витрати на утримання гуртожитку  | 240,9657             | -                              | 80,32396             | -                              |
| Середня вартість підготовки 1 студента, грн.   | 41676,09             | 17693,71                       | 58203,16             | 16601,36                       |
| Зменшення вартості підготовки одного аспіранта, докторанта в разі застосування запропонованого підходу,<br>грн | -                    | -23 982,4                      | -                    | -41 601,8                      |
| %  | -                    | -57,5                          | -                    | -71,5                          |

Складено автораміза: даними ДННУ “Академія фінансового управління” на основі спостережень структури витрат на підготовку одного студента денної форми навчання за державним замовленням протягом 2015–2016 рр. у 87 ЗВО України, які проводилися під керівництвом І. В. Богдана.

Аналіз даних таблиці 2.8 свідчить про те, що виключення вище наведених елементів витрат при підрахунку вартості освітньої послуги, що надається аспірантам та докторантам, ще більше змінює структуру витрат і суттєво впливає



на вартість освітніх послуг. Так, вартість освітньої послуги підготовки одного аспіранта за даними 2016 р. відповідно до запропонованого підходу формування її елементів зменшилась з 41676, 09 грн. до 17693,71 грн., або на 23982,4 грн., що у відносному вираженні відповідає їх економії на 57,5%. Відносно вартості підготовки одного докторанта запропонований підхід дає ще більшу економію витрат в розрахунку на одного отримувача такої послуги, яка в абсолютному виразі складає 41601,8 грн. (16601,36 грн. – 58203,16 грн.), а у відносному - 71,5%.

Беручи до уваги наведені аргументи та результати виконаного аналізу, пропонуємо до основних компонентів середньої орієнтовної вартості підготовки одного студента, аспіранта, докторанта, котра слугує основою формульного розподілу бюджетних коштів на фінансування ЗВО, включати лише витрати пов'язані з наданням освітніх послуг.

При формуванні орієнтовної вартості підготовки одного студента можуть використовуватися різні методи визначення розміру витрат за окремими компонентами, з яких можна виокремити два основні підходи в регламентації витрат:

- витратний метод, відповідно до якого рівень витрат визначається і обмежується розміром фінансування. Тож до собівартості освітніх послуг включаються всі фактично витрачені ресурси;
- нормативний метод, за яким основу вартості визначає науково обґрунтований розмір необхідних витрат на надання освітньої послуги.

Перевагою застосування нормативного методу є можливість формування рівня витрат, необхідного для забезпечення нормального функціонування навчального закладу і надання послуг згідно з вимогами стандартів, а також використання для розрахунку кошторисних призначень. Його недоліком є відсутність нормативів для більшості елементів витрат, що включаються до складу витрат на підготовку одного здобувача освітньої послуги.

За умов відсутності нормативів витрат за окремими складовими вартості та неможливості застосування витратного методу (як менш досконалого) може використовуватись експертний метод формування витрат, за яким обґрунтування

рівня витрат здійснюється на основі експертної оцінки їх оптимального рівня для отримання якісної освітньої послуги.

Нині єдиним видом витрат, розмір якого може бути визначено на основі нормативного методу, є заробітна плата науково-педагогічного персоналу, яка розраховується на основі вимог, визначених Постановою кабінету міністрів України № 1134 від 17 серпня 2002 р. «Про затвердження нормативів чисельності студентів (курсантів), аспірантів (ад'юнктів), докторантів, здобувачів наукового ступеня кандидата наук, слухачів, інтернів, клінічних ординаторів на одну штатну посаду науково-педагогічного працівника у вищих навчальних закладах III і IV рівня акредитації та вищих навчальних закладах післядипломної освіти державної форми власності» [191]. Розміри інших витрат на сьогодні не можуть бути визначені нормативним методом, оскільки відсутні відповідні нормативи їх витрачання в розрахунку на одного студента.

Саме з цієї причини при визначенні вартості підготовки одного студента, аспіранта, докторанта передбачено використовувати комбінований підхід, в основу якого покладено нормативний метод витрачання питомих витрат на оплату праці науково-педагогічного персоналу і витратний метод визначення питомих витрат за рештою елементів, що входять до собівартості освітніх послуг.

### **2.3. Галузеві особливості витрат, що включаються до розрахунку середньої орієнтовної вартості підготовки одного здобувача вищої освіти**

Ефективне управління витратами та зниження собівартості має важливе значення для функціонування і розвитку кожного суб'єкта господарювання, оскільки сприяє економному та раціональному використанню бюджетних коштів. Звідси впливає значимість ролі, яка належить бухгалтерському обліку і калькулюванню собівартості в процесі управління витратами суб'єктів державного сектору.

Науково обґрунтована класифікація витрат і визначення їхньої структури є передумовою оптимізації рівня собівартості та регулювання видатків державного

бюджету.

Види витрат, що включаються до розрахунку собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг) у державному секторі регулює НП(С)БОДС 135 «Витрати» [143], який визначає класифікацію витрат у розрізі груп обмінних та необмінних операцій, критерії визнання та способи оцінки витрат, склад собівартості продукції, робіт, послуг та розкриття інформації про витрати у примітках до фінансової звітності. Проте, стандарт містить загальні положення щодо складу і структури витрат суб'єктів державного сектору, які враховуються при калькулюванні собівартості послуг та не враховує вплив галузевих особливостей діяльності ЗВО.

Перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) відповідно до норм законодавства повинні встановлюватися за погодженням із міністерствами, іншими центральними органами виконавчої влади в межах компетенції залежно від їхніх галузевих особливостей. Однак з часу введення в дію НП(С)БОДС 135 «Витрати» і дотепер перелік та склад статей калькулювання освітніх послуг відсутній, що визначає пріоритетні напрями даного дослідження.

Як було зазначено вище, для розрахунку собівартості освітніх послуг застосовується Методика №346 [120], яка була прийнята до введення в дію НП(С)БОДС 135 «Витрати» і не враховує особливості складу і структури витрат, що визначені стандартом; не дає детальної класифікації витрат, які можуть включатися до собівартості освітньої послуги; не регулює порядок віднесення витрат до собівартості (прямі і загальновиробничі витрати); не визначає механізму розподілу загальновиробничих витрат, що передбачено стандартом. Зазначені недоліки являються ключовими проблемами в запровадженні уніфікованого науково та економічно обґрунтованого механізму визначення собівартості освітніх послуг, що унеможлиблює проведення об'єктивних та детальних розрахунків на практиці.

Відповідно до НП(С)БОДС 135 «Витрати» собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг) складається з виробничої собівартості продукції (робіт,

послуг), яка була реалізована протягом звітного періоду, нерозподілених постійних загальновиробничих витрат та наднормативних виробничих витрат (табл. 2.9).

Таблиця 2.9 — Структура собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг) згідно НП(С)БОДС 135 «Витрати»

| Собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг) | Структура собівартості                           | Складові структури                             | Склад та/або характеристика витрат  |  |
|---|--|--|---|--|
|   | виробнича собівартість продукції (робіт, послуг) | прямі матеріальні витрати                      |   | включається вартість сировини та основних матеріалів, що утворюють основу об'єкта витрат, у тому числі купівельних напівфабрикатів та комплектуючих виробів, допоміжних та інших матеріалів, які можуть бути безпосередньо віднесені до цього об'єкта витрат   |
|   |  | прямі витрати на оплату праці                  |   | включаються заробітна плата та інші виплати робітникам, зайнятим у виробництві продукції, виконанні робіт або наданні послуг, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат  |
|   |  | інші прямі витрати                             |   | включаються всі інші виробничі витрати, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат, зокрема відрахування на соціальні заходи, орендна плата за земельні ділянки, амортизація, вартість придбаних послуг, прямо пов'язаних з виробництвом продукції, виконанням робіт, наданням послуг   |
|   |  | змінні загальновиробничі витрати               |   | належать витрати суб'єкта державного сектору, що змінюються прямо (або майже прямо) пропорційно до зміни обсягу звичайної діяльності. Змінні загальновиробничі витрати розподіляються на кожен об'єкт витрат з використанням бази розподілу (годин праці, заробітної плати, обсягу діяльності, прямих витрат тощо), виходячи з фактичної потужності звітного періоду |
|   |  | постійні розподілені загальновиробничі витрати |   | відносяться витрати суб'єкта державного сектору, що залишаються незмінними (або майже незмінними) незалежно від зміни обсягу звичайної діяльності. Постійні загальновиробничі витрати розподіляються на кожен об'єкт витрат з використанням бази розподілу (годин праці, заробітної плати, обсягу діяльності, прямих витрат тощо) при нормальній потужності          |
|   | нерозподілені постійні загальновиробничі витрати |  | включаються до складу собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг) у періоді їх виникнення |  |
| наднормативні виробничі витрати                     |  | -  |   |  |

Складено авторами за: [143]

В НП(С)БОДС 135 «Витрати» не наведено визначення, склад і структуру наднормативних виробничих витрат. Офіційні роз'яснення щодо даного питання містяться в Листі МФУ від 15.04.2005р. №31-04220-20-17/6687 [319] де зазначено,

що «...наднормативними виробничими витратами вважається витрачання (використання) ресурсів на виробництво понад норми, нормативи, розцінки тощо, затверджені уповноваженим органом. Наднормативні витрати включаються до собівартості, якщо такі витрати не пов'язані з нестачами, псуванням, нетехнологічним використанням та порушенням правил зберігання, за рішенням уповноваженої особи (керівника) підприємства». Проте, цитований лист стосується трактування наднормативних виробничих витрат, котрі передбачені П(с)БО 16 «Витрати», який не регулює ведення бухгалтерського обліку бюджетними установами. Крім того, в умовах чіткої регламентації кошторисом бюджетної установи планування та обліку витрат про жодні наднормативні виробничі витрати йтися не може. Тому при формуванні складових собівартості реалізованої освітньої послуги зазначена категорія, на думку автора, не має місця.

Як видно з таблиці 2.9 до виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) суб'єктів державного сектору включаються: прямі матеріальні витрати; прямі витрати на оплату праці; інші прямі витрати; змінні загальновиробничі та постійні розподілені загальновиробничі витрати.

Тобто, за способом віднесення на собівартість освітніх послуг витрати поділяються на прямі й непрямі (загальновиробничі). Проте НП(С)БОДС 135 «Витрати» не дає визначення вказаних понять, тому для вироблення єдиних методологічних засад класифікації і визначення структури витрат запропоновано наступні трактування таких витрат: прямі витрати – це витрати, безпосередньо пов'язані з навчальним процесом, які можуть прямо включатись у вартість освітніх послуг; непрямі (загальновиробничі) – це витрати, які пов'язані з управлінням ЗВО та забезпеченням його функціонування та можуть бути віднесені до вартості освітньої послуги за певною спеціальністю (спеціалізацією) на підставі попереднього розподілу пропорційно визначеній базі.

Для чіткого розмежування видатків, в тому числі і ЗВО, за економічними характеристиками операцій застосовуються коди економічної класифікації видатків (далі – КЕКВ), що визначені Наказом МФУ №333 від 12.03.2012р. «Про затвердження Інструкції щодо застосування економічної класифікації видатків

бюджету та Інструкції щодо застосування класифікації кредитування бюджету» [187] (далі – Інструкція №333). В умовах кошторисного планування та відображення інформації в звітності по фактичному виконанню кошторису ЗВО, групування та узагальнення витрат за КЕКВ є невід’ємною частиною аналітичної роботи кожного ЗВО. Тому формування складу витрат на підготовку фахівців (як за елементами, так і за статтями витрат) та їх прив’язку до КЕКВ необхідно розглядати як єдиний технологічний цикл облікової роботи.

У загальному вигляді структуру прямих і загальновиробничих витрат ЗВО та їх співставлення з КЕКВ наведено в таблицях 2.10 та 2.11 відповідно.

НП(С)БОДС 135 «Витрати» визначає такі елементи витрат, що присутні в обмінних операціях:

- оплата праці;
- відрахування на соціальні заходи;
- матеріальні витрати;
- амортизація;
- фінансові витрати;
- інші витрати за обмінними операціями [143].

З огляду на зазначене, вартість освітньої послуги формується за такими елементами витрат, як оплата праці, відрахування на соціальні заходи, матеріальні витрати, амортизація, інші витрати.

Важливим аспектом побудови раціональної системи класифікації та обліку витрат ЗВО є вироблення єдиних методичних підходів до групування і узагальнення витрат, які можуть включатися до розрахунку вартості підготовки фахівців в розрізі елементів витрат і статей витрат. Якщо перелік елементів витрат чітко регламентований НП(С)БОДС 135 «Витрати», то статті витрат є предметом регулювання облікової політики ЗВО, оскільки їх перелік і склад залежать від внутрішньогосподарських виробничих процесів та організаційної структури кожного конкретного суб’єкта державного сектору.

Склад та структура елементів витрат на надання освітньої послуги в розрізі статей калькулювання, КЕКВ та видів витрат зображені в таблиці 2.10. Для

методологічної та методичної узгодженості процесу калькулювання освітніх послуг необхідно здійснити перегрупування витрат зі статей кошторису ЗВО, які відповідають елементам витрат та КЕКВ, у статті витрат.

Таблиця 2.10 — Склад прямих витрат для калькулювання собівартості освітніх послуг

| Вид прямих витрат             | Елемент витрат                     | Стаття калькулювання                          | КЕКВ   | Склад витрат для калькулювання собівартості освітніх послуг   |
|-------------------------------|------------------------------------|---|--|---|
| Прямі витрати на оплату праці | «Оплата праці»                     | «Оплата праці»                                | 2111<br>«Заробіт на плата»   | Основна й додаткова заробітна плата науково-педагогічних працівників закладу вищої освіти, котрі перебувають у штаті або працюють на умовах погодинної оплати праці та безпосередньо залучені до надання освітньої послуги і здійснюють основні види навчальних занять  |
| Прямі матеріальні витрати     | «Матеріальні витрати»              | «Предмети, матеріали, обладнання та інвентар» | 2210<br>«Предмети, матеріали, обладнання та інвентар»                              | Сировина та основні матеріали, інвентар, інструменти; витратні матеріали (папір, канцелярські товари тощо) для видання методичних матеріалів, виготовлення залікових і екзаменаційних бланків, друку договорів та документації з особового складу; витратні матеріали до комп'ютерної й оргтехніки; канцелярські товари, бланкова та навчальна документація; виготовлення/придбання документів про освіту; паливно-мастильні матеріали; вироби медичного призначення; хімікати, реактиви тощо |
| Інші прямі витрати            | «Відрахування на соціальні заходи» | «Відрахування на соціальні заходи»            | 2120<br>«Нарахування на оплату праці»  | Відрахування на соціальні заходи щодо прямих витрат на оплату праці   |
|                               | «Матеріальні витрати»              | «Послуги сторонніх організацій»               | 2240<br>«Оплата послуг (крім комунальних)»   | Послуги сторонніх організацій, роботи яких прямо пов'язані з наданням освітньої послуги   |
|                               | «Інші витрати»                     | «Відрядження»                                 | 2250<br>«Видатки на відрядження»   | Витрати на проходження всіх видів практики згідно з навчальним планом відповідного напрямку, службові відрядження, пов'язані з наданням освітніх послуг   |
|                               |                                    | «Інші витрати»                                | 2800<br>«Інші поточні видатки»   | Відрахування грошових коштів профспілковим організаціям на культурно-масову та фізкультурну роботу  |
| «Амортизація»                 | «Амортизація»                      | 3000<br>«Капітальні видатки»                  | Амортизація основних засобів, що безпосередньо застосовуються в освітньому процесі |   |

Складено авторами за: [143, 187]

Таблиця 2.11 — Склад загальноновиробничих витрат для калькулювання собівартості освітніх послуг

| Вид витрат                                 | Елементи витрат                    | Стаття калькулюванн                           | КЕКВ  | Склад витрат для калькулювання собівартості освітніх послуг  |
|--|------------------------------------|---|---|--|
| 1  | 2                                  | 3   | 4   | 5  |
| Загальноновиробничі витрати                | «Оплата праці»                     | «Оплата праці»                                | 2111<br>«Заробіт на плата»                    | Основна і додаткова заробітна плата персоналу, залученого до організації, управління та обслуговування освітнього процесу:<br>а) науково-педагогічних працівників: керівник, заступник керівника, заступник директора, заступник завідувача, діяльність якого безпосередньо пов'язана з освітнім або науковим процесом; директор (начальник) інституту, декан (начальник) факультету, завідувач (начальник) кафедри та їх заступники; завідувач аспірантури, докторантури (для аспірантів та докторантів);<br>б) інших працівників: спеціалісти, бібліотекарі, робітники |
|  | «Відрахування на соціальні заходи» | «Відрахування на соціальні заходи»            | 2120<br>«Нарахування на оплату праці»         | Відрахування на соціальні заходи щодо персоналу залученого до організації, управління та обслуговування освітнього процесу   |
|  | «Матеріальні витрати»              | «Предмети, матеріали, обладнання та інвентар» | «Предмети, матеріали, обладнання та інвентар» | 2210<br>«Предмети, матеріали, обладнання та інвентар»  |
| 2240<br>«Оплата послуг (крім комунальних)» |                                    |   |   | Послуги з поточного ремонту та технічного обслуговування будівель, приміщень, транспортних засобів, обладнання, техніки, механізмів, мереж тощо; перевірка та експертиза приладів та засобів; послуги страхування; транспортні послуги; оренда приміщень; послуги консультативного та інформаційного характеру; вивезення відходів і їх утилізації та знешкодження; послуги зв'язку та інтернет-провайдерів; послуги з дотримання правил техніки безпеки праці, санітарно-гігієнічних та інших спеціальних вимог   |



## Продовження табл.2.11

| 1                           | 2                     | 3                    | 4  | 5  |
|-----------------------------|-----------------------|----------------------|--|--|
| Загальновиробничі витрати   | «Матеріальні витрати» | «Комунальні послуги» | 2271 «Оплата теплопостачання»  | Послуги теплопостачання  |
|                             |                       |                      | 2272 «Оплата водопостачання та водовідведення»   | Послуги з водопостачання і водовідведення  |
|                             |                       |                      | 2273 «Оплата електроенергії»   | Плата за електроенергію (у тому числі за освітлення вулиць), включаючи оплату послуг з її транспортування  |
|                             |                       |                      | 2274 «Оплата природного газу»  | Плата за природний газ, включаючи оплату послуг з розподілу природного газу, зберігання, постачання та транспортування; оплата скрапленого (балонного) газу  |
|                             |                       |                      | 2275 «Оплата інших»  | Оплата інших енергоносіїв  |
|                             | «Амортизація»         | «Амортизація»        | 3000 «Капітальні»  | Амортизація основних засобів та нематеріальних активів   |
|                             | «Інші витрати»        | «Інші витрати»       | 2250 «Видатки на відрядження»  | Оплата проїзду, добових, вартості проживання під час відряджень; видатки на відрядження працівників закладу на семінари, конференції, наради, з'їзди наукового характеру, поїздки з науковою метою |
| 2800 «Інші поточні видатки» |                       |                      | Відрахування грошових коштів профспілковим організаціям на культурно-масову та фізкультурну роботу щодо заробітної плати загальновиробничого персоналу<br>Придбання патенту та плата за продовження строку дії патенту, плата за отримання ліцензій та акредитацію відповідно до законодавства |  |

Складено авторами за: [143, 187]

Такий процес відбувається у два етапи. На першому етапі акумулюються витрати по КЕКВ та узагальнюються у відповідних елементах витрат. На другому етапі відбувається перегрупування даних про витрати у статті витрат з відокремленим обліком прямих і загальновиробничих витрат та постійної і змінної частини останніх. Перегрупування даних про витрати, які узагальнено по КЕКВ в елементах витрат у статті витрат є необхідним і надзвичайно важливим процесом для розрахунку фактичної собівартості освітніх послуг та дотримання законодавчої вимоги щодо прямого віднесення певних видів витрат до собівартості освітніх послуг та реалізації механізму з розподілу загальновиробничих витрат між спеціальностями (спеціалізаціями), формами

навчання та рівнями підготовки. Це дає змогу розрахувати собівартість одиниці кожного виду освітньої послуги та отримати необхідну кількість релевантної інформації про витрати і собівартість для потреб управління.

Таблиця 2.12 — Склад та структура елементів витрат на надання освітньої послуги

| Елемент витрат                     | Стаття калькулювання                          | КЕКВ  | Вид витрат                | Склад витрат для калькулювання собівартості освітніх послуг   |
|------------------------------------|---|---|---------------------------|---|
| 1                                  | 2   | 3   | 4                         | 5   |
| «Оплата праці»                     | «Оплата праці»                                | 2111<br>«Заробіт на плата»                            | Прямі витрати             | Основна і додаткова заробітна плата науково-педагогічним працівникам закладу вищої освіти, які перебувають у штаті або працюють на умовах погодинної оплати праці та які безпосередньо залучені до надання освітньої послуги та здійснюють основні види навчальних занять   |
|                                    |   |   | Загальновиробничі витрати | Основна і додаткова заробітна плата персоналу, залученого до організації, управління та обслуговування освітнього процесу   |
| «Відрахування на соціальні заходи» | «Відрахування на соціальні заходи»            | 2120<br>«Нарахування на оплату праці»                 | Прямі витрати             | Відрахування на соціальні заходи щодо прямих витрат на оплату праці   |
|                                    |   |   | Загальновиробничі витрати | Відрахування на соціальні заходи щодо персоналу залученого до управління та обслуговування освітнього процесу   |
| «Матеріальні витрати»              | «Предмети, матеріали, обладнання та інвентар» | 2210<br>«Предмети, матеріали, обладнання та інвентар» | Прямі витрати             | Сировина та основні матеріали, інвентар, інструменти; витратні матеріали (папір, канцелярські товари тощо) для видання методичних матеріалів, виготовлення залікових та екзаменаційних бланків, друку договорів та документації по особовому складу; витратні матеріали до комп'ютерної та оргтехніки; канцелярські товари, бланкова та навчальна документація; виготовлення/придбання документів про освіту; придбання фізкультурного та спортивного інвентарю; паливно-мастильні матеріали; вироби медичного призначення; хімікати, реактиви тощо |
|                                    |   |   | Загальновиробничі витрати | Матеріали, обладнання, інвентар та інструменти; комплектувальні вироби і деталі; витратні та інші матеріали до комп'ютерної техніки та оргтехніки; придбання малоцінних швидкозношуваних предметів для загальновиробничих потреб; забезпечення працівників спеціальним одягом, взуттям, обмундируванням, форменим одягом тощо   |

## Продовження табл. 2.12

| Елемент витрат        | Стаття калькулювання            | КЕКВ  | Вид витрат  | Склад витрат для калькулювання собівартості освітніх послуг  |
|-----------------------|---------------------------------|---|---|--|
| 1                     | 2                               | 3   | 4   | 5  |
| «Матеріальні витрати» | «Послуги сторонніх організацій» | 2240<br>«Оплата послуг (крім комунальних)»          | Прямі витрати   | Послуги сторонніх організацій, роботи яких прямо пов'язані з наданням освітньої послуги: оплата послуг з ремонту, технічного обслуговування техніки та обладнання, адміністрування програмного забезпечення, що використовується для навчальних занять; оплата банківських послуг щодо зарахування на карткові рахунки заробітної плати науково-педагогічних та педагогічних працівників, які безпосередньо залучені до освітнього процесу; оплата послуг з організації конференцій, нарад, семінарів для студентів та викладачів, що передбачено навчальною програмою   |
|                       |                                 |   | Загальновиробничі витрати   | Послуги з поточного ремонту та технічного обслуговування будівель, приміщень, транспортних засобів, обладнання, техніки, механізмів, мереж тощо; повірка та експертиза приладів та засобів; послуги страхування; транспортні послуги; оренда приміщень; послуги з технічного обслуговування обладнання та адміністрування програмного забезпечення; послуги консультативного та інформаційного характеру; розробка нормативів, надання дозволів, висновків, рекомендацій тощо; вивезення відходів і їх утилізації та знешкодження; послуги зв'язку та інтернет-провайдерів тощо; послуги з дотримання правил техніки безпеки праці, санітарно-гігієнічних та інших спеціальних вимог |
|                       | «Комунальні послуги»            | 2270<br>«Оплата комунальних послуг та енергоносіїв» | Загальновиробничі витрати   | Послуги теплопостачання  |
|                       |                                 |   |   | Послуги з водопостачання і водовідведення  |
|                       |                                 |   |   | Плата за електроенергію (у тому числі за освітлення вулиць), включаючи оплату послуг з її транспортування  |
|                       |                                 |   | Плата за природний газ, включаючи оплату послуг з розподілу природного газу, зберігання, постачання та транспортування; оплата скрапленого (балонного) газу |  |
|                       |                                 |   | Оплата інших енергоносіїв   |  |

## Закінчення табл. 2.12

| Елемент витрат | Стаття витрат  | КЕКВ                             | Вид витрат                | Склад витрат для калькулювання собівартості освітніх послуг  |
|----------------|----------------|----------------------------------|---------------------------|--|
| 1              | 2              | 3                                | 4                         | 5  |
| «Амортизація»  | «Амортизація»  | 3000<br>«Капітальні видатки»     | Прямі витрати             | Амортизація основних засобів, які безпосередньо використовуються в освітньому процесі  |
|                |                |                                  | Загальновиробничі витрати | Амортизація основних засобів та нематеріальних активів загальновиробничого призначення   |
| «Інші витрати» | «Відрядження»  | 2250<br>«Видатки на відрядження» | Прямі витрати             | Витрати на проходження всіх видів практики згідно з навчальним планом відповідного напрямку  |
|                |                |                                  | Загальновиробничі витрати | Оплата проїзду, добових, вартості проживання під час відряджень; видатки на відрядження працівників закладу на семінари, конференції, наради, з'їзди наукового характеру, поїздки з науковою метою   |
|                | «Інші витрати» | 2800 «Інші поточні видатки»      | Прямі витрати             | Відрахування грошових коштів профспілковим організаціям на культурно-масову та фізкультурну роботу від заробітної плати працівників, що безпосередньо залучені до освітнього процесу   |
|                |                |                                  | Загальновиробничі витрати | Відрахування грошових коштів профспілковим організаціям на культурно-масову та фізкультурну роботу щодо заробітної плати загальновиробничого персоналу<br>Придбання патенту та плата за продовження строку дії патенту, плата за отримання ліцензій та акредитацію відповідно до законодавства |

Складено авторами за: [143, 187]

Узагальнене відображення інформації щодо складу витрат на надання освітньої послуги з розрізі КЕКВ та перегрупування витрат, які узагальнено по КЕКВ у статті витрат, їх співставність з елементами витрат наведено в табл. 2.13.

Таблиця 2.13 — Склад витрат на надання освітньої послуги в розрізі КЕКВ, елементів та статей витрат

| КЕКВ   | Елемент витрат                     | Стаття калькулювання                          | Вид витрат                 | Склад витрат для калькулювання собівартості освітніх послуг  |
|--|------------------------------------|---|----------------------------|--|
| 1  | 2                                  | 3   | 4                          | 5  |
| КЕКВ 2111<br>«Заробітна плата»                             | «Оплата праці»                     | «Оплата праці»                                | Прямі витрати              | Основна і додаткова заробітна плата науково-педагогічним та педагогічним працівникам закладу вищої освіти, які перебувають у штаті або працюють на умовах погодинної оплати праці та які безпосередньо залучені до надання освітньої послуги та здійснюють основні види навчальних занять  |
|  |                                    |   | Загальнови-робничі витрати | Основна і додаткова заробітна плата персоналу, залученого до організації, управління та обслуговування освітнього процесу  |
| КЕКВ 2120<br>«Нарахування на оплату праці»                 | «Відрахування на соціальні заходи» | «Відрахування на соціальні заходи»            | Прямі витрати              | Відрахування на соціальні заходи щодо прямих витрат на оплату праці  |
|  |                                    |   | Загальнови-робничі витрати | Відрахування на соціальні заходи щодо персоналу залученого до управління та обслуговування освітнього процесу  |
| КЕКВ 2210<br>«Предмети, матеріали, обладнання та інвентар» | «Матеріальні витрати»              | «Предмети, матеріали, обладнання та інвентар» | Прямі витрати              | Сировина та основні матеріали, інвентар, інструменти; витратні матеріали (папір, канцелярські товари тощо) для виготовлення залікових та екзаменаційних бланків, друку договорів та документації по особовому складу; витратні матеріали до комп'ютерної та оргтехніки; бланкова та навчально-облікова документація; виготовлення/придбання документів про освіту тощо |
|  |                                    |   | Загальнови-робничі витрати | Матеріали, обладнання, інвентар та інструменти; комплектувальні вироби і деталі; витратні та інші матеріали до комп'ютерної техніки та оргтехніки; придбання малоцінних швидкозношуваних предметів для загальнови-робничих потреб; забезпечення працівників спеціальним одягом, взуттям, обмундируванням, форменим одягом тощо   |

Продовження табл. 2.13

| КЕКВ   | Елемент витрат        | Стаття витрат                   | Вид витрат              | Склад витрат для калькулювання собівартості освітніх послуг  |
|--|-----------------------|---------------------------------|-------------------------|--|
| 1  | 2                     | 3                               | 4                       | 5  |
| КЕКВ 2240 «Оплата послуг (крім комунальних)» | «Матеріальні витрати» | «Послуги сторонніх організацій» | Прямі витрати           | Послуги сторонніх організацій, роботи яких прямо пов'язані з наданням освітньої послуги: оплата послуг з ремонту, технічного обслуговування техніки та обладнання, адміністрування програмного забезпечення, що використовується для навчальних занять; оплата банківських послуг щодо зарахування на карткові рахунки заробітної плати науково-педагогічних та педагогічних працівників, які безпосередньо залучені до освітнього процесу   |
|  |                       |                                 | Загальнообширні витрати | Послуги з поточного ремонту та технічного обслуговування будівель, приміщень, транспортних засобів, обладнання, техніки, механізмів, мереж тощо; повірка та експертиза приладів та засобів; послуги страхування; транспортні послуги; оренда приміщень; послуги з технічного обслуговування обладнання та адміністрування програмного забезпечення; послуги консультативного та інформаційного характеру; розробка нормативів, надання дозволів, висновків, рекомендацій тощо; вивезення відходів і їх утилізації та знешкодження; послуги зв'язку та інтернет-провайдерів тощо; послуги з дотримання правил техніки безпеки праці, санітарно-гігієнічних та інших спеціальних вимог |
| КЕКВ 2250 «Видатки на відрядження»           | «Інші витрати»        | «Відрядження»                   | Прямі витрати           | Витрати на проходження всіх видів практики згідно з навчальним планом відповідного напрямку  |
|  |                       |                                 | Загальнообширні витрати | Оплата проїзду, добових, вартості проживання під час відряджень; видатки на відрядження працівників закладу на семінари, конференції, наради, з'їзди наукового характеру, поїздки з науковою метою   |

## Закінчення табл. 2.13

| КЕКВ   | Елемент витрат        | Стаття витрат        | Вид витрат                 | Склад витрат для калькулювання собівартості освітніх послуг  |
|--|-----------------------|----------------------|----------------------------|--|
| 1  | 2                     | 3                    | 4                          | 5  |
| КЕКВ 2270<br>«Оплата комунальних послуг та енергоносіїв» | «Матеріальні витрати» | «Комунальні послуги» | Загальнови-робничі витрати | Послуги теплопостачання  |
|  |                       |                      |                            | Послуги з водопостачання і водовідведення  |
|  |                       |                      |                            | Плата за електроенергію (у тому числі за освітлення вулиць), включаючи оплату послуг з її транспортування  |
|  |                       |                      |                            | Плата за природний газ, включаючи оплату послуг з розподілу природного газу, зберігання, постачання та транспортування; оплата скрапленого (балонного) газу                          |
|  |                       |                      |                            | Оплата інших енергоносіїв  |
| 2800<br>«Інші поточні видатки»                           | «Інші витрати»        | «Інші витрати»       | Прямі витрати              | Відрахування грошових коштів профспілковим організаціям на культурно-масову та фізкультурну роботу від заробітної плати працівників, що безпосередньо залучені до освітнього процесу |
|  |                       |                      | Загально-виробничі витрати | Відрахування грошових коштів профспілковим організаціям на культурно-масову та фізкультурну роботу щодо заробітної плати загальнови-робничого персоналу                              |
|  |                       |                      |                            | Придбання патенту та плата за продовження строку дії патенту, плата за отримання ліцензій та акредитацію відповідно до законодавства   |
| КЕКВ 3000<br>«Капітальні видатки»                        | «Амортизація»         | «Амортизація»        | Прямі витрати              | Амортизація основних засобів, які безпосередньо використовуються в освітньому процесі  |
|  |                       |                      | Загально-виробничі витрати | Амортизація основних засобів та нематеріальних активів загальнови-робничого призначення  |

Складено авторами за: [143, 187]

Між класифікацією витрат за економічними елементами й за статтями витрат для калькулювання собівартості є певний взаємозв'язок: вони характеризують ті самі витрати ЗВО за складом (елементами) та цільовим призначенням (статтями). З метою уніфікації підходів до формування елементів

витрат і статей витрат виробничої собівартості освітніх послуг, забезпечення ефективного управління інформацією та можливості її узгодження з кодами економічної класифікації й рахунками бухгалтерського обліку, що застосовуються ЗВО, сформовано перелік статей калькулювання освітньої послуги (табл. 2.14).

Таблиця 2.14 — Свівставлення елементів витрат, КЕКВ і рахунків бухгалтерського обліку

| Елементи витрат                  | Стаття калькулювання                        | КЕКВ   | Рахунки витрат бухгалтерського обліку                       |
|----------------------------------|---|--|---|
| Оплата праці                     | Оплата праці                                | 2111 «Заробітна плата»                             | 8011 (8111) Витрати на оплату праці                         |
| Відрахування на соціальні заходи | Відрахування на соціальні заходи            | 2120 «Нарахування на оплату праці»                 | 8012 (8112) Відрахування на соціальні заходи                |
| Матеріальні витрати              | Предмети, матеріали, обладнання та інвентар | 2210 «Предмети, матеріали, обладнання та інвентар» | 8013 (8113) Матеріальні витрати                             |
|                                  | Послуги сторонніх організацій               | 2240 «Оплата послуг (крім комунальних)»            |   |
|                                  | Комунальні послуги                          | 2270 «Оплата комунальних послуг та енергоносіїв»   |   |
| Амортизація                      | Амортизація                                 | 3000 «Капітальні видатки»                          | 8014 (8114) Амортизація                                     |
| Інші витрати                     | Інші витрати                                | 2800 «Інші поточні видатки»                        | 8115 Інші витрати<br>8511 Витрати за необмінними операціями |
|                                  | Відрядження                                 | 2250 «Видатки на відрядження»                      | 8411 Інші витрати за обмінними операціями                   |

Складено авторами за: [122, 174, 187, 317]

Запропонована класифікація статей калькулювання освітньої послуги може бути деталізована ЗВО для удосконалення інформаційно-аналітичного забезпечення потреб управління за погодженням із МОН України з урахуванням положень НП(С)БОДС 135 «Витрати».

Відсутність методики визначення вартості та економічно обґрунтованих методичних рекомендацій з планування, обліку і калькулювання собівартості освітніх послуг, що надаються ЗВО по конкретній спеціальності (спеціалізації),



формі навчання та рівню підготовки, обумовлює необхідність визначення складу витрат ЗВО, що включаються до розрахунку вартості підготовки одного бакалавра, магістра, аспіранта, докторанта, в розрізі елементів витрат та статей витрат відповідно до норм чинного законодавства та потреб управління ЗВО в контексті їх галузевої належності та особливостей функціонування.

Для розв'язання зазначених проблемних питань формування собівартості освітніх послуг необхідно визначити структуру та склад елементів витрат, що формують вартість підготовки одного бакалавра, магістра, аспіранта, докторанта для галузевих ЗВО, а також структуру та склад статей витрат (прямі і загальновиробничі витрати), що формують вартість підготовки одного бакалавра, магістра, аспіранта, докторанта для багатогалузевих ЗВО.

Порядок формування собівартості освітніх послуг за елементами витрат може застосовуватися лише галузевими ЗВО, які здійснюють підготовку фахівців за однією галуззю знань (управління та адміністрування, право, природничі науки, інформаційні технології тощо) де вартість підготовки одного бакалавра, магістра, аспіранта, докторанта не буде суттєво коливатися в межах спеціальності через ідентичність змісту освітніх програм.

Враховуючи положення п.2 розділу II НП(С)БОДС 135 «Витрати» [143], який встановлює перелік елементів витрат для суб'єктів державного сектору, вартість підготовки одного бакалавра, магістра, аспіранта, докторанта галузевими ЗВО визначається за елементами витрат, які було зазначено вище: оплата праці, відрахування на соціальні заходи, матеріальні витрати, амортизація та інші витрати.

До елементу витрат «Оплата праці» галузевих ЗВО для розрахунку вартості підготовки одного бакалавра, магістра, аспіранта, докторанта включаються витрати на виплату основної і додаткової заробітної плати науково-педагогічному, педагогічному та іншому персоналу, що здійснюються в процесі основної діяльності ЗВО. Враховуючи норми Інструкції №333 [187], видатки щодо елементу витрат «Оплата праці» здійснюються не за кодом жоду економічної класифікації видатків 2111 «Заробітна плата».

Відповідно до Закону України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» від 08.07.2010 р. №2462-VI [219] роботодавці зобов'язані на суму нарахованої заробітної плати за видами виплат, які включають основну та додаткову заробітну плату, нараховувати та сплачувати єдиний соціальний внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування. Витрати на сплату єдиного соціального внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування галузевими ЗВО належать до елементу витрат «Відрахування на соціальні заходи» та здійснюються по КЕКВ 2120 «Нарахування на оплату праці».

Згідно НП(С)БОДС 135 «Витрати» [143] елемент витрат – це сукупність економічно однорідних витрат. Однак, структура та облік витрат відповідно до норм зазначеного стандарту та низки нормативно-правових документів щодо однорідності витрат, які включаються до елементу витрат «Матеріальні витрати», викликає значні дискусії та незрозуміння серед обліковців. Так, до елементу витрат «Матеріальні витрати» відповідно НП(С)БОДС 135 «Витрати» [143] належать «використання предметів, матеріалів, обладнання, інвентарю, медикаментів та перев'язувальних матеріалів, продуктів харчування тощо», тобто однорідні витрати, які мають матеріальну форму (матеріальні витрати). Однак, стандарт не визначає до якого з елементів витрат відносяться витрати на оплату послуг сторонніх організацій та витрати на оплату комунальних послуг.

Згідно листа МФУ від 30.12.2016 №31-11420-06-5/37851 [317] «Щодо використання в роботі рекомендацій зі співставлення субрахунків бухгалтерського обліку доходів та витрат з кодами бюджетної класифікації» до матеріальних витрат, що обліковуються на рахунку 8013(8113) «Матеріальні витрати» віднесено крім вартості придбання предметів, матеріалів, обладнання тощо (КЕКВ 2210 «Предмети, матеріали, обладнання та інвентар») також і вартість витрат на оплату послуг, отриманих від сторонніх підприємств (КЕКВ 2240 «Оплата послуг (крім комунальних)»), і вартість спожитих комунальних послуг (КЕКВ 2270 «Оплата комунальних послуг та енергоносіїв»). Така позиція підтверджена Наказом МФУ від 29 грудня 2015 року №1219 «Порядок

застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі» [174] (набрав чинності з 01.01.2017р.), згідно якого, на рахунок бухгалтерського обліку 8013(8113) «Матеріальні витрати» ЗВО відносять крім матеріальних витрат також і вартість витрат на оплату послуг, отриманих від сторонніх підприємств, і вартість спожитих комунальних послуг.

Відповідно Наказу МФУ від 28.02.2017р. №307 «Про затвердження Порядку заповнення форм фінансової звітності в державному секторі» [203] узагальнена інформація рахунку бухгалтерського обліку 8013(8113) «Матеріальні витрати» в частині вартості матеріальних витрат (КЕКВ 2210), вартості витрат на оплату послуг сторонніх підприємств (КЕКВ 2240) і вартості спожитих комунальних послуг (КЕКВ 2270) відображається у сумарному виразі по елементу «Матеріальні витрати» розділу IV «Елементи витрат за обмінними операціями» форми фінансової звітності №2-дс «Звіт про фінансові результати».

З огляду на зазначене, доцільно було б виокремити зі складу елемента витрат «Матеріальні витрати» та рахунку бухгалтерського обліку 8013(8113) «Матеріальні витрати» окремо елементи та рахунки для обліку матеріальних витрат, що здійснюються по КЕКВ 2210, для обліку вартості витрат на оплату послуг, що здійснюються по КЕКВ 2240 і окремо для обліку вартості спожитих комунальних послуг, що здійснюються по КЕКВ 2270. Реалізація зазначеної пропозиції знайшла б своє узагальнення у відповідних елементах витрат «Матеріальні витрати», «Витрати на оплату послуг», «Вартість спожитих комунальних послуг», що відповідає трактуванню сутності «елемент витрат» - сукупність економічно однорідних витрат, а також забезпечить транспарентність напрямів використання бюджетних коштів в обліку та звітності не лише ЗВО, а всіх суб'єктів державного сектору.

На відміну від складу елемента витрат «Матеріальні витрати», який об'єднує придбання матеріальних ресурсів, послуги сторонніх організацій та вартість комунальних послуг, НП(С)БОДС 135 «Витрати» містить кардинально інші норми, що стосується видів витрат (прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, інші прямі витрати). Так, п.2 розділу IV НП(С)БОДС 135

«Витрати» [143] визначає, що «до складу прямих матеріальних витрат включається вартість сировини та основних матеріалів, що утворюють основу об'єкта витрат» (тобто лише матеріальні ресурси, що відповідає розумінню суті визначення «матеріальний» - той, що має матеріальну (речову) форму), а прямі витрати на придбання послуг сторонніх організацій належить до статті «Інших прямих витрат». Отже, матеріальні витрати та витрати з оплати послуг визнаються та обліковуються окремими статтями витрат. Зазначене свідчить про необхідність формування єдиної методологічної позиції змісту НП(С)БОДС 135 «Витрати» щодо складу матеріальних витрат в структурі елементів та статей витрат.

Враховуючи норми діючого законодавства при розрахунку вартості підготовки одного бакалавра, магістра, аспіранта, докторанта до елементу витрат «Матеріальні витрати» галузевими ЗВО включаються витрати на придбання предметів, матеріалів, інвентарю, оплату послуг сторонніх організацій та оплату комунальних послуг. Відповідно до Інструкції №333 [187] видатки щодо елементу витрат «Матеріальні витрати» здійснюються по наступним КЕКВ для відображення відповідних видів витрат:

— 2210 «Предмети, матеріали, обладнання та інвентар» – для придбання матеріалів, інвентарю, витратних матеріалів (папір, канцелярські товари тощо), малоцінних швидкозношуваних предметів, паливно-мастильних матеріалів, хімікатів, реактивів тощо;

— 2240 «Оплата послуг (крім комунальних)» – для оплати послуг з поточного ремонту та технічного обслуговування будівель, приміщень, транспортних засобів, обладнання, техніки, механізмів, послуг страхування; оренди приміщень; послуг консультативного та інформаційного характеру; вивезення відходів і їх утилізації та знешкодження; послуг зв'язку та інтернет-провайдерів; послуг з дотримання правил техніки безпеки праці, санітарно-гігієнічних та інших спеціальних вимог тощо;

— 2270 «Оплата комунальних послуг та енергоносіїв» – для оплати спожитих послуг теплопостачання, послуг з водопостачання і водовідведення,

електроенергії, природного газу та інших енергоносіїв.

НП(С)БОДС 121 «Основні засоби» [144] визначає, що первісна або переоцінена вартість необоротних активів, за вирахуванням їх ліквідаційної вартості підлягає систематичному розподілу протягом строку їх корисного використання (експлуатації) – нарахування амортизації. Накопичена сума нарахованої амортизації основних засобів, нематеріальних активів включається до елементу витрат «Амортизація». Видатки щодо елементу витрат «Амортизація» відповідно до Інструкції №333 [187] здійснюються по коду економічної класифікації видатків 3000 «Капітальні видатки» для основних засобів або 2210 «Предмети, матеріали, обладнання та інвентар» для інших необоротних матеріальних активів.

З урахуванням особливостей діяльності ЗВО до елементу витрат «Інші витрати» при розрахунку вартості підготовки галузевими ЗВО включаються суми понесених витрат, які не належать до попередніх елементів витрат однак є обов'язковими згідно норм законодавства:

— витрати на відрядження (оплата проїзду, добових, вартості проживання під час відрядження працівників закладу на семінари, конференції, наради, стажування, підвищення кваліфікації, поїздки з науковою метою) – видатки здійснюються по КЕКВ 2250 «Видатки на відрядження»;

— витрати на придбання патенту, плата за продовження строку дії патенту [231], плата за отримання ліцензій [221] та акредитацію [199] відповідно до законодавства – видатки здійснюються по КЕКВ 2800 «Інші поточні видатки»;

— відрахування грошових коштів профспілковим організаціям на культурно-масову та фізкультурну роботу – відповідно до Закону України «Про професійні спілки, їх права та гарантії діяльності» від 15.09.1999р. №1045-XIV [232] (стаття 44) роботодавці зобов'язані проводити відрахування грошових коштів профспілковим організаціям на культурно-масову та фізкультурну роботу в обсязі не менше 0,3% від фонду оплати праці. Видатки здійснюються по КЕКВ 2800 «Інші поточні видатки».

Склад та структура витрат на надання освітньої послуги галузевими ЗВО (за

елементами витрат) наведена в таблиці 2.15.

Таблиця 2.15 — Склад та структура витрат на надання освітньої послуги галузевими ЗВО (за елементами витрат)

| Елемент витрат                     | КЕКВ  | Склад елемента витрат  |
|------------------------------------|---|--|
| 1                                  | 2   | 3  |
| «Оплата праці»                     | 2111<br>«Заробітна плата»                             | Основна і додаткова заробітна плата науково-педагогічних, педагогічних працівників та персоналу залученого до організації, управління та обслуговування освітнього процесу закладу вищої освіти, які перебувають у штаті або працюють на умовах погодинної оплати праці  |
| «Відрахування на соціальні заходи» | 2120<br>«Нарахування на оплату праці»                 | Відрахування на соціальні заходи щодо заробітної плати науково-педагогічних, педагогічних працівників та персоналу залученого до організації, управління та обслуговування освітнього процесу закладу вищої освіти   |
| «Матеріальні витрати»              | 2210<br>«Предмети, матеріали, обладнання та інвентар» | Матеріали, інвентар, інструменти; витратні матеріали (папір, канцелярські товари тощо); витратні матеріали до комп'ютерної та оргтехніки; канцелярські товари, бланкова та навчальна документація; виготовлення/придбання документів про освіту; придбання малоцінних швидкозношуваних предметів для освітнього процесу та загальновиробничих потреб; придбання фізкультурного та спортивного інвентарю; паливно-мастильні матеріали; вироби медичного призначення; хімікати, реактиви тощо  |
| «Матеріальні витрати»              | 2240<br>«Оплата послуг (крім комунальних)»            | Послуги з поточного ремонту та технічного обслуговування будівель, приміщень, транспортних засобів, обладнання, техніки, механізмів, мереж тощо; перевірка та експертиза приладів та засобів; послуги страхування; транспортні послуги; оренда приміщень; послуги з технічного обслуговування обладнання та адміністрування програмного забезпечення; послуги консультаційного та інформаційного характеру; розробка нормативів, надання дозволів, висновків, рекомендацій тощо; вивезення відходів і їх утилізації та знешкодження; послуги зв'язку та інтернет-провайдерів тощо; послуги з дотримання правил техніки безпеки праці, санітарно-гігієнічних та інших спеціальних вимог |
|                                    | 2270<br>«Оплата комунальних послуг та енергоносіїв»   | Послуги з теплопостачання, з водопостачання і водовідведення, плата за електроенергію (у тому числі за освітлення вулиць), включаючи оплату послуг з її транспортування, плата за природний газ, включаючи оплату послуг з розподілу природного газу, зберігання, постачання та транспортування; оплата скрапленого (балонного) газу, оплата інших енергоносіїв  |
| «Амортизація»                      | 3000<br>«Капітальні видатки»                          | Амортизація основних засобів та нематеріальних активів як загальновиробничого призначення, так і тих, які безпосередньо використовуються в освітньому процесі  |

## Продовження табл.2.15

| 1              | 2                                | 3  |
|----------------|----------------------------------|--|
| «Інші витрати» | 2250<br>«Видатки на відрядження» | Витрати на проходження всіх видів практики згідно з навчальним планом відповідного напрямку; оплата проїзду, добових, вартості проживання під час відряджень; видатки на відрядження працівників закладу на семінари, конференції, наради, з'їзди наукового характеру, поїздки з науковою та адміністративно-управлінською метою |
|                | 2800 «Інші поточні видатки»      | Відрахування грошових коштів профспілковим організаціям на культурно-масову та фізкультурну роботу від заробітної плати працівників, що безпосередньо залучені до освітнього процесу   |
|                |                                  | Відрахування грошових коштів профспілковим організаціям на культурно-масову та фізкультурну роботу щодо заробітної плати персоналу   |
|                |                                  | Придбання патенту та плата за продовження строку дії патенту, плата за отримання ліцензій та акредитацію відповідно до законодавства   |

Складено авторами за: [143, 187]

Разом з тим, групування витрат ЗВО за елементами не дає змоги:

— врахувати, де і з якою метою проведені витрати, а також їх характер (витрати відображаються в цілому по ЗВО, незалежно від місця їх виникнення та видів послуг на які вони спрямовані);

— здійснити обґрунтовані планові розрахунки та визначити розмір фактично понесених витрат на підготовку одного бакалавра, магістра, аспіранта, докторанта в розрізі різних спеціальностей (спеціалізацій), форм навчання та рівнів підготовки.

Враховуючи окреслені аспекти групування витрат за елементами, ЗВО, які надають освітні послуги по декільком (двом і більше) галузям знань (багатогалузеві ЗВО) для забезпечення достовірності визначення вартості підготовки одного бакалавра, магістра, аспіранта, докторанта в розрізі спеціальностей (спеціалізацій), форм навчання та рівнів підготовки, а також формування якісного інформаційного масиву даних щодо понесених витрат та їх деталізації для потреб управління, доцільно застосовувати статті витрат.

З метою формування достовірних планових та фактичних показників витрат на підготовку за різними спеціальностями (спеціалізаціями), формами навчання та

рівнями підготовки, для багатогалузевих ЗВО розрахунок вартості підготовки одного бакалавра, магістра, аспіранта, докторанта формується за такими статтями витрат:

- прямі витрати на оплату праці
- прямі матеріальні витрати
- інші прямі витрати
- загальновиробничі витрати.

Прямі витрати на оплату праці для розрахунку вартості підготовки одного бакалавра, магістра, аспіранта, докторанта багатогалузевими ЗВО включають витрати на виплату основної і додаткової заробітної плати науково-педагогічним та педагогічним працівникам (професор, доцент, старший викладач, викладач, асистент, викладач-стажист), які належать до штатних співробітників або працюють на умовах погодинної оплати праці чи договорів цивільно-правового характеру та які безпосередньо пов'язані з наданням освітньої послуги і забезпечують реалізацію основних видів навчальних занять. Відповідно до Інструкції №333 [187] видатки щодо прямих витрат на оплату праці здійснюються по КЕКВ 2111 «Заробітна плата».

Прямі матеріальні витрати (безпосередньо пов'язані з навчальним процесом), які можуть прямо включатись у вартість підготовки одного бакалавра, магістра, аспіранта, докторанта багатогалузевими ЗВО включають: придбання витратних матеріалів (папір, канцелярські товари тощо) для видання методичних матеріалів, виготовлення залікових та екзаменаційних бланків, друку договорів та документації по особовому складу тощо; придбання бланкової та навчально-облікової документації (журнали успішності та відвідування занять, залікові книжки, студентські квитки тощо); виготовлення/придбання документів про освіту (диплом, атестат, додатки тощо); придбання витратних матеріалів, сировини, інвентарю, реактивів, хімікатів, біопрепаратів, насіння, добрив тощо (для лабораторних досліджень (випробувань) та навчального процесу); придбання паливно-мастильних матеріалів та запасних частин до транспортних засобів (для спеціальностей, де обов'язковою є навчальна автомобільна практика); придбання



лікарських засобів, виробів медичного призначення, які використовуються медичними навчальними закладами у навчальному процесі. Видатки щодо прямих матеріальних витрат здійснюються по КЕКВ 2210 «Предмети, матеріали, обладнання та інвентар».

До інших прямих витрат багатогалузевих ЗВО, які можуть прямо включатись у вартість підготовки належать всі інші виробничі витрати, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат, зокрема:

— відрахування на соціальні заходи – включають видатки на сплату єдиного соціального внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування нарахованого на суму прямих витрат на оплату праці, що здійснюються по КЕКВ 2120 «Нарахування на оплату праці»;

— витрати на оплату послуг сторонніх організацій включають послуги з поточного ремонту та технічного обслуговування обладнання, техніки, механізмів, що використовуються для навчальних занять; банківські послуги в частині зарахування на карткові рахунки заробітної плати науково-педагогічних працівників, які безпосередньо пов'язані з наданням освітньої послуги; послуги з проведення конференцій, нарад, семінарів для студентів, що передбачено освітньою програмою. Видатки на оплату послуг сторонніх організацій здійснюються по КЕКВ 2240 «Оплата послуг (крім комунальних)»;

— витрати на забезпечення організації та проведення всіх видів практики, що передбачено освітньою програмою (видатки здійснюються по КЕКВ 2250 «Видатки на відрядження»);

— відрахування грошових коштів профспілковим організаціям на культурно-масову та фізкультурну роботу в обсязі не менше 0,3% від фонду оплати праці (прямих витрат на оплату праці), видатки здійснюються по КЕКВ 2800 «Інші поточні видатки»;

— амортизація основних засобів, які використовуються для надання освітньої послуги (навчальні корпуси, виробничо-лабораторне обладнання, комп'ютерна та оргтехніка тощо), видатки здійснюються по КЕКВ 3000 «Капітальні видатки» для основних засобів або 2210 «Предмети, матеріали,

обладнання та інвентар» для інших необоротних матеріальних активів.

Склад та структура прямих витрат на надання освітньої послуги багатогалузевими ЗВО (за статтями витрат) наведена в таблиці 2.16.

Таблиця 2.16 — Склад та структура прямих витрат на надання освітньої послуги багатогалузевими ЗВО (за статтями витрат)

| Стаття витрат                 | Елемент витрат                     | КЕКВ  | Склад статті витрат   |
|-------------------------------|------------------------------------|---|---|
| 1                             | 2                                  | 3   | 4   |
| Прямі витрати на оплату праці | «Оплата праці»                     | 2111<br>«Заробітна плата»   | Основна і додаткова заробітна плата науково-педагогічним та педагогічним працівникам закладу вищої освіти, які перебувають у штаті або працюють на умовах погодинної оплати праці та які безпосередньо залучені до надання освітньої послуги та здійснюють основні види навчальних занять   |
| Прямі матеріальні витрати     | «Матеріальні витрати»              | 2210<br>«Предмети, матеріали, обладнання та інвентар»                                 | Сировина та основні матеріали, інвентар, інструменти; витратні матеріали (папір, канцелярські товари тощо) для видання методичних матеріалів, виготовлення залікових та екзаменаційних бланків, друку договорів та документації по особовому складу; витратні матеріали до комп'ютерної та оргтехніки; канцелярські товари, бланкова та навчальна документація; виготовлення/придбання документів про освіту; придбання фізкультурного та спортивного інвентарю; паливно-мастильні матеріали; вироби медичного призначення; хімікати, реактиви тощо |
| Інші прямі витрати            | «Відрахування на соціальні заходи» | 2120<br>«Нарахування на оплату праці»   | Відрахування на соціальні заходи щодо прямих витрат на оплату праці   |
|                               | «Матеріальні витрати»              | 2240<br>«Оплата послуг (крім комунальних)»  | Послуги сторонніх організацій, роботи яких прямо пов'язані з наданням освітньої послуги   |
|                               | «Інші витрати»                     | 2250<br>«Видатки на відрядження»  | Витрати на проходження всіх видів практики згідно з навчальним планом   |
|                               |                                    | 2800<br>«Інші поточні видатки»  | Відрахування грошових коштів профспілковим організаціям на культурно-масову та фізкультурну роботу  |
| «Амортизація»                 | 3000<br>«Капітальні видатки»       | Амортизація основних засобів, які безпосередньо використовуються в освітньому процесі |   |

Складено авторами за: [143, 187]

Витрати, пов'язані з управлінням багатогалузевого ЗВО та забезпеченням його функціонування, що можуть бути віднесені до вартості підготовки одного бакалавра, магістра, аспіранта, докторанта із застосуванням коефіцієнту розподілу, належать до загальновиробничих витрат. До таких витрат відносять: витрати на оплату праці персоналу з управління та обслуговування освітнього процесу; відрахування на соціальні заходи; матеріальні витрати; оплата послуг сторонніх організацій; оплата комунальних послуг; службові відрядження працівників; амортизація основних засобів та нематеріальних активів загальновиробничого призначення; інші загальновиробничі витрати.

До загальновиробничих витрат на оплату праці персоналу з управління та обслуговування освітнього процесу належать:

1. Витрати на оплату праці науково-педагогічних працівників:

- керівника (ректор, президент, начальник, директор);
- заступника керівника (проректора, віце-президента, заступника начальника, заступника директора, заступника завідувача), діяльність якого безпосередньо пов'язана з освітнім або науковим процесом;
- директора (начальник) інституту, його заступники;
- декана (начальник) факультету, його заступники;
- директора бібліотеки;
- завідувача (начальник) кафедри;
- завідувача аспірантури, докторантури (для аспірантів та докторантів).

2. Витрати на оплату праці інших працівників ЗВО та його структурних підрозділів (інститутів, факультетів, кафедр, відділів, секторів, лабораторій, дільниць тощо), зокрема:

- спеціалістів (керівників служб, відділів та центрів, завідувача господарством, економістів, бухгалтерів, юристів, провідних фахівців відділів, лаборантів, інспекторів, техніків та інженерів в лабораторії, диспетчерів, адміністраторів системи ін.);
- бібліотекарів;
- робітників (прибиральників, столярів, двірників, гардеробників,

охоронників, електромонтерів, слюсарів, сантехніків, малярів, столярів та ін.).

Відповідно до п.1 ст.55 ЗУ «Про вищу освіту» [177] та Постанови КМУ від 14 червня 2000 р. №963 «Про затвердження переліку посад педагогічних та науково-педагогічних працівників» [197] існують наступні категорії працівників ЗВО: науково-педагогічні працівники, педагогічні працівники та інші працівники.

На сьогодні не встановлені та законодавчо не закріплено нормативи кількості ставок інших працівників закладів вищої освіти та . На практиці заклади вищої освіти керуються Наказом МОН від 11.01.2014р. №26, який втратив чинність 13.10.2015р. з набуттям чинності Закону України «Про вищу освіту» [177], а також керуються Наказом Міністерства праці та соціальної політики України від 29 грудня 2004 року №336 «Про затвердження Випуску 1 «Професії працівників, що є загальними для всіх видів економічної діяльності» Довідника кваліфікаційних характеристик професій працівників» [185].

Кількість ставок (штатних одиниць) працівників, для яких немає затверджених у встановленому порядку штатних нормативів або які виконують функції із забезпечення діяльності навчального закладу в цілому (автотранспортні підрозділи, планові та бухгалтерські служби тощо), визначається виходячи із затвердженого у встановленому порядку штатного розпису ЗВО з урахуванням необхідності забезпечення виконання закладом статутних завдань у повному обсязі, що передбачено п.3. ст.34 Закону України «Про вищу освіту» – керівник ЗВО в межах наданих йому повноважень вирішує питання фінансово-господарської діяльності ЗВО, затверджує його структуру і штатний розпис [177].

Видатки щодо загальновиробничих витрат на оплату праці здійснюються по КЕКВ 2111 «Заробітна плата».

До загальновиробничих витрат з відрахування на соціальні заходи багатогалузевими ЗВО включаються витрати на сплату єдиного соціального внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування нарахованого на суму заробітної плати персоналу, залученого до організації, управління та обслуговування освітнього процесу. Видатки здійснюються по КЕКВ 2120 «Нарахування на оплату праці».

Функціонування ЗВО та його підрозділів передбачає забезпечення їх

виробничих потреб придбанням предметів, матеріалів, інструментів та інших матеріальних ресурсів. При визначенні вартості підготовки одного бакалавра, магістра, аспіранта, докторанта зазначені витрати належать до загальновиробничих матеріальних витрат і включають витрати загальновиробничого призначення з придбання: канцелярського, креслярського, письмового приладдя, паперу, бланків, конвертів, марок для відправки службової кореспонденції; матеріалів, будівельних матеріалів, обладнання, інвентарю та інструментів для господарської діяльності, а також для благоустрою території; комплектувальних виробів і деталей для ремонту всіх видів загальновиробничого обладнання; витратних та інших матеріалів до комп'ютерної техніки та оргтехніки загальновиробничого призначення; пально-мастильних матеріалів, талонів, смарт-карт та придбання запчастин до транспортних засобів; малоцінних швидкозношуваних предметів для загальновиробничих потреб; витрати на забезпечення працівників спеціальним одягом, взуттям, обмундируванням, фірмовим одягом та спеціальним харчуванням у випадках, передбачених законодавством ~~тощо~~. Видатки щодо загальновиробничих матеріальних витрат здійснюються по КЕКВ 2210 «Предмети, матеріали, обладнання та інвентар».

Забезпечення належного рівня функціонування ЗВО не можливе без здійснення витрат на оплату послуг сторонніх організацій, що залучаються для виконання обов'язкових робіт, які повинні бути здійснені кваліфікованими фахівцями сторонніх організацій для утримання, експлуатації, поточного ремонту, страхування, технічного обслуговування основних засобів та інших необоротних малоцінних активів загальновиробничого призначення. При визначенні вартості підготовки зазначені витрати належать до загальновиробничих витрат на оплату послуг сторонніх організацій та здійснюються по КЕКВ 2240 «Оплата послуг (крім комунальних)».

Загальновиробничі витрати багатогалузевих ЗВО при розрахунку вартості підготовки одного бакалавра, магістра, аспіранта, докторанта включають також витрати на оплату комунальних послуг: оплата послуг теплопостачання, електроенергії (освітлення), водопостачання, водовідведення, природного газу та

інших енергоносії. Видатки здійснюються по КЕКВ 2270 «Оплата комунальних послуг та енергоносіїв».

До загальновиробничих витрат на відрядження працівників ЗВО включаються витрати на оплату проїзду, добових та вартості проживання. Видатки здійснюються по КЕКВ 2250 «Видатки на відрядження».

Накопичена сума нарахованої амортизації основних засобів та нематеріальних активів загальновиробничого призначення багатогалузевими ЗВО включається до статті загальновиробничих витрат. Видатки здійснюються по КЕКВ 3000 «Капітальні видатки» або 2210 «Предмети, матеріали, обладнання та інвентар».

Інші загальновиробничі витрати на обслуговування освітнього процесу багатогалузевими ЗВО здійснюються по КЕКВ 2800 «Інші поточні видатки» та включають: відрахування грошових коштів профспілковим організаціям на культурно-масову та фізкультурну роботу щодо заробітної плати загальновиробничого персоналу; придбання патенту та плата за продовження строку дії патенту; плата за отримання ліцензій; плата за акредитацію тощо.

Склад та структура загальновиробничих витрат на надання освітніх послуг багатогалузевими ЗВО (за статтями витрат) наведена в таблиці 2.17.

Таблиця 2.17 — Склад та структура загальновиробничих витрат на надання освітньої послуги багатогалузевими ЗВО (за статтями витрат)

| Стаття витрат             | Склад витрат   | КЕКВ   |
|---------------------------|--|--|
| 1                         | 2  | 3  |
| Загальновиробничі витрати | Основна і додаткова заробітна плата персоналу, залученого до організації, управління та обслуговування освітнього процесу  | 2111 «Заробітна плата»                             |
|                           | Відрахування на соціальні заходи щодо персоналу залученого до організації, управління та обслуговування освітнього процесу   | 2120 «Нарахування на оплату праці»                 |
|                           | Матеріали, обладнання, інвентар та інструменти; комплектувальні вироби і деталі; витратні та інші матеріали до комп'ютерної техніки та оргтехніки; придбання малоцінних швидкозношуваних предметів для загальновиробничих потреб; тощо | 2210 «Предмети, матеріали, обладнання та інвентар» |

## Продовження табл. 2.17

| 1                         | 2  | 3  |
|---------------------------|--|--|
| Загальновиробничі витрати | Послуги з поточного ремонту та технічного обслуговування будівель, транспортних засобів, обладнання, техніки, механізмів, мереж тощо; перевірка та експертиза приладів та засобів; послуги страхування; транспортні послуги; оренда приміщень; послуги консультаційного та інформаційного характеру; розробка нормативів, надання дозволів, висновків, рекомендацій тощо; вивезення відходів і їх утилізації та знешкодження; послуги зв'язку; послуги з дотримання правил техніки безпеки праці, санітарно-гігієнічних та інших спеціальних вимог | 2240<br>«Оплата послуг (крім комунальних)»       |
|                           | Оплата комунальних послуг та енергоносіїв  | 2270 «Оплата комунальних послуг та енергоносіїв» |
|                           | Оплата проїзду, добових, вартості проживання під час відряджень на семінари, конференції, наради; службових відряджень, стажування, підвищення кваліфікації; тощо  | 2250<br>«Видатки на відрядження»                 |
|                           | Відрахування грошових коштів профспілковим організаціям на культурно-масову та фізкультурну роботу щодо заробітної плати загальновиробничого персоналу   | 2800 «Інші поточні видатки»                      |
|                           | Придбання патенту та плата за продовження строку дії патенту, плата за отримання ліцензій та акредитацію відповідно до законодавства   |  |
|                           | Амортизація основних засобів та нематеріальних активів загальновиробничого призначення   | 3000 «Капітальні видатки»                        |

Складено авторами за: [143, 187]

У загальному вигляді елементи та статті витрат, що включаються у вартість підготовки одного бакалавра, магістра, аспіранта, докторанта для багатогалузевих ЗВО наведені в таблиці 2.18.

Таблиця 2.18 — Узагальнення елементів та статей витрат, що включаються у вартість освітньої послуги

| Елемент витрат   | «Оплата праці»   |
|--|--|
| КЕКВ   | 2111 «Заробітна плата»   |
| Статті витрат  |  |
| Прямі витрати на оплату праці  | Загальновиробничі витрати  |
| Основна і додаткова заробітна плата науково-педагогічних та педагогічних працівників ЗВО, які перебувають у штаті або працюють на умовах погодинної оплати праці та які безпосередньо залучені до надання освітньої послуги та здійснюють основні види навчальних занять (читають лекції, проводять лабораторні, практичні, семінарські, індивідуальні заняття та консультації тощо): <ul style="list-style-type: none"> <li>— професор;</li> <li>— доцент;</li> <li>— старший викладач, викладач, асистент, викладач-стажист</li> </ul> | Основна і додаткова заробітна плата персоналу, залученого до організації, управління та обслуговування освітнього процесу: <ul style="list-style-type: none"> <li>а) науково-педагогічних працівників: керівник, заступник керівника, заступник директора, заступник завідувача, діяльність якого безпосередньо пов'язана з освітнім або науковим процесом; директор (начальник) інституту, декан (начальник) факультету, завідувач (начальник) кафедри та їх заступники;</li> <li>б) інших працівників: спеціалісти, бібліотекарі, робітники</li> </ul> |

|  |  |  |
|--|--|--|
| <b>Елемент витрат</b>  | <b>«Відрахування на соціальні заходи»</b>  |  |
| <b>КЕКВ</b>  | <b>2120 «Нарахування на оплату праці»</b>  |  |
| Статті витрат  |  |  |
| <b>Інші прями витрати</b>  | <b>Загальновиробничі витрати</b>   |  |
| Відрахування на соціальні заходи щодо прямих витрат на оплату праці  | Відрахування на соціальні заходи щодо заробітної плати персоналу залученого до організації, управління та обслуговування освітнього процесу  |  |
| <b>Елемент витрат</b>  | <b>«Матеріальні витрати»</b>   |  |
| <b>КЕКВ</b>  | <b>2210 «Предмети, матеріали, обладнання та інвентар»</b>  |  |
| Статті витрат  |  |  |
| <b>Прямі матеріальні витрати</b>   | <b>Загальновиробничі витрати</b>   |  |
| Сировина та основні матеріали, інвентар, інструменти, що безпосередньо використовуються в освітньому процесі: витратні матеріали (папір, канцелярські товари) для видання методичних матеріалів, виготовлення залікових та екзаменаційних бланків, друку договорів та документації по особовому складу; канцелярські товари, бланкова та навчальна документація; виготовлення/придбання документів про освіту; придбання фізкультурного та спортивного інвентарю; паливно-мастильні матеріали; вироби медичного призначення; хімікати, реактиви тощо | Матеріали, обладнання, інвентар та інструменти; комплектувальні вироби і деталі; витратні та інші матеріали до комп'ютерної техніки та оргтехніки; придбання та виготовлення меблів; придбання комп'ютерної техніки, оргтехніки та малоцінних швидкозношуваних предметів для загальновиробничих потреб; забезпечення працівників спеціальним одягом, взуттям, обмундируванням, форменим одягом тощо  |  |
| <b>КЕКВ</b>  | <b>2240 «Оплата послуг (крім комунальних)»</b>   |  |
| Статті витрат  |  |  |
| <b>Прямі матеріальні витрати</b>   | <b>Загальновиробничі витрати</b>   |  |
| Послуги сторонніх організацій, роботи яких прямо пов'язані з наданням освітньої послуги: оплата послуг з ремонту, технічного обслуговування техніки та обладнання, що використовується для навчальних занять; оплата банківських послуг щодо зарахування на карткові рахунки заробітної плати науково-педагогічних та педагогічних працівників, які безпосередньо залучені до освітнього процесу; оплата послуг з організації конференцій, нарад, семінарів для студентів, що передбачено навчальною програмою                                       | Послуги з поточного ремонту та технічного обслуговування будівель, приміщень, транспортних засобів, обладнання, техніки, механізмів, мереж; повірка та експертиза приладів та засобів; послуги страхування; транспортні послуги; оренда приміщень; послуги з технічного обслуговування обладнання та адміністрування програмного забезпечення; послуги консультативного та інформаційного характеру; розробка нормативів, надання дозволів, висновків, рекомендацій тощо; вивезення відходів і їх утилізації та знешкодження; послуги зв'язку та інтернет-провайдерів; послуги з дотримання правил техніки безпеки праці, санітарно-гігієнічних та інших спеціальних вимог |  |



## Закінчення табл. 2.18

|  |   |   |
|--|---|---|
| <b>КЕКВ</b>  | <b>2270 «Оплата комунальних послуг та енергоносіїв»</b> |   |
| Статті витрат  |   |   |
| <b>Прямі матеріальні витрати</b>   |   | <b>Загальновиробничі витрати</b>  |
| —  |   | Послуги теплопостачання<br>Послуги з водопостачання і водовідведення<br>Плата за електроенергію<br>Плата за природний газ, включаючи оплату послуг з розподілу природного газу, зберігання, постачання та транспортування;<br>оплата скрапленого (балонного) газу<br>Оплата інших енергоносіїв  |
| <b>Елемент витрат</b>  | <b>«Амортизація»</b>                                    |   |
| <b>КЕКВ</b>  | <b>3000 «Капітальні видатки»</b>                        |   |
| Статті витрат  |   |   |
| <b>Інші прямі витрати</b>  |   | <b>Загальновиробничі витрати</b>  |
| Амортизація основних засобів, які безпосередньо використовуються в освітньому процесі  |   | Амортизація основних засобів та нематеріальних активів загальновиробничого призначення  |
| <b>Елемент витрат</b>  | <b>«Інші витрати»</b>                                   |   |
| <b>КЕКВ</b>  | <b>2250 «Видатки на відрядження»</b>                    |   |
| Статті витрат  |   |   |
| <b>Інші прямі витрати</b>  |   | <b>Загальновиробничі витрати</b>  |
| Витрати на проходження всіх видів практики згідно з навчальним планом  |   | Оплата проїзду, добових, вартості проживання під час відряджень на семінари, конференції, наради; службових відряджень, стажування, підвищення кваліфікації; поїздок з науковою метою   |
| <b>КЕКВ</b>  | <b>2800 «Інші поточні видатки»</b>                      |   |
| Статті витрат  |   |   |
| <b>Інші прямі витрати</b>  |   | <b>Загальновиробничі витрати</b>  |
| Відрахування грошових коштів профспілковим організаціям на культурно-масову та фізкультурну роботу від заробітної плати працівників, що безпосередньо залучені до освітнього процесу |   | Відрахування грошових коштів профспілковим організаціям на культурно-масову та фізкультурну роботу щодо заробітної плати загальновиробничого персоналу.<br>Придбання патенту та плата за продовження строку дії патенту, плата за отримання ліцензій та акредитацію відповідно до законодавства |

Складено авторами за: [143, 187]

Загальновиробничі витрати згідно НП(С)БОДС 135 «Витрати» [143] багатогалузеві ЗВО повинні поділятися на постійні і змінні. До змінних загальновиробничих витрат належать витрати ЗВО, що змінюються прямо (або майже прямо) пропорційно до зміни обсягу звичайної діяльності. До постійних

загальновиробничих витрат відносяться витрати ЗВО, що залишаються незмінними (або майже незмінними) незалежно від зміни обсягу звичайної діяльності.

Змінні загальновиробничі та постійні розподілені загальновиробничі витрати включаються до виробничої собівартості освітніх послуг. Нерозподілені постійні загальновиробничі витрати включаються у собівартість реалізованих послуг (рис. 2.5).

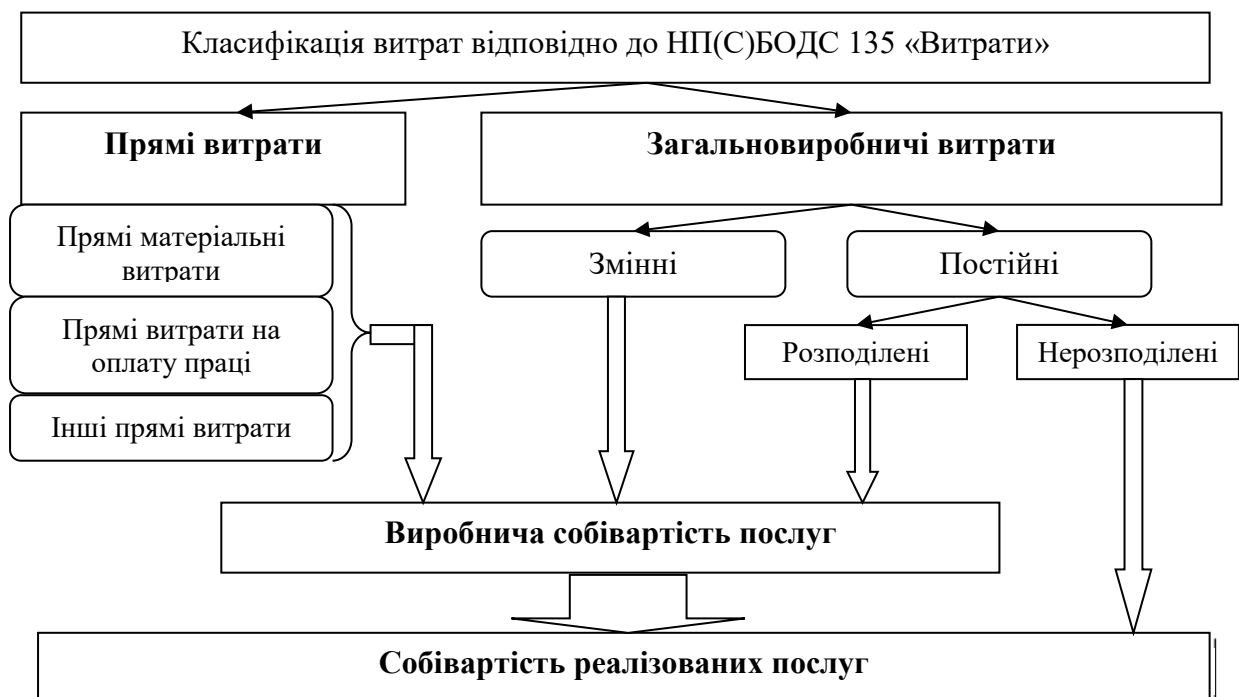


Рис. 2.5. Класифікація загальновиробничих витрат та механізм їх віднесення до собівартості послуг

Складено авторами за : [143]

Для забезпечення розподілу загальновиробничих витрат та аналізу собівартості послуг доцільно у наказі про облікову політику та організацію бухгалтерського обліку ЗВО прописати організаційні аспекти та документальне забезпечення накопичення і розподілу цих витрат.

Відповідно до норм НП(С)БОДС 135 «Витрати» [143] загальновиробничі витрати розподіляються на кожен об'єкт витрат з використанням коефіцієнту розподілу та бази розподілу (годин праці, заробітної плати, обсягу діяльності, прямих витрат тощо): змінні витрати розподіляються виходячи з фактичної

потужності звітного періоду, а постійні витрати розподіляються при нормальній потужності.

Враховуючи галузеві особливості функціонування ЗВО та технологію освітньої діяльності під нормальною потужністю необхідно розуміти планові показники, а під фактичною потужністю – фактичне виконання кошторису. Однак, зазначена позиція щодо адаптації нормативно-правового поля до специфіки діяльності ЗВО повинна бути визнана та закріплена рішенням головного розпорядника бюджетних коштів.

Крім того, враховуючи практичну цінність для правильності формування собівартості освітньої послуги та відсутність законодавчого визначення поняття «коефіцієнт розподілу загальновиробничих витрат» пропонується таке його трактування – це коефіцієнт, який використовується для розрахунку частки загальновиробничих витрат, що враховуються при розрахунку вартості освітньої послуги.

Одним із варіантів розподілу загальновиробничих витрат є включення до планової собівартості послуги загальновиробничих постійних витрат пропорційно до прямих витрат на оплату праці із застосуванням коефіцієнту, який визначається за формулою:

$$K_{рнв} = \sum НВ_{пнорм.пот.} / ПВ_{оп} \quad (2.1)$$

де:  $K_{рнв}$  – коефіцієнт розподілу загальновиробничих витрат;  
 $\sum НВ_{пнорм.пот.}$  – сума загальновиробничих постійних витрат при нормальній потужності;  
 $ПВ_{оп}$  – прямі витрати на оплату праці.

Сума загальновиробничих постійних витрат на одиницю бази розподілу, яка враховується у вартості окремої освітньої послуги в частині розподілених витрат, які включаються до виробничої собівартості продукції (робіт, послуг), визначається за формулою:

$$\sum НВ_{прозп} = K_{рнв} \times ПВ_{опфакт.пот.} \quad (2.2)$$

де:  $\sum НВ_{прозп}$  – сума загальновиробничих постійних розподілених витрат;

$K_{рнв}$  – коефіцієнт розподілу загальновиробничих витрат;

$ПВоп_{факт.пот.}$  – прямі витрати на оплату праці при фактичній потужності.

Приклад розподілу загальновиробничих витрат наведено в таблиці 2.19.

Таблиця 2.19 — Розрахунок розподілу загальновиробничих витрат

| Показники  | Нормальна потужність (за планом) | Фактична потужність (фактично) |
|--|----------------------------------|--------------------------------|
| Загальновиробничі витрати, разом:  | 21 000                           | 20 000                         |
| а) змінні  | 14 000                           | 13 000                         |
| б) постійні  | 7 000                            | 7 000                          |
| База розподілу, пряма заробітна плата  | 30 000                           | 25 000                         |
| Постійні загальновиробничі витрати на одиницю бази розподілу ( $7\,000 : 30\,000 = 0,234$ ) – коефіцієнт розподілу | 0,234                            | 0,234                          |
| Розподіл постійних загальновиробничих витрат на:   |                                  |                                |
| а) виробничу собівартість ( $0,234 \times 25\,000 = 5\,850$ )  | 7 000                            | 5 850                          |
| б) собівартість реалізації ( $7000 - 5850 = 1150$ )  | -                                | 1 150                          |

*Складено авторами*

На виробничу собівартість освітньої послуги потрібно віднести загальновиробничі постійні розподілені витрати у сумі 5850 грн., а на собівартість реалізованої продукції, робіт, послуг 1150 грн. ( $7000 - 5850 = 1150$ ), тобто суму загальновиробничих постійних нерозподілених витрат.

Отже, до виробничої собівартості освітньої послуги потрібно включити всю суму змінних загальновиробничих витрат (13000 грн.) і постійні розподілені витрати (5850 грн.), що визначені згідно з фактичною потужністю, разом 18850 грн.

Загальна сума загальновиробничих витрат (змінних і розподілених постійних), що віднесена до виробничої собівартість освітньої послуги, розподіляється між спеціальностями, факультетами, інститутами тощо з використанням бази розподілу.

Наприклад, на факультеті здійснюють підготовку за двома спеціальностями, то для потреб управління необхідно розподілити загальновиробничі витрати між

двома спеціальностями (табл. 2.20).

Таблиця 2.20 — Розподіл загальновиробничих витрат

| Назва            | Пряма оплата праці<br>(база розподілу) | Загальновиробничі<br>витрати |
|------------------|--|------------------------------|
| Спеціальність №1 | 13 000                                 | 9 802                        |
| Спеціальність №2 | 12 000                                 | 9 048                        |
| Усього           | 25 000                                 | 18 850                       |

*Складено авторами*

Розрахунок здійснюється у такий спосіб:

1. Визначено суму загальновиробничих витрат на одиницю бази розподілу (коефіцієнт розподілу) - 0,754 грн. ( $18\ 850 : 25\ 000 = 0,754$ );
2. Визначено суму загальновиробничих витрат, яку потрібно віднести на:
  - а) спеціальність №1, а саме:  $0,754 * 13\ 000 = 9\ 802$  грн.;
  - б) спеціальність №2, а саме:  $0,754 * 12\ 000 = 9\ 048$  грн.

Враховуючи отриманий показник розміру загальновиробничих витрат по спеціальності проводять розрахунок на 1 студента по спеціальності за формулою:

$$НВ_{зм\ 1ст} = \sum НВ_{спец} / Кст_{спец} \quad (2.3)$$

де:  $НВ_{зм\ 1ст}$  – розмір загальновиробничих витрат на 1 студента;  
 $\sum НВ_{спец}$  – сума загальновиробничих витрат по спеціальності;  
 $Кст_{спец}$  – кількість студентів бюджетної форми навчання за спеціальністю.

Розподіл загальновиробничих витрат ЗВО є досить складним і трудомістким процесом, обов'язковість здійснення якого передбачена законодавством однак механізм його проведення не регламентований жодним нормативно-правовим документом та зовсім не досліджений науковцями-обліковцями. Тому, застосування запропонованого механізму, який визначає спосіб розподілу та віднесення витрат, пов'язаних із організацією, управлінням та обслуговуванням освітнього процесу до собівартості освітніх послуг з урахуванням коефіцієнту розподілу, забезпечить повноту та завершеність формування обґрунтованої вартості підготовки одного бакалавра, магістра, аспіранта, докторанта; дає змогу визначити вплив витрат на формування собівартості освітньої послуги, а також забезпечить достовірність показників планової та облікової інформації щодо

вартості підготовки в розрізі спеціальностей (спеціалізацій), форм навчання та рівнів підготовки.

Отже, визначення вартості підготовки одного бакалавра, магістра, аспіранта, докторанта на основі запропонованої деталізації елементів та статей витрат сприятиме оптимізації витрат ЗВО на провадження освітньої діяльності та формуванню науково і економічно обґрунтованої вартості освітніх послуг, що забезпечить раціональне та ефективне використання бюджетних коштів для фінансування освітніх послуг ЗВО.

#### **2.4. Методичні підходи до розрахунку вартості підготовки одного здобувача освітньої послуги**

Забезпечення ефективного бюджетного фінансування ЗВО має ґрунтуватися на формульному розподілі, яке враховує низку чинників при коригуванні базового показника (мінімально допустимої вартості навчання студента упродовж року), зокрема якісних і фінансових характеристик ефективності діяльності навчальних закладів та рівня інноваційності та конкурентоспроможності освітніх послуг, що продукуються ними. В цьому аспекті актуалізуються питання удосконалення порядку розрахунку середньої орієнтовної вартості підготовки одного отримувача освітньої послуги, яка є базовим показником у формулі розподілу бюджетного фінансування освіти.

Особливої актуальності набуває розроблення ефективних способів визначення вартості освітніх послуг з орієнтацією на потреби управління багатогалузевими ЗВО зі складною організаційною структурою, що готують фахівців різних спеціальностей.

Особливості калькулювання собівартості та визначення середньої орієнтовної вартості освітніх послуг, що надаються багатогалузевими та галузевими ЗВО залишаються поза увагою науковців та практиків і потребують додаткових досліджень, спрямованих на врахування принципів та базових правил, закладених національним НП(С)БОДС 135 «Витрати». Розроблення сучасної

методики визначення середньої орієнтовної вартості підготовки одного студента, аспіранта, докторанта (далі – отримувача освітньої послуги) з одного боку сприятиме запровадженню нової системи фінансування навчальних закладів у цілому та формуванню нових принципів державного регулювання ринку освітніх послуг, а з іншого, створює передумови раціонального та ефективного використання матеріальних та інтелектуальних ресурсів навчальних закладів, підвищення їх конкурентоспроможності та якості освіти.

Необхідність врахування базових правил НП(С)БОДС 135 «Витрати» пов'язана з тим, що існуючі нині методичні підходи до розрахунку вартості освітніх послуг, закладені чинною Методикою №346, затвердженою в 2013 р. Кабінетом Міністрів України [120], не враховує специфіку галузевих (профільних, технологічних, педагогічних, фізичного виховання і спорту, гуманітарних, богословських/теологічних, медичних, економічних, юридичних, фармацевтичних, аграрних, мистецьких, культурологічних) та багатогалузевих (класичних університетів, технічних) закладів вищої освіти, визначених ст. 28 Закону «Про вищу освіту» [177], які різняться між собою організаційною структурою, специфікою і технологією освітнього процесу при підготовці спеціалістів різних спеціальностей, які можуть суттєво відрізнятися матеріаломісткістю, трудомісткістю, фондомісткістю, що, своєю чергою, впливає на вартість освітніх послуг. Відповідно, і розрахунок вартості підготовки одного отримувача освітньої послуги для галузевих та багатогалузевих ЗВО має здійснюватись не для навчального закладу загалом, а окремо за кожною спеціальністю. Це передбачає необхідність розподілу загально-університетських (загальновиробничих) витрат між окремими спеціальностями, що за умов ведення обліку за елементами витрат (статтями кошторису) практично неможливо здійснити.

Враховуючи це, розрахунок середньої орієнтовної вартості підготовки одного отримувача освітньої послуги для багатогалузевих ЗВО пропонуємо здійснювати за статтями витрат (прямими і загальновиробничими витратами), а для галузевих ЗВО - за елементами витрат. Використання поелементного

розрахунку вартості освітньої послуги для галузевих ЗВО допускається на перехідному етапі за умови однакових нормативів чисельності студентів, аспірантів, докторантів на одну штатну посаду науково-педагогічного працівника для всіх спеціальностей навчального закладу [191].

Розрахунок середньої орієнтовної вартості підготовки одного отримувача освітньої послуги, що є базою для формульного розподілу фінансування бюджетних коштів між ЗВО, вище запропоновано здійснювати на основі комбінованого нормативно-витратного підходу до обґрунтування мінімально допустимого значення окремих компонентів вартості освітньої послуги в розрізі окремих статей витрат, а саме:

- включення прямих витрат на оплату праці науково-педагогічного персоналу в орієнтовну вартість підготовки одного отримувача освітньої послуги здійснювати з використанням нормативного методу;
- для обґрунтування рівня решти витрат, які мають бути включені до базової орієнтовної вартості підготовки одного отримувача освітньої послуги використовувати витратний метод (до запровадження відповідних нормативів витрат в розрахунку на одного отримувача освітньої послуги).

Отже, розрахунок вартості підготовки одного отримувача освітньої послуги проводитиметься в розрахунку на одного особу за окремими статтями витрат (прямими і загальновиробничими) за таким алгоритмом:

$$V_{\text{ОП}} = V_{\text{ОП}_{\text{пр1}}} + V_{\text{НОП}_{\text{пр1}}} + M_{\text{В}_{\text{пр1}}} + I_{\text{В}_{\text{пр1}}} + V_{\text{ОП}_{\text{зв1}}} + V_{\text{НОП}_{\text{зв1}}} + I_{\text{В}_{\text{зв1}}}, \quad (2.4)$$

- де:  $V_{\text{ОП}}$  - вартість підготовки одного отримувача освітньої послуги;  
 $V_{\text{ОП}_{\text{пр1}}}$  - прямі витрати на оплату праці науково-педагогічного та педагогічного персоналу в розрахунку на одного отримувача освітньої послуги;  
 $V_{\text{НОП}_{\text{пр1}}}$  - прямі витрати на ЄСВ на оплату праці науково-педагогічного та педагогічного персоналу в розрахунку на одного отримувача освітньої послуги;  
 $M_{\text{В}_{\text{пр1}}}$  - прямі матеріальні витрати в в розрахунку на одного отримувача освітньої послуги ;  
 $I_{\text{В}_{\text{пр.}}}$  - інші прямі витрати в розрахунку на одного отримувача освітньої послуги;  
 $V_{\text{ОП}_{\text{зв1}}}$  - розподілені за спеціальностями загальновиробничі витрати на оплату праці адміністративно-управлінського та обслуговуючого персоналу (адміністративно-управлінського персоналу, спеціалістів, бібліотекарів, робітників) в розрахунку на одного отримувача освітньої послуги;  
 $V_{\text{НОП}_{\text{зв1}}}$  - розподілені за спеціальностями загальновиробничі витрати на ЄСВ в розрахунку на одного отримувача освітньої послуги;  
 $I_{\text{В}_{\text{зв1}}}$  - розподілені за спеціальностями інші загальновиробничі витрати в розрахунку на



одного отримувача освітньої послуги.

В свою чергу інші загальновиробничі витрати в розрахунку на одного отримувача освітньої послуги ( $ІВ_{зв1}$ ) можуть бути деталізовані в розрізі окремих складових і за необхідності розраховуються за формулою:

$$ІВ_{зв1} = МВ_{зв1} + ВПСО_{зв1} + ВСВ_{зв1} + ВКП_{зв1} + ВА_{зв1}, \quad (2.5)$$

де:  $ІВ_{зв1}$  – інші загальновиробничі витрати в розрахунку на одного отримувача освітньої послуги;

$МВ_{зв1}$  – розподілені за спеціальностями загальновиробничі матеріальні витрати в розрахунку на одного отримувача освітньої послуги;

$ВПСО_{зв1}$  – розподілені за спеціальностями загальновиробничі витрати на оплату послуг сторонніх організацій в розрахунку на одного отримувача освітньої послуги;

$ВСВ_{зв1}$  – розподілені за спеціальностями загальновиробничі витрати на службові відрядження в розрахунку на одного отримувача освітньої послуги;

$ВКП_{зв1}$  – розподілені за спеціальностями загальновиробничі витрати на комунальні послуги в розрахунку на одного отримувача освітньої послуги;

$ВА_{зв1}$  – розподілені за спеціальностями загальновиробничі витрати на амортизацію в розрахунку на одного отримувача освітньої послуги;

Прямі витрати на оплату праці в розрахунку на одного бакалавра, магістра, аспіранта, докторанта ( $ВОП_{пр1}$ ) визначаються з урахуванням діючої системи оплати праці науково-педагогічних працівників ЗВО (додаток Г), кількості науково-педагогічних працівників та нормативів чисельності студентів (курсантів), аспірантів (ад'юнктів), докторантів, здобувачів наукового ступеня кандидата наук, слухачів, інтернів, клінічних ординаторів на одну штатну посаду науково-педагогічного працівника у ЗВО III і IV рівня акредитації та післядипломної освіти державної форми власності, затверджених Постановою КМУ від 17 серпня 2002 р. №1134 [191] (додаток Д).

Основні засади формування штатів у ЗВО визначено п.п.5 п.2 ст. 32 Закону України «Про вищу освіту», згідно якого ЗВО мають право формувати та затверджувати власний штатний розпис відповідно до законодавства [177].

Відповідно до п.1 ст.55 Закону України «Про вищу освіту» [177] та Постанови КМУ від 14 червня 2000 р. №963 «Про затвердження переліку посад педагогічних та науково-педагогічних працівників» [197] існують такі категорії працівників ЗВО: науково-педагогічні працівники, педагогічні працівники та інші

працівники. Узагальнена інформація щодо категорій працівників закладів освіти наведена в додатку Е .

Обґрунтування порядку включення витрат на оплату праці в розрахунок орієнтовної вартості підготовки одного отримувача освітньої послуги має здійснюватись в кілька етапів:

— встановлення нормативу витрат на оплату праці професорсько-викладацькому персоналу (науково-педагогічним працівникам) з урахуванням їх якісного складу (кількість викладачів з науковими ступенями та науковими званнями професора і доцента) в розрахунку на одного отримувача освітньої послуги за відповідний часовий період;

— визначення розміру (нормативу) витрат на оплату праці адміністративно-управлінському персоналу (ректорам, проректорам, деканам) та спеціалістам, що відповідають за функціонування вищого навчального закладу в цілому і робітникам, що створюють належні умови роботи ЗВО (прибиральникам, інженерам, секретарям, механікам, діловодам, бухгалтерам, економістам, технікам, диспетчерам, інспекторам з контролю за забезпеченням навчального процесу, столярам, охоронникам, слюсарям тощо).

Нині нормативне регулювання розміру витрат на оплату праці може бути реалізоване лише для науково-педагогічних працівників, кількість яких визначається залежно від контингенту осіб, які навчаються за державним замовленням та за кошти фізичних (юридичних) осіб, згідно із затвердженою Постановою КМУ від 17 серпня 2002 р. №1134 [191], в якій визначено нормативи чисельності студентів (курсантів), аспірантів (ад'юнктів), докторантів, здобувачів наукового ступеня кандидата наук, слухачів, інтернів, клінічних ординаторів на одну штатну посаду науково-педагогічного працівника у ЗВО III і IV рівня акредитації та післядипломної освіти державної форми власності (додаток Д).

Кількість ставок (штатних одиниць) інших працівників, які враховуються при обрахунку вартості освітніх послуг, визначається виходячи з необхідності врахування всіх функцій і видів робіт, які безпосередньо пов'язані з організацією надання освітніх послуг замовникам. Для цього використовуються затверджені у

встановленому порядку штатні нормативи, встановлені для ЗВО різних типів, або штатні розписи ЗВО, затверджені у встановленому порядку.

Кількість ставок (штатних одиниць) працівників, для яких немає затверджених у встановленому порядку штатних нормативів або які виконують функції із забезпечення діяльності ЗВО в цілому (автотранспортні підрозділи, планові та бухгалтерські служби тощо), визначається виходячи із затвердженого у встановленому порядку штатного розпису навчального закладу з урахуванням необхідності забезпечення виконання ЗВО статутних завдань у повному обсязі.

На сьогодні не встановлені норми щодо визначення кількості ставок іншого персоналу ЗВО та законодавчо не закріплено категорій іншого персоналу. На практиці ЗВО керуються Наказом МОН від 11.01.2014р. №26, який втратив чинність 13.10.2015р. з набуттям чинності ЗУ «Про вищу освіту», а також керуються Наказом Міністерства праці та соціальної політики України від 29 грудня 2004 року №336 «Про затвердження Випуску 1 «Професії працівників, що є загальними для всіх видів економічної діяльності» Довідника кваліфікаційних характеристик професій працівників». При цьому, назви категорій інших працівників, до яких належать однакові професії, практично не відрізняються.

Структура та штатні нормативи бібліотеки навчального закладу визначаються залежно від середньорічної кількості користувачів бібліотек та книговидач на всіх пунктах видачі за наказом Міністерства освіти і науки, молоді та спорту України від 27 вересня 2012 року № 1058 «Про затвердження Типової структури та Типових штатних нормативів бібліотек вищих навчальних закладів III-IV рівнів акредитації» [217].

Структура та штатні нормативи категорії «робітники» навчального закладу визначаються відповідно до Наказу Міністерства праці та соціальної політики України від 11 травня 2004 року № 105 «Міжгалузеві норми чисельності робітників, що обслуговують громадські будівлі (будівлі управлінь, конструкторські і проектні організації)» [126], де наведено методику розрахунку загальної чисельності гардеробників, ліфтерів, сторожів, двірників, столярів, слюсарів з контрольно-вимірювальних приладів та автоматики, робітників з

комплексного обслуговування й ремонту будинків та операторів котельні, прибиральників службових приміщень, слюсарів-сантехніків і електромонтерів з обслуговування та ремонту електроустаткування.

Прямі витрати на оплату праці, які включаються до розрахунку середньої орієнтовної вартості підготовки одного отримувача освітньої послуги, здійснюються за рахунок загального фонду. Крім виплат за посадовими окладами науково-педагогічним працівникам в розрахунок вартості освітньої послуги включаються обов'язкові доплати за стаж, наукові ступені кандидата, або доктора наук, наукові звання професора та доцента, почесні звання, виплата на оздоровлення (додаток Г).

Виплати компенсаційного та заохочувального характеру (за інтенсивність, особові заслуги, наукову та дослідницьку діяльність) науково-педагогічному персоналу, педагогічному персоналу та іншим категоріям працівників (спеціалістам, бібліотекарям, робітникам), які передбачені колективними договорами, угодами, нормативно-правовими актами, системними положеннями з оплати праці, затвердженими керівниками ЗВО, не включаються до розрахунку середньої орієнтовної вартості підготовки отримувача освітньої послуги і здійснюються за рахунок спеціального фонду.

Розрахунок розміру прямих витрат на оплату праці науково-педагогічним працівникам ЗВО на одного отримувача освітньої послуги пропонуємо здійснювати на основі нормативного методу за формулою:

$$\text{ВОП}_{\text{пр1}} = \frac{\sum \text{Ч}_i \times (\text{О}_i + \text{Д}_i)}{\text{Н}_{\text{ст}}} \times 12, \quad (2.6)$$

де:  $\text{ВОП}_{\text{пр1}}$  – витрати на оплату праці на підготовку одного отримувача освітньої послуги за рік;

$\text{Ч}_i$  – частка окремих категорій викладачів (професор, доцентів, старших викладачів, асистентів) у штатній чисельності науково-педагогічного персоналу;

$\text{О}_i$  – оклад окремих категорій науково-педагогічного персоналу;

$\text{Д}_i$  – доплати та надбавки окремим категоріям науково-педагогічного персоналу згідно з чинним законодавством;

$\text{Н}_{\text{ст}}$  – норматив чисельності студентів (аспірантів, докторантів) на одну штатну посаду науково-педагогічного працівника у ЗВО III і IV рівня акредитації та післядипломної освіти державної форми власності.

Спрощений варіант розрахунку нормативу прямих витрат на оплату праці

науково-педагогічного персоналу базується на використанні коефіцієнту якісного складу персоналу, тобто може здійснюватись за таким алгоритмом:

$$\text{ВОП}_{\text{пр1}} = \frac{(O_{\text{с}} + D_{\text{с}}) \times K_{\text{як}}}{N_{\text{ст}}} \times 12, \quad (2.7)$$

де:  $\text{ВОП}_{\text{пр1}}$  – прямі витрати на оплату праці науково-педагогічного персоналу на підготовку одного бакалавра, магістра, аспіранта, докторанта за рік

$O_{\text{с}}$  – середній оклад окремих категорій науково-педагогічного персоналу;

$D_{\text{с}}$  – середні доплати та надбавки окремим категоріям науково-педагогічного персоналу згідно з чинним законодавством;

$K_{\text{як}}$  - коефіцієнт якісного складу науково-педагогічного персоналу;

$N_{\text{ст}}$  – норматив чисельності студентів (аспірантів, докторантів) на одну штатну посаду науково-педагогічного працівника у ЗВО III і IV рівня акредитації та післядипломної освіти державної форми власності.

Отже, порядок розрахунку нормативу прямих витрат на оплату праці науково-педагогічного персоналу базується на визначенні середнього для всіх категорій працівників окладу з урахуванням надбавок та доплат, структури персоналу за окремими категоріями та посадами та нормативу чисельності студентів на одну штатну посаду науково-педагогічного працівника.

Розміри посадових окладів, гарантованих підвищень ставок і окладів, доплат і надбавок для ЗВО III-IV рівнів акредитації встановлюються Кабінетом Міністрів України (додаток Г).

Виходячи з наведеної інформації у додатку Г, середній оклад одного викладача (професорсько-викладацького персоналу) без урахування реальної структури кадрового складу ЗВО в розрізі окремих посад без надбавок та доплат складає 5660,5 грн. З урахуванням діючих надбавок згідно чинного законодавства середнє значення окладу разом з надбавками складає 8699,69 грн., тобто розмір надбавок складає 3039,2 грн., або 53,6%.

Для визначення нормативного значення витрат на оплату праці в розрахунку на одного бакалавра, магістра, аспіранта, докторанта необхідно враховувати фактичну структуру персоналу за окремими посадами (питому вагу викладачів на відповідних посадах). З урахуванням того, що відповідні надбавки та доплати враховують певні кваліфікаційні характеристики окремих категорій науково-педагогічного персоналу, рівень якісного складу науково-педагогічного

персоналу може розраховуватись за формулою:

$$K_{\text{як}} = \frac{\text{ФОП}_{\text{НПП}}^{\text{факт}}}{\text{Ч}_{\text{НПП}} \times 12} : (O_c + D_c), \quad (2.8)$$

де:  $K_{\text{як}}$  - коефіцієнт якісного складу науково-педагогічного персоналу;

$\text{ФОП}_{\text{НПП}}^{\text{факт}}$  – фактичний фонд плати праці науково-педагогічного персоналу за минулий календарний рік;

$O_i$  – середній оклад окремих категорій науково-педагогічного персоналу за минулий календарний рік;

$D_i$  – середні доплати та надбавки окремим категоріям науково-педагогічного персоналу згідно з чинним законодавством за минулий календарний рік;

$\text{Ч}_{\text{НПП}}$  – середньоспискова чисельність науково-педагогічного персоналу.

Приклад розрахунку коефіцієнта якісного складу науково-педагогічного персоналу на умовних цифрах наведено в таблиці 2.21.

Таблиця 2.21 — Приклад розрахунку коефіцієнта якісного складу науково-педагогічного персоналу

| Посада                              | Вчене звання та/або науковий ступінь | Оклад з надбавками | Чисельність персоналу | Структура персоналу (питома вага), % | Місячний фонд оплати праці | Річний фонд оплати праці |
|-------------------------------------|--------------------------------------|--------------------|-----------------------|--------------------------------------|----------------------------|--------------------------|
| професор                            | доктор                               | 12592,82           | 50                    | 12,5%                                | 629641                     | 7555692                  |
| професор                            | кандидат                             | 11951,40           | 40                    | 10,0                                 | 478056                     | 5736672                  |
| доцент                              | доктор                               | 10746,37           | 5                     | 1,3                                  | 53731,85                   | 644782,2                 |
| доцент                              | кандидат                             | 10143,77           | 160                   | 40,0                                 | 1623003,2                  | 19476038,4               |
| старший викладач                    | кандидат                             | 7048,00            | 15                    | 3,8                                  | 105720                     | 1268640                  |
| старший викладач                    | без наук.ст.                         | 5726,50            | 20                    | 5,0                                  | 114530                     | 1374360                  |
| викладач, асистент                  | кандидат                             | 6063,07            | 30                    | 7,5                                  | 181892,1                   | 2182705,2                |
| викладач, асистент                  | без наук. ст.                        | 5325,67            | 80                    | 20,0                                 | 426053,6                   | 5112643,2                |
| Разом                               | х                                    | 69597,58           | 400                   | 100,0                                | 3612627,75                 | 43351533                 |
| Середнє значення виплат 1 викладачу | По всіх категоріях                   | 8699,69            | -                     | -                                    | 9031,57                    | 108378,84                |

*Складено авторами за даними додатку Г.*

За такої структури персоналу коефіцієнт якісного складу науково-педагогічних працівників складає:

$$K_{\text{як}} = \frac{43351533}{400 \times 12} \div 8699,69 = 1,038 \quad (2.9)$$

Тобто, прямі витрати на оплату праці науково-педагогічного працівників на підготовку одного здобувача вищої освіти (наприклад, для спеціальності «XXX») складатимуть:

$$\text{ВОП}_{\text{пр1}} = \frac{8699,69 \times 1,038}{13} \times 12 = 8336,83 \text{ грн.} \quad (2.10)$$

Згідно п.2. Постанови Кабінету Міністрів №1134 від 17.04.2002 р. [191] нормативи чисельності студентів (курсантів) на одну штатну посаду науково-педагогічного працівника порівняно з нормативами для освітньо-кваліфікаційного рівня «магістр» зменшуються на 50%, а для підготовки студентів заочної та дистанційної форми навчання збільшуються у 4 рази. Тобто, для підготовки студента денної форми навчання зі спеціальності «менеджмент» норматив чисельності студентів на 1 викладача складає 13 осіб, то для підготовки магістра на денній формі навчання даний норматив складатиме – 6,5 осіб. При підготовці студента заочної або дистанційних форм навчання даний показник складатиме для спеціальності «менеджмент» - 52 студента на 1 викладача.

Нормативне співвідношення кількості студентів в розрахунку на одного викладача для заочної форми навчання є предметом наукової дискусії, оскільки реальні витрати часу аудиторної роботи викладачів зі студентами заочної форми навчання та денної різняться не так кардинально. Так, наприклад, для спеціальності «менеджмент» в ЗВО «XXXX» м. Києва кількість аудиторних годин для студентів-бакалаврів денної форми навчання складає 3862, або 54% від загальної кількості годин. Для студентів заочної форми навчання кількість аудиторних годин складає 1789, або 26% від загальної кількості годин, передбачених навчальним планом для бакалаврів. Тобто аудиторна робота за кількістю годин для денної форми навчання та заочної відрізняється не в 4 рази, як це передбачено Постановою Кабінету Міністрів №1134 від 17.04.2002 р., а всього в два рази ( $54\%:26\% = 2,1$ ), що має бути враховано при встановленні нормативів співвідношення чисельності студентів заочної форми навчання та викладачів.

Витрати на оплату праці науково-педагогічного персоналу на підготовку одного студента магістратури денної форми навчання (ВОП<sub>пр1МД</sub>) з урахування коефіцієнту його якісного складу складатимуть:

$$\text{ВОП}_{\text{пр1МД}} = \frac{8699,69 \times 1,038}{6,5} \times 12 = 16673,66 \text{ грн.} \quad (2.11)$$

Витрати на оплату праці науково-педагогічного персоналу на підготовку одного студента магістратури заочної форми навчання (ВОП<sub>пр1МЗ</sub>) складатимуть:

$$\text{ВОП}_{\text{пр1МЗ}} = \frac{8699,69 \times 1,038}{26} \times 12 = 4168,4 \text{ грн.} \quad (2.12)$$

Витрати на оплату праці науково-педагогічного персоналу на підготовку одного студента бакалавра заочної форми навчання (ВОП<sub>пр1БЗ</sub>) складатимуть:

$$\text{ВОП}_{\text{пр1БЗ}} = \frac{8699,69 \times 1,038}{52} \times 12 = 2084,21 \text{ грн.} \quad (2.13)$$

Витрати на нарахування ЄСВ по прямій оплаті праці в розрахунку на одного отримувача освітньої послуги (ВНОП<sub>пр1</sub>) розраховуються шляхом множення розміру прямих витрат на оплату праці на встановлений норматив відрахувань згідно Закону України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» (п.5 ст. 8), який складає - 22% [219]:

$$\text{ВНОП}_{\text{пр1}} = \frac{(O_{\text{с+}} + D_{\text{с}}) \times K_{\text{як}}}{N_{\text{ст}}} \times 12 \times 0,22, \quad (2.14)$$

де:

ВНОП<sub>пр1</sub> - витрати на ЄСВ по прямій оплаті праці в розрахунку на одного отримувача освітньої послуги

$O_i$  – середній оклад окремих категорій науково-педагогічного персоналу;

$D_i$  – середні доплати та надбавки окремим категоріям науково-педагогічного персоналу згідно з чинним законодавством;

$K_{\text{як}}$  - коефіцієнт якісного складу науково-педагогічного персоналу;

$N_{\text{ст}}$  – норматив чисельності студентів (аспірантів, докторантів) на одну штатну посаду науково-педагогічного працівника у ЗВО III і IV рівня акредитації та післядипломної освіти державної форми власності.

Загальні прямі витрати на оплату праці науково-педагогічного персоналу разом з ЄСВ в розрахунку на одного отримувача освітньої послуги розраховуються за формулою:



$$\text{ВОП}_{\text{пр1}} + \text{ВНОП}_{\text{пр1}} = \frac{(\text{O}_{\text{с+}} \text{ D}_{\text{с}}) \times \text{K}_{\text{як}}}{\text{H}_{\text{ст}}} \times 12 \times 1,22 \quad (2.15)$$

В нашому прикладі розрахунок витрат на нарахування ЄСВ, що входять до розрахунку орієнтовної вартості підготовки одного отримувача освітньої послуги за різними рівнями підготовки та формами навчання складає (табл. 2.22):

Таблиця 2.22 — Витрати на ЄСВ в розрахунку на 1 отримувача освітньої послуги (спеціальності «менеджмент»)

| Елемент витрат                                 | Бакалаври            |                       | Магістри             |                       |
|--|----------------------|-----------------------|----------------------|-----------------------|
|  | Денна форма навчання | Заочна форма навчання | Денна форма навчання | Заочна форма навчання |
| Витрати на оплату праці НПП                    | 8336,83              | 2084,21               | 16673,66             | 4168,40               |
| ЄСВ  | 1834,10              | 458,53                | 3668,20              | 917,05                |
| Загальні витрати на оплату праці НПП разом ЄСВ | 10170,93             | 2542,74               | 20341,86             | 5085,45               |

*Складено авторами за [39]*

Прямі матеріальні витрати можуть включатися до орієнтовної вартості підготовки одного отримувача освітньої послуги на основі двох методичних підходів до калькулювання їх собівартості: нормативного та витратного. Нормативний метод може застосовуватись у разі наявності відповідних нормативів матеріальних витрат для підготовки одного отримувача освітньої послуги в розрізі окремих спеціальностей.

Як зазначалося вище, на разі такі нормативи відсутні, тому рекомендовано використовувати витратний метод, який передбачає розрахунок прямих матеріальних витрат за фактичними даними минулого року (попереднього періоду) в розрахунку на одного отримувача освітньої послуги (одиницю приведенного контингенту) за формулою:

$$\text{МВ}_{\text{пр1}} = \frac{\text{МВ}_{\text{факт}}}{\text{ПК}}, \quad (2.16)$$

де:  $\text{МВ}_{\text{пр1}}$  – прямі матеріальні витрати, що включаються до розрахунку вартості підготовки одного отримувача освітньої послуги відповідної спеціальності;

$\text{МВ}_{\text{факт}}$  - фактичні прямі матеріальні витрати за окремою спеціальністю (за минулий календарний рік);

ПК- приведений контингент студентів за спеціальністю станом на 31 грудня минулого

календарного року.

Приведений контингент здобувачів вищої освіти, які навчаються за кошти державного бюджету, розраховується за формулою:

$$ПК(i) = \sum_{u,v,w}(KNT(i, u, v, w) * IR(u) * IS(v) * IF(w)), \quad (2.17)$$

де: ПК(i) –привдений контингент студентів

KNT(i, u, v, w) – фактичний контингент осіб, які здобувають вищу освіту в закладі вищої освіти (i), за державним замовленням, за рівнем вищої освіти (u), за спеціальністю або прирівняним до неї спеціалізаціях, предметних спеціальностях або напрямках підготовки (v), за формою навчання (w) станом на 1 жовтня попереднього календарного року;

IR(u) – індекс рівня вищої освіти;

IS(v) – індекс спеціальності;

IF(w) – індекс форми навчання.

Відповідні індекси для розрахунку чисельності приведеного контингенту студентів наведено в додатку Ж.

Інші прямі витрати, що безпосередньо пов'язані з навчальним процесом включаються у розрахунок середньої орієнтовної вартості підготовки одного отримувача освітньої послуги на основі витратного методу і розраховуються за формулою:

$$ІВ_{пр1} = \frac{ІВ \text{ факт}}{ПК}, \quad (2.18)$$

де: ІВ<sub>пр1</sub> – інші прямі витрати, що включаються до розрахунку вартості підготовки одного отримувача освітньої послуги ;

ІВ<sub>факт</sub> - фактичні інші прямі витрати за окремою спеціальністю (за минулий календарний рік);

ПК - приведений контингент студентів за спеціальністю станом на 31 грудня минулого календарного року.

Включення загальновиробничих витрат, до розрахунку середньої орієнтовної вартості підготовки одного бакалавра, магістра, аспіранта, докторанта здійснюється за такими видами витрат:

- непрямі витрати на оплату праці адміністративного, управлінського, господарського та обслуговуючого персоналу (КЕКВ 2111);
- нарахування на оплату праці адміністративного, управлінського, господарського та обслуговуючого персоналу (ЕСВ) (КЕКВ 2120)

- витрати на оплату послуг сторонніх організацій (КЕКВ 2240) ;
- оплата службових відряджень працівників (КЕКВ 2250);
- витрати на оплату комунальних послуг (КЕКВ 2270);
- амортизація основних засобів та нематеріальних активів загальновиробничого призначення (КЕКВ 3000 / КЕКВ 2210);
- інші загальновиробничі витрати (КЕКВ 2800).

Загальновиробничі витрати, які пов'язані з управлінням закладу вищої освіти та забезпеченням його функціонування, для багатогалузевих ЗВО, включаються у вартість освітніх послуг після розподілу між окремими спеціальностями пропорційно визначеній базі (прямих витрат на оплату праці науково-педагогічних працівників або чисельності студентів), яка регламентується обліковою політикою ЗВО, з використанням коефіцієнту розподілу. Алгоритм розрахунку коефіцієнту розподілу загальновиробничих витрат наведено в параграфі 2.3.

Сума розподілених між окремими спеціальностями загальновиробничих витрат визначається множенням коефіцієнта розподілу загальновиробничих витрат на суму прямої оплати праці за відповідною спеціальністю.

Оскільки частка витрат на оплату праці іншого персоналу (педагогічних працівників та адміністративно-управлінського персоналу витрат в структурі собівартості освітньої послуги достатньо висока, нагальною задачею є обґрунтування порядку їх включення до орієнтовної вартості підготовки одного отримувача освітньої послуги та розроблення механізму їх нормування, як це було рекомендовано Наказом МОН 26 від 11.01.2014 р. «Про затвердження Типових штатних нормативів вищих навчальних закладів III-IV рівнів акредитації», який втратив чинність з 17.11.2015 р. Неврегульованість цього питання призводить до необґрунтованого «роздування» штатів закладів вищої освіти працівниками, які опосередковано беруть участь в освітньому процесі і виконують функції його обслуговування та організації в цілому. Відповідно це призводить до збільшення частки загальновиробничих витрат на оплату праці в структурі собівартості освітньої послуги.

Результати аналізу структури персоналу і структури витрат на оплату праці працівників ЗВО на прикладі ЗВО «ХХХ» м. Києва наведено в таблиці 2.23.

Таблиця 2.23 — Структура персоналу та витрат на оплату праці працівникам ЗВО «ХХХ» за даними штатного розпису за 2018 р.

| Показники   | Категорії працівників  |                               |                        |             |              |           |          |
|---|--|-------------------------------|------------------------|-------------|--------------|-----------|----------|
|   | Адміністративно-управлінський персонал, що за умовами праці віднесено до НПП | Науково-педагогічний персонал | Педагогічні працівники | Спеціалісти | Бібліотекарі | Робітники | Разом    |
| 1. Кількість штатних посад  | 13   | 468                           | 20                     | 495         | 89           | 317       | 1402     |
| 2. Структура персоналу, %   | 0,9  | 33,4                          | 1,4                    | 35,3        | 6,4          | 22,6      | 100,0    |
| 3. Сума виплат за окладами по ЄТС                                   | 79654  | 2762019                       | 75542                  | 1428966     | 304275       | 598423    | 5248879  |
| 4. Надбавки та доплати  | 68131  | 147139                        | 30214                  | 448003      | 214668       | 600825    | 1508980  |
| 5. Фонд оплати праці за місяць                                      | 147785   | 4233411                       | 105756                 | 1876969     | 518943       | 1199248   | 8082112  |
| 6. Фонд плати праці за рік  | 1773420  | 50800932                      | 1269072                | 22523628    | 6227316      | 14390976  | 96985344 |
| 7. Структура витрат на оплату праці окремим категоріям персоналу, % | 1,8  | 52,4                          | 1,3                    | 23,2        | 6,4          | 14,8      | 100,0    |
| 8. Середньомісячна оплата праці 1 працівника                        | 11368,1  | 9045,8                        | 5287,8                 | 3791,9      | 5830,8       | 3783,1    | 5764,7   |

Складено авторами за: [39]

Проведене дослідження показало, що найбільшу частку в структурі персоналу аналізованого ЗВО займали спеціалісти, питома вага яких була 35,3%, що в абсолютному виразі складало 495 штатних одиниць. До спеціалістів віднесено такі категорії працівників як: інженери, директори та начальники структурних підрозділів, механіки, тренери, інструктори, секретарі, друкарки, фахівці по роботі з персоналом, бухгалтери, економісти, техніки, експедитори, завідувачі господарства, диспетчери, інспектори з контролю за забезпеченням

навчального процесу, лаборанти тощо.

Дана категорія працівників відноситься до персоналу, що обслуговує навчальний процес та роботу відповідних структурних підрозділів (деканатів, наукових інститутів, навчально-методичних відділів). За чисельністю спеціалісти перевищували науково-педагогічний персонал на 27 осіб.

Другою категорією за чисельністю персоналу є науково-педагогічний персонал - 468 осіб, що складає 33,4% в загальній структурі персоналу ЗВО. З огляду на важливість для навчального процесу цієї категорії працівників, слід зазначити, що їх питома вага, як основного кадрового ресурсу навчального закладу є низькою, навіть при зарахуванні до його складу адміністративно-управлінського персоналу (0,9%), що в сумарному вигляді складатиме – 34,3%. Частки інших категорій персоналу розподілилась в такий спосіб: робітники – 22,6%; бібліотекарі – 6,4%, педагогічні працівники – 1,4%, що загалом складає - 30,4%. В цілому, виходячи з штатного розпису ЗВО, структуру персоналу можна оцінити як таку, що потребує вдосконалення з огляду на високу питому вагу обслуговуючого персоналу (спеціалістів).

Враховуючи різницю в оплаті праці науково-педагогічного персоналу та обслуговуючого персоналу, в структурі витрат на оплату праці превалювали витрати на оплату праці науково-педагогічному персоналу, на відміну від структури витрат, розрахованої відповідно до чисельності персоналу. Витрати на оплату праці розраховувались, виходячи з окладів та надбавок і доплат за наукові ступені, стаж роботи, вчене звання тощо згідно чинного законодавства. Так, найбільшу частку займають витрати на оплату праці науково-педагогічного персоналу – 52,4% (50800932 грн.). Витрати на оплату праці адміністративно-управлінського персоналу (включаючи деканів факультетів) в структурі трудових витрат були незначні і склали всього 1,8% (1773420 грн.). Частка витрат на оплату праці педагогічного персоналу була на рівні 1,3% (1269072 грн.). Достатньо суттєву питому вагу займають в загальній структурі витрати на оплату праці спеціалістів – 23,2% (22523628 грн.) та робітників – 14,8 % (14390076 грн.), що сумарно складає 38%. Враховуючи велику частку витрат на оплату праці

працівників, що обслуговують навчальний процес і створюють умови функціонування ЗВО, в загальній структурі витрат, потребують додаткового аналізу раціональності організаційної структури ЗВО та обґрунтованість штатного розпису, особливо щодо спеціалістів та робітників. Вважаємо, що в умовах посилення комп'ютеризації навчального процесу частка витрат на оплату праці персоналу бібліотек закладів вищої освіти повинна зменшуватись, враховуючи технології дистанційного доступу до бібліотечних ресурсів. Водночас, в аналізованому закладі частка витрат на оплату праці персоналу бібліотек є достатньо суттєвою і складає – 6,4% (6227316 грн.), що відносно загальної структури витрат є високою.

Середня заробітна плата разом з надбавками та доплатами, встановленими згідно чинного законодавства, адміністративно-управлінського персоналу ЗВО «XXX» м. Києва в 2018 р., виплачена за рахунок загального фонду складала – 11368,1 грн., науково-педагогічного персоналу – 9045,8 грн., педагогічного персоналу – 5287,8 грн., спеціалістів – 3791,9 грн., бібліотекарів – 5830,8 грн., робітників – 3783,1 грн.

Загальновиробничі витрати на оплату праці адміністративного, управлінського, господарського та обслуговуючого персоналу з відрахуваннями на соціальні заходи, що входять до складу загальновиробничих витрат, розподіляються між відповідними спеціальностями окремо від інших видів загальновиробничих витрат, включаються до розрахунку вартості підготовки одного отримувача освітньої з використанням нормативно-витратного методу і розраховуються за формулою:

$$\text{ВОП}_{\text{зв1}} = \frac{\text{ВОПзв факт}}{\text{ПК}} \times 1,22 \leq \frac{(O_{\text{с+}} D_{\text{с}}) \times K_{\text{як}}}{N_{\text{ст}}} \times 12 \times 1,22 \times N_{\text{спів}}, \quad (2.19)$$

де:  $\text{ВОП}_{\text{зв1}}$  - розподілені за спеціальностями загальновиробничі витрати на оплату праці адміністративного, управлінського, господарського та обслуговуючого персоналу в розрахунку на одного студента;

$\text{ВОП}_{\text{зв факт}}$  – фактичні витрати на оплату праці адміністративного, управлінського, господарського та обслуговуючого персоналу розподілені за спеціальностями за минулий календарний рік;

ПК- приведений контингент студентів за спеціальністю станом на 31 грудня минулого року.

$N_{\text{спів}}$  – норматив співвідношення загальновиробничих витрат на оплату праці

адміністративного, управлінського, господарського та обслуговуючого персоналу з витратами науково-педагогічного персоналу (рекомендується визначати ЗВО самостійно та погоджувати з МОН України)

Відповідно загальновиробничі витрати на нарахування ЄСВ на непрямую заробітну плату адміністративного, управлінського, господарського та обслуговуючого персоналу ( $ВНОП_{зв1}$ ) розраховуються множенням всіх витрат на оплату праці на норматив ЄСВ – 0,22 і розраховується за формулою:

$$ВНОП_{зв1} = \frac{ВOP_{зв \text{ факт}}}{ПК} \times 0,22 \quad (2.20)$$

де:  $ВНОП_{зв1}$  - розподілені за спеціальностями загальновиробничі витрати на оплату праці адміністративного, управлінського, господарського та обслуговуючого персоналу в розрахунку на одного студента;

$ВOP_{зв \text{ факт}}$  – фактичні витрати на оплату праці адміністративного, управлінського, господарського та обслуговуючого персоналу розподілені за спеціальностями за минулий календарний рік;

ПК- приведений контингент студентів за спеціальністю станом на 31 грудня минулого року.

Загальновиробничі витрати на оплату праці адміністративного, управлінського, господарського та обслуговуючого персоналу з ЄСВ в розрахунку на одного бакалавра, магістра, аспіранта, докторанта визначаються за фактичними даними минулого календарного року, але не повинні перевищувати відповідного нормативу від рівня прямих витрат на оплату праці науково-педагогічних та педагогічних працівників\*. Витрати, що перевищують вказаний норматив фінансуються за рахунок спеціального фонду навчального закладу.

За відсутності нормативного документа, що регламентує співвідношення прямих та загальновиробничих витрат на оплату праці пропонуємо за норматив брати фактичне співвідношення витрат на оплату праці іншого персоналу (педагогічних працівників, адміністративно-управлінського персоналу, спеціалістів, робітників, бібліотекарів) з витратами науково-педагогічного персоналу за даними минулого року (або попередніх трьох років). На практиці цей показник коливається у різних ЗВО в межах 60-80%.

\* Норматив співвідношення непрямих витрат на оплату праці адміністративного, управлінського, господарського та обслуговуючого персоналу і прямих витрат на оплату праці науково-педагогічного персоналу має бути встановлений Міністерством освіти і науки України.

В розглянутому прикладі для ЗВО «XXX» в 2018 р. (див. таблицю 2.29) співвідношення загально виробничих витрат на оплату праці до прямих склало 91% ( 46184412 грн. / 50800932 грн.). Для умовного прикладу при розрахунку загальних витрат на оплату праці візьмемо середнє співвідношення іншого персоналу та науково-педагогічного персоналу на рівні 70% (табл. 2.24).

Таблиця 2.24 — Витрати на ЄСВ в розрахунку на одного бакалавра, магістра (спеціальності «менеджмент») (нормативне співвідношення  $N_{\text{спів}}=0,7$ )

| Елементи питомих витрат   | Бакалаври            |                       | Магістри             |                       |
|---|----------------------|-----------------------|----------------------|-----------------------|
|   | Денна форма навчання | Заочна форма навчання | Денна форма навчання | Заочна форма навчання |
| Витрати на оплату праці НПП                                       | 8336,83              | 2084,21               | 16673,66             | 4168,40               |
| ЄСВ НПП (22%)   | 1834,10              | 458,53                | 3668,20              | 917,05                |
| Загальні витрати на оплату праці НПП разом з ЄСВ                  | 10170,93             | 2542,74               | 20341,86             | 5085,45               |
| Витрати на оплату праці іншого персоналу                          | 5835,78              | 1458,95               | 11671,56             | 2917,88               |
| ЄСВ іншого персоналу (22%)  | 1283,87              | 320,97                | 2567,74              | 641,94                |
| Загальні витрати на оплату праці іншого персоналу разом з ЄСВ     | 7119,651             | 1779,92               | 14239,30             | 3559,82               |
| Витрати на оплату праці всіх працівників ЗВО                      | 14172,61             | 3543,157              | 28345,22             | 7086,28               |
| ЄСВ всіх працівників ЗВО (22%)                                    | 3117,97              | 779,501               | 6235,94              | 1558,985              |
| Загальні витрати на оплату праці всіх працівників ЗВО разом з ЄСВ | 17290,58             | 4322,658              | 34581,16             | 8645,265              |

Складено авторами за: [39]

Нормативне регулювання рівня загально виробничих витрат на оплату праці адміністративного, обслуговуючого та іншого персоналу на сьогодні є основним важелем впливу на загальну вартість підготовки одного здобувача освітньої послуги. Наприклад, при встановленні співвідношення витрат на оплату праці іншого персоналу до витрат на оплату праці науково-педагогічного персоналу на рівні 40%, вартість підготовки одного бакалавра, магістра суттєво зменшується (табл. 2.25).



Таблиця 2.25 — Витрати на ЄСВ в розрахунку на одного бакалавра, магістра (спеціальності «менеджмент») (нормативне співвідношення  $N_{\text{спів}}=0,4$ )

| Елементи питомих витрат   | Бакалаври            |                       | Магістри             |                       |
|---|----------------------|-----------------------|----------------------|-----------------------|
|   | Денна форма навчання | Заочна форма навчання | Денна форма навчання | Заочна форма навчання |
| Витрати на оплату праці НПП   | 8336,83              | 2084,21               | 16673,66             | 4168,4                |
| ЄСВ НПП (22%)   | 1834,1               | 458,53                | 3668,2               | 917,05                |
| Загальні витрати на оплату праці НПП разом з ЄСВ  | 10170,93             | 2542,74               | 20341,86             | 5085,45               |
| Витрати на оплату праці іншого персоналу  | 3334,73              | 833,68                | 6669,46              | 1667,36               |
| ЄСВ іншого персоналу (22%)  | 733,64               | 183,41                | 1467,28              | 366,82                |
| Загальні витрати на оплату праці іншого персоналу разом з ЄСВ   | 4068,37              | 1017,09               | 8136,75              | 2034,18               |
| Витрати на оплату праці всіх працівників ЗВО  | 11671,56             | 2917,89               | 23343,12             | 5835,76               |
| ЄСВ всіх працівників ЗВО (22%)  | 2567,74              | 641,94                | 5135,49              | 1283,87               |
| Загальні витрати на оплату праці всіх працівників ЗВО разом з ЄСВ   | 14239,31             | 3559,83               | 28478,61             | 7119,63               |
| Економія витрат на підготовку одного бакалавра, магістра при зниженні нормативного співвідношення $N_{\text{спів}}$ | -3051,27             | -762,83               | -6102,55             | -1525,64              |

Складено авторами за: [39]

Як видно з проведених розрахунків, зменшення нормативного співвідношення витрат на оплату праці іншого персоналу до витрат на оплату праці науково-педагогічного персоналу ( $N_{\text{спів}}$ ) з 70% до 40% загальні витрати на оплату праці всього персоналу з відрахуваннями на соціальні заходи дало економію витрат на підготовку одного бакалавра денної форми навчання – 3051,27 грн (17290,58 грн -14239,31 грн.), бакалавра заочної форми навчання – 762,83 грн (4322,66 грн. – 3559,83 грн.), магістра денної форми навчання – 6102,55 грн. (34581,16 грн. – 28478,61 грн.), магістра заочної форми навчання – 1525,64 грн. (8646,27 грн. – 7119,63 грн.).

До загальновиробничих матеріальних витрат належать такі витрати: придбання предметів, матеріалів, обладнання та інвентарю; оплата послуг

сторонніх організацій; оплата комунальних послуг. Вони включаються до розрахунку вартості підготовки отримувача освітньої послуги з використанням витратного методу і розраховуються за формулою:

$$MB_{зв1} = \frac{MB_{зв\text{ факт}}}{ПК}, \quad (2.21)$$

де:  $MB_{зв1}$  – загальновиробничі матеріальні витрати, розподілені за спеціальностями в розрахунку на одного отримувача освітньої послуги;

$MB_{зв\text{ факт}}$  - фактичні розподілені за спеціальностями загальновиробничі матеріальні витрати (за минулий календарний рік);

ПК - приведений контингент студентів (за спеціальністю, факультетом) станом на 31 грудня минулого календарного року.

Витрати на оплату послуг сторонніх організацій, зокрема на утримання, експлуатацію та ремонт, страхування, операційну оренду основних засобів, інших необоротних активів загальновиробничого призначення, витрати на обслуговування освітнього процесу (крім комунальних послуг) включаються в розрахунок вартості підготовки одного отримувача освітньої послуги з використанням витратного методу на основі даних минулого періоду і розраховуються за формулою:

$$ВПСО_{зв1} = \frac{ВПСО_{зв\text{ факт}}}{ПК}, \quad (2.22)$$

де:  $ВПСО_{зв1}$  – розподілені за спеціальностями загальновиробничі витрати на оплату послуг сторонніх організацій (крім комунальних послуг), що включаються до розрахунку вартості підготовки одного отримувача освітньої послуги;

$ВПСО_{зв\text{ факт}}$  - фактичні загальновиробничі витрати на оплату послуг сторонніх організацій (крім комунальних послуг), розподілені за спеціальностями (за минулий календарний рік);

ПК - приведений контингент студентів (за спеціальністю, факультетом) станом на 31 грудня минулого календарного року.

Витрати на оплату службових відряджень адміністративного, управлінського, господарського, обслуговуючого персоналу включають витрати на оплату проїзду, добових, вартості проживання під час службових відряджень; видатки на відрядження працівників закладу вищої освіти на семінари, конференції, наради, з'їзди наукового характеру, поїздки з науковою метою. Ці витрати включаються в розрахунок вартості підготовки одного отримувача освітньої послуги з використанням витратного методу на основі даних минулого періоду і

розраховуються за формулою:

$$BCB_1 = \frac{BCB_{\text{факт}}}{ПК}, \quad (2.23)$$

де:  $BCB_1$  – розподілені за спеціальностями загальновиробничі витрати на службові відрядження адміністративного, управлінського, господарського, обслуговуючого персоналу, що включаються до розрахунку вартості підготовки одного отримувача освітньої послуги;

$BCB_{\text{факт}}$  – розподілені за спеціальностями фактичні загальновиробничі витрати на службові відрядження адміністративного, управлінського, господарського, обслуговуючого персоналу (за минулий календарний рік);

ПК - приведений контингент студентів (за спеціальністю, факультетом) станом на 31 грудня минулого календарного року.

Витрати на оплату комунальних послуг, зокрема за теплопостачання, електроенергію, водопостачання, водовідведення, оплату природного газу, інших енергоносіїв у складі загальновиробничих витрат включаються в розрахунок вартості підготовки одного отримувача освітньої послуги з використанням витратного методу на основі даних минулого періоду з урахуванням планового зростання цін на енергоносії і розраховується за формулою:

$$ВКП_{зв1} = \frac{ВКП_{зв\text{ факт}}}{ПК} \times i_{ц}, \quad (2.24)$$

де:  $ВКП_{зв1}$  – розподілені за спеціальностями загальновиробничі витрати на оплату комунальних послуг, що включаються до розрахунку вартості підготовки одного отримувача освітньої послуги ;

$ВКП_{зв\text{ факт}}$  - фактичні загальновиробничі на оплату комунальних послуг, розподілені за спеціальностями (за минулий календарний рік);

ПК - приведений контингент студентів (за спеціальністю, факультетом) станом на 31 грудня минулого календарного року.

$i_{ц}$  – плановий індекс зростання цін на енергоносії та комунальні послуги

Витрати на амортизацію основних засобів та нематеріальних активів загальновиробничого призначення включаються в розрахунок вартості підготовки одного отримувача освітньої послуги з використанням витратного методу на основі даних минулого періоду і розраховуються за формулою:

$$ВА_{зв1} = \frac{ВА_{зв\text{ факт}}}{ПК}, \quad (2.25)$$

де:  $ВА_{зв1}$  – розподілені за спеціальностями загальновиробничі витрати на амортизацію основних засобів та нематеріальних активів загальновиробничого призначення, що включаються до розрахунку вартості підготовки одного отримувача освітньої послуги;

$ВА_{зв\text{ факт}}$  - фактичні загальновиробничі витрати на оамортизацію, розподілені за спеціальностями (за минулий календарний рік);

ПК - приведений контингент студентів (за спеціальністю, факультетом) станом на 31 грудня минулого календарного року

Інші загальновиробничі витрати включаються до розрахунку вартості підготовки одного отримувача освітньої послуги з використанням витратного методу на основі даних минулого періоду і розраховуються за формулою:

$$ІЗВ_1 = \frac{ІЗВ \text{ факт}}{ПК}, \quad (2.26)$$

де:  $ІЗВ_1$  – розподілені за спеціальностями інші загальновиробничі витрати, що включаються до розрахунку вартості підготовки одного здобувача отримувача освітньої послуги;

$ІЗВ_{\text{факт}}$  - фактичні інші загальновиробничі витрати, розподілені за спеціальностями (за минулий календарний рік);

ПК - приведений контингент студентів (за спеціальністю, факультетом) станом на 31 грудня минулого календарного року.

З метою спрощення розрахунку всі загальновиробничі витрати (крім витрат на оплату праці адміністративного, управлінського, обслуговуючого персоналу і ЄСВ), розподілені за спеціальностями, до яких відносять: загальновиробничі матеріальні витрати; витрати на оплату послуг сторонніх організацій; витрати на оплату комунальних послуг, зокрема за тепlopостачання, електроенергію, водопостачання, водовідведення, оплату природного газу, інших енергоносіїв; витрати на оплату службових відряджень адміністративного, управлінського, господарського, обслуговуючого персоналу; витрати на амортизацію основних засобів та нематеріальних активів загальновиробничого призначення; інші загальновиробничі витрати (на охорону праці і техніку безпеки, інші витрати), можуть включатися до розрахунку вартості підготовки одного отримувача освітньої послуги загальною сумою за виключенням загальновиробничих витрат на оплату праці з нарахуваннями на соціальні заходи з використанням витратного методу на основі фактичних даних минулого календарного року і розраховуються за формулою:

$$ІВ_{зв1} = \frac{Взв \text{ факт} - ВОП \text{ зв факт} \times 1,22}{ПК}, \quad (2.27)$$

де:  $ІВ_{зв1}$  – розподілені за спеціальностями загальновиробничі витрати за іншими складовими (за виключенням загальновиробничих витрат на оплату праці з нарахуваннями), що

включаються у вартість підготовки одного здобувача освітньої послуги;

$V_{зв\ факт}$  – фактичні розподілені загальновиробничі витрати (крім оплати праці адміністративному, управлінському, обслуговуючому, господарському персоналу за минулий період;

$ВOP_{зв\ факт}$  - фактичні загальновиробничі витрати на оплату праці адміністративного, управлінського, господарського та обслуговуючого персоналу, розподілені за спеціальностями (за минулий календарний рік);

$PK_{факт}$  - приведений контингент студентів (за спеціальністю, факультетом) станом на 31 грудня минулого календарного року.

Для галузевих ЗВО розрахунок вартості підготовки одного отримувача освітньої послуги пропонується, як зазначалося вище, з урахуванням положень НП(С)БОДС 135 «Витрати» здійснювати за елементами витрат відповідно до такого алгоритму:

$$V_{OP} = V_{OP1} + V_{НОП1} + MB_1 + BA_1 + IB_{зв1}, \quad (2.28)$$

де:  $V_{OP}$  - вартість підготовки одного отримувача освітньої послуги;

$V_{OP1}$  – витрати на оплату праці працівників ЗВО в розрахунку на одного отримувача освітньої послуги;

$V_{НОП1}$  – витрати на нарахування на соціальні заходи на заробітну плату в розрахунку на одного отримувача освітньої послуги;  $MB_1$  – матеріальні витрати в розрахунку на одного отримувача освітньої послуги;

$BA_1$  – витрати на амортизацію в розрахунку на одного отримувача освітньої послуги;  $IB_{зв1}$  – інші витрати в розрахунку на одного отримувача освітньої послуги;

Для розрахунку орієнтовної вартості підготовки одного отримувача освітньої послуги елементи витрат «оплата праці» ( $V_{OP}$ ) та «ЄСВ» ( $V_{НОП}$ ) визначаються окремо за двома складовими - «оплата праці науково-педагогічного персоналу» та «оплата праці іншого персоналу» (адміністративно-управлінського та обслуговуючого персоналу) і розраховуються в розгорнутому вигляді за формулою:

$$V_{OP} + V_{НОП} = V_{OP_{НПП1}} + V_{НОП_{НПП1}} + V_{OP_{інш1}} + V_{НОП_{інш1}}, \quad (2.29)$$

де:  $V_{OP}$  - вартість підготовки одного отримувача освітньої послуги;

$V_{OP_{НПП1}}$  - витрати на оплату праці науково-педагогічного персоналу в розрахунку на одного отримувача освітньої послуги;

$V_{НОП_{пр1}}$  - ЄСВ на оплату праці науково-педагогічного персоналу, в розрахунку на одного отримувача освітньої послуги;

$V_{OP_{зв1}}$  - витрати на оплату праці адміністративно-управлінського та обслуговуючого персоналу (адміністративно-управлінського персоналу, спеціалістів, бібліотекарів, робітників) в розрахунку на одного отримувача освітньої послуги;

$V_{НОП_{зв1}}$  - ЄСВ на оплату праці адміністративно-управлінського та обслуговуючого персоналу (адміністративно-управлінського персоналу, спеціалістів, бібліотекарів, робітників),

в розрахунку на одного отримувача освітньої послуги;

$MB_{пр1}$  - матеріальні витрати в розрахунку на одного отримувача освітньої послуги;

$BA_1$  - витрати на амортизацію основних засобів, нематеріальних активів та інших необоротних матеріальних активів в розрахунку на одного отримувача освітньої послуги;

$IB_{пр}$  - інші витрати в розрахунку на одного отримувача освітньої послуги.

Включення елементів витрат «оплата праці» та ЄСВ в розрахунок середньої орієнтовної вартості підготовки одного отримувача освітньої послуги для галузевих ЗВО здійснюється на основі нормативного методу за таким алгоритмом:

$$\left[ \frac{(O_{с+} D_{с}) \times K_{як}}{H_{ст}} \times 12 \right] \times (1 + H_{спів}) \times 1,22, \quad (2.30)$$

де:  $O_i$  – середній оклад окремих категорій викладацького складу (станом на дату розрахунку);

$D_i$  – середні доплати та надбавки окремим категоріям викладацького складу згідно з чинним законодавством (станом на дату розрахунку);

$K_{як}$  - коефіцієнт якісного складу професорсько-викладацького персоналу;

$H_{спів}$  – норматив співвідношення оплати праці науково-педагогічних працівників та інших працівників (педагогічного та адміністративного) (береться по факту минулого року, або за встановленим нормативом);

$H_{ст}$  – норматив чисельності студентів (аспірантів, докторантів) на одну штатну посаду науково-педагогічного працівника у ЗВО III і IV рівня акредитації та післядипломної освіти державної форми власності.

Інші елементи витрат, зокрема: матеріальні витрати, амортизація та інші витрати включаються до розрахунку середньої орієнтовної вартості підготовки одного отримувача освітньої послуги з використанням витратного методу на основі даних минулого календарного року і розраховуються за формулою:

$$MB_1 + BA_1 + IB_1 = \frac{MB_{факт} + BA_{факт} + IB_{факт}}{ПК}, \quad (2.31)$$

де:  $MB_1$  - матеріальні витрати в розрахунку на одного отримувача освітньої послуги;

$BA_1$  - витрати на амортизаційні відрахування в розрахунку на одного отримувача освітньої послуги;

$IB_1$  - інші витрати в розрахунку на одного отримувача освітньої послуги;

$MB_{факт}$  – фактичні матеріальні витрати за даними минулого календарного року;

$BA_{факт}$  - фактичні витрати на амортизацію за даними минулого календарного року;

$IB_{факт}$  – фактичні інші витрати за даними минулого календарного року;

ПК – приведений контингент студентів станом на 31 грудня минулого року.

В результаті проведених досліджень розроблено проект методичних

рекомендацій щодо розрахунку середньої орієнтовної вартості підготовки за державним замовленням одного отримувача освітньої послуги для ЗВО, наведений в додатку И.

У проекті з урахуванням специфіки підготовки фахівців різних спеціальностей запропоновано розрахунок середньої орієнтовної вартості підготовки одного отримувача освітньої послуги для багатогалузевих ЗВО здійснювати за статтями витрат (прямими і загальновиробничими витратами) з урахуванням положень НП(С)БОДС 135 «Витрати». Прямі витрати безпосередньо включаються у вартість підготовки одного отримувача освітньої послуги за відповідною спеціальністю. Загальновиробничі витрати включаються у вартість підготовки одного бакалавра, магістра, аспіранта, докторанта за відповідною спеціальністю після попереднього розподілу пропорційно визначеній базі (прямі витрати на оплату праці, чисельність студентів). Для галузевих ЗВО, що здійснюють підготовку студентів однорідних спеціальностей на перехідному етапі може використовуватись спрощений підхід визначення розміру витрат за елементами.

Запропонований механізм розрахунку витрат на оплату праці потребує розроблення МОН України відповідних нормативів співвідношення витрат на оплату праці працівникам, які безпосередньо займаються наданням освітніх послуг (науково-педагогічних працівників) і витрат на оплату праці обслуговуючого персоналу (педагогічних працівників) та адміністративно-управлінського персоналу, які по відношенню до навчального процесу мають непрямий характер і підлягають особливому контролю. За необхідності керівництвом ЗВО може бути прийнято рішення про збільшення чисельності іншого персоналу та підвищення їх оплати праці, проте витрати, що перевищують таке нормативне співвідношення, не включаються в розрахунок середньої орієнтовної вартості підготовки одного отримувача освітньої послуги і мають фінансуватися за рахунок спеціального фонду ЗВО.

Чинні нормативи чисельності студентів на одну штатну посаду науково-педагогічного персоналу потребують перегляду і удосконалення як у розрізі

окремих спеціальностей, так і в частині коефіцієнтного співвідношення чисельності студентів окремих форм навчання (денна, заочна, дистанційна, вечірня) при розрахунку чисельності приведеного контингенту студентів. При цьому слід керуватися реальними співвідношеннями витрат часу на роботу викладачів в аудиторії зі студентами денної та заочної форм навчання, або в режимі «он-лайн» в межах дистанційної форми навчання.

Ключовим показником у запропонованій методиці розрахунку орієнтовної вартості підготовки одного отримувача освітньої послуги є «приведений контингент», який розраховується станом на 1 жовтня кожного року. При визначенні розміру окремих видів витрат в розрахунку на одного отримувача освітньої послуги пропонуємо приведені контингент розраховувати станом на 31 грудня для порівнянності з періодом формування витрат (за календарний рік). Порядок розрахунку приведеного контингенту студентів має бути затверджений МОН України з урахуванням аудиторного навантаження студентів різних форм навчання.

Запровадження даних Методичних рекомендацій сприятиме:

- формуванню нових принципів державного регулювання ринку освітніх послуг та ефективних механізмів впливу держави на оптимальний в умовах сучасного стану економіки рівень вартості та якості надання освітніх послуг;
- впровадженню єдиного механізму встановлення економічно обґрунтованої вартості навчання одного отримувача освітньої послуги розрізі галузей знань, спеціальностей, кваліфікацій, форм навчання, типів навчальних закладів за рахунок коштів загального фонду державного бюджету.



## ЧАСТИНА II. УПРАВЛІНСЬКИЙ ОБЛІК У ЗАКЛАДАХ ВИЩОЇ ОСВІТИ

### РОЗДІЛ 3

#### РОЛЬ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ В УПРАВЛІННІ ВИТРАТАМИ ЗВО

##### 3.1.Управління витратами ЗВО: завдання, принципи та функції

В сучасних умовах актуальність впровадження системи управління витратами в ЗВО на основі управлінського обліку пов'язана з посиленням їх фінансової самостійності, що, з одного боку, висуває додаткові вимоги до керівництва щодо контролю за виконанням кошторису, а з іншого - надає свободу вибору організаційної структури навчального закладу, спрямованою на ліквідацію неефективно працюючих ланок та мінімізацію витрат.

Теоретичні і методологічні основи управління витратами достатньо повно розглянуті у працях вчених зарубіжжя, зокрема, Х. Андерсона, В. Говіндараджана, К. Друрі, Р. Ентоні, Д. Колдуелла, Б. Нідлза, Дж. Сігела, Т.Скоуна, К. Уорда, Дж. Фостера, Д. Хана, Ч. Хорнгрена. В Україні вперше роль обліку та аналізу в управлінні витратами були розглянуті в працях академіка М. Г. Чумаченка. Дослідженню зазначених питань присвячені праці таких вітчизняних та зарубіжних вчених як П.Й.Атамас, Л.П.Батенко, І.Білоусова, І.О.Бланк, О.С.Бородкін, Ф.Ф.Бутинець, С.Ф.Голов, М.Г.Грещак, З.В.Гуцайлюк, В.М.Добровський, О. В. Крушельницька, І.Г.Кукукіна, В.Є.Москалюк, Л.В. Нападовська, С.Н.Петренко, О.О. Попов, М.С.Пушкар, В.П.Савчук, В.В.Сопко, Л.А.Сухарева, Ю.С.Цал-Цалко.

Водночас, незважаючи на чималу кількість публікацій з даної проблематики, методичні та практичні аспекти створення ефективної системи управління витратами, яка б враховувала специфіку функціонування бюджетних організацій і, зокрема ЗВО, висвітлені недостатньо. Практично відсутні наукові

розробки щодо визначення сутності і структури системи управління витратами в ЗВО, не проведено глибокого комплексного дослідження механізму впливу методів державного регулювання на витрати ЗВО, не розроблено принципів формування системи управління витратами на рівні окремих навчальних закладів. Потребує дослідження проблема формування аналітичного забезпечення управління витратами з урахуванням стратегічних завдань функціонування і розвитку ЗВО на освітньому ринку. Особливої актуальності набувають питання методики планування (бюджетування), обліку, аналізу та контролю витрат як функцій управління багатогалузевих ЗВО з розгалуженою філіальною мережею та численними структурними підрозділами.

Система управління витратами, як важливіша невід'ємна складова системи управління діяльністю ЗВО, призначена для здійснення комплексного і багатоаспектного впливу на витрати задля досягнення стратегічної мети і поточних завдань розвитку за умов впливу дестабілізуючих економічних чинників внутрішнього і зовнішнього середовища.

Управління витратами ЗВО передбачає виконання усіх функцій, які притаманні управлінню будь-яким об'єктом, тобто прийняття і реалізації рішень, а також контроль за їхнім виконанням. Функції управління витратами реалізуються через елементи управлінського циклу: прогнозування і планування, організацію, облік, аналіз та контроль.

Більшість вчених розуміють процес управління витратами як виконання всього комплексу функцій управлінського циклу, спрямованих на підвищення ефективності використання ресурсного потенціалу економічного суб'єкта. При цьому управління витратами ширше, глибше і складніше простого поєднання процедур управління ефективністю використання окремих виробничих ресурсів, оскільки враховує їхнє комплексне використання, синергетичний ефект, можливу взаємозамінність і розходження у розмірах і термінах впливу на результати роботи. О. В. Крушельницька наголошує на складності системи управління витратами і вважає, що вона є багатоаспектним та динамічним процесом, котрий включає управлінські дії, метою яких є досягнення бажаного результату

діяльності. В сучасних умовах управління витратами вона є єдиною, раціональною чітко та безперебійно функціонуючою системою з певними цільовими установками та взаємопов'язаними елементами [92].

О. Попов вважає, що управління витратами зводиться до розроблення та реалізації управлінських впливів, заснованих на використанні економічних законів щодо формування та регулювання витрат підприємства відповідно до його стратегічних і поточних цілей [171]. Г. Колісник акцентує увагу на тому, що система управління витратами є сукупністю взаємопов'язаних елементів (структури, завдань, техніки, людей, цілей) та систем підходу до управління об'єктів управління, як системи загалом [76].

М. Г. Грещак та О. С. Коцюба, продовжуючи ідею комплексного підходу до процесу управління витратами вважають, що «управління витратами можна визначити як взаємопов'язаний комплекс робіт, які формують коригуючі впливи на процес здійснення витрат під час господарської діяльності підприємства, спрямовані на досягнення оптимального рівня (в межах допустимих відхилень) витрат в усіх підсистемах підприємства за виконання в них будь-яких робіт. Зрозуміло, що критерієм оптимізації у такому разі є мінімальні витрати [33, с.26].

Вважаємо, слушною пропозицією розмежовувати цілі управління витратами на загальні та часткові, що дозволить розподілити цілі на стратегічному та оперативному рівнях [75, с.271].

Враховуючи специфіку діяльності державних закладів вищої освіти, які є неприбутковими організаціями, *загальною ціллю* управління витратами слід визнати не їх мінімізацію, що може призвести до погіршення освітньої діяльності, а більш повне та ефективне використання ресурсного потенціалу ЗВО з метою отримання студентами необхідних фахових компетентностей.

*Частковою ціллю* управління оперативними витратами є їх зниження на одиницю ресурсів (або одного здобувача освітньої послуги) за умови забезпечення виконання всіх необхідних етапів технологічного процесу навчання. Така постановка цілі повністю відповідає вимогам інтегрованості системи управління витратами в загальну систему управління ЗВО.

При створенні системи управління витратами ЗВО необхідно вирішувати такі *основні завдання*:

- вибір системи управління витратами, котра відповідає умовам діяльності ЗВО, його організаційній структурі, формі власності;
- виокремлення витрат за спеціальностями та основними структурними підрозділами ЗВО;
- підготовка інформаційної бази через розроблення форм внутрішньої управлінської звітності, визначення виконавців та термінів надання інформації, яка дозволяє обліковувати, оцінювати та аналізувати витрати при виборі й прийнятті стратегічних рішень;
- розроблення методичного забезпечення планування, обліку та аналізу витрат за спеціальностями, структурними, функціональними підрозділами та в цілому по ЗВО;
- обґрунтування рівня необхідних витрат на підготовку одного здобувача освітньої послуги за спеціальностями для досягнення конкурентних переваг;
- обґрунтування найбільш прийнятних для ЗВО методів обліку витрат та способів калькулювання собівартості освітніх послуг;
- визначення способів вимірювання рівня витрат та контролю за його дотриманням;
- пошук резервів зниження витрат на всіх етапах освітнього процесу і **в усіх** структурних підрозділах навчального закладу;
- виявлення неефективних структурних підрозділів ЗВО, витрати на утримання яких перевищують економічний ефект від їх діяльності, а відтак потребують або їх ліквідації, або оптимізації з позиції освітнього процесу;
- аналіз витрат з метою прийняття управлінських рішень з удосконалення освітніх процесів.

Очевидно, що управління витратами будь-якого економічного суб'єкта передбачає виконання всіх функцій, які реалізуються під час управління.

Виконання функцій управління в повному обсязі за усіма елементами складає цикл впливу керуючої системи (суб'єкта управління) на керовану підсистему (об'єкт управління). М.Г.Грещак, О.С.Коцюба [33, с.27] виокремлюють три функціональні етапи процесу управління витратами: розроблення заходів та прийняття рішень; реалізація рішень; контроль за виконанням рішень. В адаптованому варіанті до специфіки діяльності навчальних закладів взаємозв'язок функціональних складових управління витратами у ЗВО можна представити у вигляді такої схеми (рис.3.1).

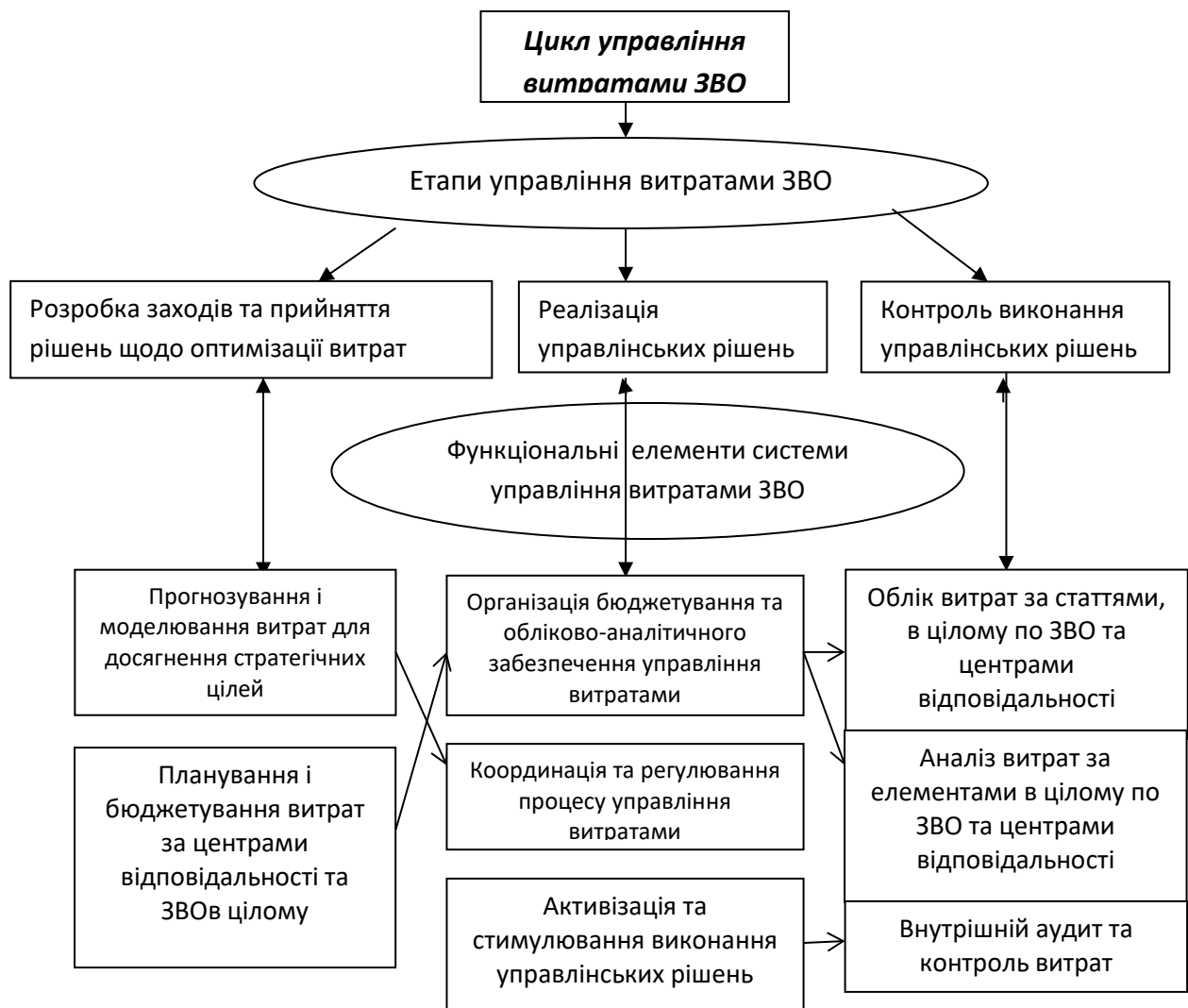


Рис. 3.1. Основні етапи та функціональні елементи системи управління витратами ЗВО

*Розроблено авторами*

Управління витратами як підсистема загального процесу управління ЗВО має включати такі складові:

- формування стратегії ЗВО в цілому та визначення поточних завдань стосовно управління витратами як найважливішого чинника фінансової стабільності та ефективності функціонування;
- розроблення і реалізація практичних заходів щодо втілення в життя стратегічних і поточних планів управління витратами;
- підготовка облікового-аналітичного забезпечення процесу управління витратами;
- визначення механізму моніторингу за виконанням стратегічних та операційних планових завдань щодо виконання бюджетів витрат та кошторисів ЗВО з деталізацією процедур та механізмів контролю;
- формування способів стимулювання керівників центрів відповідальності за економію витрат та ефективне використання ресурсного потенціалу навчального закладу.

В системі управління витратами вирізняють такі аспекти: *функціональний, організаційний та мотиваційний* [33, с.28].

У контурі загального циклу управління витратами ЗВО як і будь-якого суб'єкта господарювання найважливішим вважається *функціональний аспект*, сутність якого його визначається функціональними підсистемами, до яких належать:

- планування та бюджетування витрат;
- облік витрат;
- аналіз витрат;
- контроль за витратами.

*Планування витрат* здійснюється в межах загального плану діяльності ЗВО і конкретизується у окремих бюджетах. На стадії довгострокового планування здійснюються перспективні прогнози розвитку закладу, на стадії короткострокового планування розробляються поточні плани і прогнози на короткі проміжки часу (в межах одного року). Задачею довгострокового планування для ЗВО є підготовка прогнозної інформації про очікувані витрати

при освоєнні нових інноваційних освітніх програм, реорганізації навчального процесу, розширенні аудиторного фонду та посиленні матеріально-технічної бази навчального закладу. При плануванні витрат довгострокового характеру необхідно врахувати можливості збільшення фінансування ЗВО та внутрішні джерела фінансування за рахунок спеціального фонду через збільшення кількості студентів, що навчаються на контрактній основі.

Конкретизація довгострокових цілей ЗВО здійснюється у поточних планах, реалізація яких відображається в бюджетах. Якщо точність довгострокового планування витрат невелика і суттєво залежить від політики держави в області освітньої діяльності, тактики конкурентів на освітньому ринку, від інфляційних очікувань, а іноді і форс-мажорних обставин, то поточному плануванню витрат з коротким часовим горизонтом (в межах року - місяць, квартал, семестр), яке конкретизується у бюджетах ЗВО в цілому та окремих центрів відповідальності, характерна більша точність та об'єктивність.

*Організація* — найважливіший елемент системи управління витратами. Вона регламентує порядок управління витратами через визначення виконавців, термінів виконання, інформаційного забезпечення та схеми документообігу. Організаційний аспект створення системи управління витратами пов'язаний із встановленням місць формування витрат і центрів відповідальності та розробленням ієрархічної системи лінійних і функціональних зв'язків працівників, які виконують комплекс робіт в межах системи управління витратами. Організаційна побудова управління витратами залежить від специфіки організаційної структури ЗВО, масштабів його діяльності, форми власності.

В процесі *координації і регулювання витрат* фактичні витрати порівнюються із запланованими в бюджетах, знаходяться відхилення, встановлюються причини та винуватці негативних відхилень від плану, вживаються оперативні заходи з ліквідації таких відхилень. При зміні умов функціонування закладу, які супроводжуються зростанням абсолютного розміру витрат, планові бюджети мають бути скореговані. До причин такої зміни можна віднести підвищення заробітної плати викладачів та іншого персоналу, зміна тарифів на комунальні

послуги, які не були враховані в бюджетах, збільшення чисельності студентів та ін. Вчасна координація і регулювання витрат дають змогу керівництву закладу освіти проконтролювати виконання кошторису та підтримати фінансову стабільність ЗВО, не допустити зриву освітнього процесу.

*Активізація і стимулювання* передбачають знаходження таких способів і механізмів матеріального і морального заохочення, які б стимулювали дотримуватись встановлених кошторисом норм та лімітів витрат і знаходити можливості їхнього зниження без погіршення якості освітнього процесу.

*Облік* є невід'ємною умовою інформаційного забезпечення системи управління витратами ЗВО, без належної організації якого не можливе ефективне функціонування системи управління в цілому. І. Стеців наголошує, що для ефективного управління витратами закладів вищої освіти необхідно визначити параметри формування облікової інформації, що забезпечить інформаційну базу процесу управління витратами. Правильна організація системи обліку сприятиме оперативному отриманню інформації про витрати для забезпечення своєчасного їх регулювання [280].

Організація обліку в управлінні витратами ЗВО має включати такі етапи:

- визначення галузевого складу витрат, вибір методики обліку та критеріїв їх визнання в рамках законодавчих актів та відповідно до облікової політики ЗВО;
- обґрунтування методики калькулювання собівартості підготовки одного здобувача освітньої послуги з урахуванням специфіки освітнього процесу;
- розроблення робочого плану рахунків, який дозволить фіксувати (відобразити) необхідну інформацію про витрати в розрізі статей та елементів витрат з віднесенням їх до відповідних центрів відповідальності (факультетів, деканатів, відповідних структурних підрозділів) та інших провідників витрат;
- розроблення форм внутрішньої звітності щодо витрат в розрізі окремих освітніх програм та центрів відповідальності ЗВО;
- розроблення програмного забезпечення облікового процесу;



- формування інформаційно-технологічних карт, які регламентуватимуть організацію облікового процесу із зазначенням відповідальних осіб за надання інформації, термінів та форм внутрішньої звітності.

Найважливішою складовою системи управління витратами ЗВО є комплекс *аналітичних процедур*, який охоплює коригування, обробку первинної інформації про витрати, їх систематизацію та узагальнення, аналітичну інтерпретацію. Він є визначальним при підготовці управлінських рішень щодо управління витратами та має включати такі етапи:

- збір даних про витрати в розрізі центрів відповідальності (факультетів та інших структурних одиниць) та окремих спеціальностей;
- аналіз структури витрат в цілому по ЗВО та в розрізі окремих центрів відповідальності та спеціальностей;
- аналіз динаміки витрат за абсолютним розміром та структурою як в цілому по ЗВО, так і за окремими центрами відповідальності;
- аналіз відхилень від планових показників та визначення причин перевитрат;
- аналіз ефективності діяльності окремих факультетів та спеціальностей;
- аналіз впливу обмежуючих факторів зовнішнього середовища на можливості розвитку ЗВО та обґрунтування вибору найбільш ефективних управлінських рішень, що забезпечуватимуть зниження загального рівня витрат та підвищення якості освіти.

Професор В. П. Савчук пропонує виокремлювати такі основні підходи до зниження витрат суб'єктів підприємницької сфери на основі аналітичного дослідження [261, с.34]:

- аналіз структури витрат та зниження критичних видів витрат;
- аналіз порівняльних показників;
- аналіз провідників витрат.

Сутність першого підходу базується на відомому принципі Парето, який стосовно витрат формується таким чином: 20% видів із загальної номенклатури витрат визначають 80% сумарної величини валових витрат. Керуючись цим

принципом, економічний суб'єкт для ретельного аналізу та контролю обирає саме ті види витрат, які є найбільш «вагомими» і намагається оптимізувати саме їх.

Другий підхід, заснований на аналізі порівняльних показників, останнім часом є досить популярним не тільки в сфері управління витратами, але й у сфері оцінки конкурентоспроможності організацій. Цей підхід отримав назву “бенчмаркінг” від англійського “bench-marking”, буквально – аналіз орієнтирів [131]. Так, Д. Аакер під бенчмаркінгом розуміє контрольні порівняння, що передбачають зіставлення результативності складників бізнесу фірми з іншими підприємствами [1]. Відповідно до цього підходу підприємство обирає певний орієнтир для досягнення відповідного рівня витрат, який обирається із сукупності показників інших підприємств, що мають кращі економічні показники.

Сутність третього підходу полягає в аналізі “провідників” (або носіїв) витрат (cost drivers), тобто процесів, які породжують відповідні витрати. При використанні цього підходу найбільший ефект досягається, коли об'єкт аналізу витрат максимально деталізований. При аналізі шляхів зниження витрат за допомогою «провідників» витрат найбільш доцільно локалізувати окремий завершений блок аналізу в рамках центру витрат, тобто окремого підрозділу підприємства, що виготовляє товарну продукцію, або є допоміжним [261, с.226]. Функціональне навантаження цієї підсистеми управління витратами зміщується від контрольної функції до консультаційно-координаційної, яку пропонується включати окремою підсистемою управлінського процесу, що акумулює в собі консультаційні та координаційні функції.

Окремої уваги потребують процедури *контролю*, без якого система управління витратами не буде ефективною. Контроль як функція системи управління витратами забезпечує взаємозв'язок і взаємодію різних операцій і процесів у системі виробничих відносин. Потреба створення ефективною системи управління витратами закладів вищої освіти визначає необхідність розроблення принципово нових форм і методів контролю, нових підходів до розуміння його сутності і змісту. Контроль, як інструмент і невід'ємна складова системи управління витратами ЗВО, має забезпечувати ефективність результатів

діяльності як окремих центрів відповідальності, так і їх керівників. На основі своєчасного виявлення причин і винуватців відхилень від витрат у процесі діяльності керованого об'єкта контроль розкриває несприятливі умови чи явища, доцільність і законність прийнятих рішень і результатів їхнього виконання. Таким чином, управлінський контроль можна розглядати як дієвий інструмент активного впливу на витрати закладів вищої освіти та прийняття обґрунтованих управлінських рішень щодо їх оптимізації.

*Контроль витрат може бути представленим:*

- як особливий елемент системи управління витратами освітньої діяльності ЗВО;
- як сукупність дій керівників структурних підрозділів та центрів відповідальності ЗВО, які здійснюють управління навчальним процесом;
- як функція управління.

Відтак, контроль в системі управління витратами можна охарактеризувати не тільки як інструмент активного впливу на освітні процеси, але і як особливий цілеспрямований вид діяльності — самостійну функцію управління.

Метою контролю є упередження дій, які негативно впливають на виконання стратегічних цілей ЗВО. Тому «не покарання винних» має бути головним завданням, а створення таких умов, які б унеможливили невиконання поставлених цілей.

*Основними задачами контролю витрат ЗВО є:*

- виявлення резервів скорочення неефективних витрат або їх оптимізації;
- контроль досягнення стратегічних цілей та прогнозів;
- контроль розриву між цільовими та прогнозованими значеннями витрат;
- встановлення доцільності та законності витрачання бюджетних коштів, спрямованих на підвищення якості освітнього процесу;
- контроль досягнення планових (цільових) витрат центрів відповідальності;
- перевірка обґрунтованості прийнятих управлінських рішень щодо витрачання бюджетних коштів;

- надання оперативної інформації про хід виконання освітніх процесів та визначення відхилень від планових показників.

Об'єктом контролю є діяльність закладів вищої освіти з використанням усього комплексу бухгалтерської, статистичної і оперативної інформації. Ефективність системи управління витратами ЗВО залежить від дотримання відповідних *принципів*, які, незважаючи на специфіку їх діяльності, носять загальний характер. До основних принципів пропонуємо віднести такі:

- *системний підхід*, який передбачає розгляд стратегічного і оперативного планування (бюджетування), обліку, аналізу, контролю витрат, оцінку роботи персоналу як комплекс взаємопов'язаних та взаємодоповнюючих елементів єдиної системи управління. Неєфективна робота будь-якого елемента даної системи перешкоджає функціонуванню системи управління витратами загалом. Так, непідготовленість облікової системи до формування витрат за центрами відповідальності (відсутність відповідних аналітичних рахунків, неадаптованість програмного забезпечення) унеможлиблює формування звітної інформації в розрізі центрів витрат, і відповідно не дає змоги контролювати виконання планових завдань;

- *пріоритетність стратегічних цілей перед поточними завданнями*. Стратегія розвитку ЗВО має бути реальною і враховувати баланс внутрішніх можливостей із зовнішніми факторами оточуючого середовища. При цьому економія витрат не може бути головною метою системи. Оптимізація витрат доцільна лише за умови підвищення якості освітнього процесу та повного використання ресурсного потенціалу ЗВО;

- *узгодженість цілей управління витратами між окремими структурними підрозділами*. Даний принцип реалізується через розроблення «дерева цілей», де головна ціль та загальні бюджети витрат для ЗВО в цілому розкладаються і деталізуються за окремими центрами відповідальності через формування одиничних бюджетів за принципом «зверху-вниз». Реалізація цього принципу передбачає збереження справедливих правил розподілу ресурсів та джерел фінансування між окремими факультетами та іншими структурними

підрозділами задля уникнення конфлікту інтересів. При цьому слід також врахувати стратегічні пріоритети розвитку закладу з орієнтацією на реалізацію інноваційних навчальних програм та нових освітніх продуктів;

— *методологічна єдність та уніфікація інформаційних потоків.* Даний принцип вимагає уніфікації інформаційних потоків системи управління витратами в розрізі навчального закладу в цілому та окремих центрів відповідальності. Зокрема, уніфікованими має бути нефінансова інформація про діяльність факультетів, інформація про склад витрат за статтями, центрами відповідальності, перелік та методика розрахунку аналітичних показників; методика та процедури контролю витрат центрів відповідальності, порядок і періодичність їх звітування;

— *оцінювання результатів діяльності центрів відповідальності на основі бюджетів та інших форм внутрішньої звітності* з метою матеріального і морального заохочення підрозділів і їх керівників, які не допускають невиправданих перевитрат, або у разі економії витрат без шкоди для якості навчального процесу;

— *економічна доцільність* - передбачає, що ефект від впровадження системи управління витратами на основі управлінського обліку має перевищувати додаткові витрати на функціонування такої системи.

Розглянуті вище принципи створення системи управління витратами на основі управлінського обліку можуть бути використанні будь-якими суб'єктами господарювання, незалежно від галузевого спрямування та форми власності. Їх використання в державних ЗВО спрямовано на ефективне використання бюджетних коштів та підвищення якості освітніх послуг, посилення конкурентних переваг ЗВО. Впровадження управлінського обліку потребує відповідної зацікавленості керівництва у прозорості та деталізації інформації, а також певного часу на підготовку облікового базису формування управлінської інформації, освоєння нових методів і прийомів управління витратами відповідними фахівцями: керівництвом ЗВО, керівниками структурних підрозділів, бухгалтерами, економістами.

### 3.2. Сутність управлінського обліку суб'єктів державного сектору

Процеси модернізації системи управління державними фінансами та удосконалення системи фінансування суб'єктів державного сектору, зокрема закладів вищої освіти, вимагають нових методологічних підходів до побудови управлінського обліку в навчальних закладах з урахуванням специфіки їх діяльності.

Законодавче визначення управлінського обліку наведено у статті 1 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [14 від 16.07.99р. № 996 (далі - Закон №996)], а саме: «внутрішньогосподарський (управлінський) облік - система збору, обробки та підготовки інформації про діяльність підприємства для внутрішніх користувачів у процесі управління підприємством» [176]. Крім того, у статті 8 розділу III Закону №996 визначено, що «підприємство самостійно розробляє систему і форми внутрішньогосподарського (управлінського) обліку, звітності і контролю господарських операцій ...» [176].

Нормативно-правове поле бухгалтерського обліку суб'єктів державного сектору не визначає принципів організації та методичні підходи до ведення управлінського обліку, що зумовлено нормою Закону №996 щодо конфіденційності даних управлінського обліку для зовнішніх користувачів, а також надання підприємству права самостійного формування правил ведення управлінського обліку. Водночас, реформування системи управління державними фінансами та сфери взаємовідносин суб'єктів фінансової системи України на європейських засадах та принципах неможливе без відкритості та прозорості використання бюджетних коштів.

Стаття 28 Бюджетного кодексу України [18] «Доступність інформації про бюджет» визначає коло суб'єктів та склад інформації, яка підлягає оприлюднення ними. Так, наприклад, головні розпорядники бюджетних коштів оприлюднюють шляхом розміщення на своїх офіційних сайтах:

- інформацію про цілі державної політики у відповідній сфері діяльності, формування та/або реалізацію якої забезпечує головний розпорядник бюджетних коштів, та показники їх досягнення в межах бюджетних програм за звітний бюджетний період;
- паспорти бюджетних програм на поточний бюджетний період (включаючи зміни до паспортів бюджетних програм);
- звіти про виконання паспортів бюджетних програм за звітний бюджетний період;
- звіти про хід реалізації державних інвестиційних проектів;
- результати оцінки ефективності бюджетних програм за звітний бюджетний період [18].

Ряд показників зазначених документів, які підлягають оприлюдненню, ґрунтується на даних управлінського обліку суб'єктів державного сектору, зокрема ЗВО, про що безпосередньо зазначається в колонці «Джерело інформації» таких документів. Наприклад, в паспорті бюджетної програми та звіті про його виконання за кодом програмної класифікації видатків 2201160 «Підготовка кадрів вищими навчальними закладами III і IV рівнів акредитації та забезпечення діяльності їх баз практики» (далі - КПКВ 2201160) на основі даних управлінського обліку формуються показники затрат, продукту, ефективності та якості (табл. 3.1).

Вочевидь, формування результативних показників бюджетної програми (затрат, продукту, ефективності та якості), а також їх достовірність нерозривно пов'язано з впровадженням управлінського обліку, який покликаний забезпечувати процес управління оперативною інформацією про розмір планових та реальних доходів і витрат з метою ефективного управління останніми та діяльністю ЗВО загалом.

На забезпечення прозорості та відкритості в т.ч. щодо управління та використання бюджетних коштів спрямовано ряд програмних документів. Так, Стратегія реформування державного управління України на 2016-2020 роки [83] з урахуванням Принципів державного управління визначає напрямом

реформування забезпечення підзвітності органів державного управління (прозорість роботи, вільний доступ до публічної інформації).

Таблиця 3.1 — Перелік результативних показників паспорта бюджетної програми та звіту про його виконання за КПКВ 2201160, інформація про які формується системою управлінського обліку

| Показник бюджетної програми | Складові показника бюджетної програми, джерелом яких є дані управлінського обліку   |
|-----------------------------|---|
| Затрати                     | <p>Всього середньорічне число штатних одиниць (в тому числі):</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>Адмінперсоналу за умовами оплати праці віднесеного до науково-педагогічного персоналу</li> <li>Науково-педагогічного персоналу</li> <li>Педагогічного персоналу</li> <li>Спеціалістів</li> <li>Робітників</li> </ul> <p>Середньорічна кількість аспірантів, які навчаються без відриву від виробництва</p> <p>Середньорічна кількість аспірантів, які навчаються з відривом від виробництва</p> <p>Середньорічна кількість докторантів</p> <p>Середньорічна кількість студентів денної форми навчання</p> <p>Середньорічна кількість студентів заочної форми навчання</p> <p>Середньорічна кількість студентів вечірньої форми навчання</p> <p>Середньорічна кількість дітей-сиріт на повному державному забезпеченні</p> <p>Середньорічна кількість дітей-сиріт під опікою</p>                              |
| Продукт                     | <p>Випуск аспірантів, які навчаються з відривом від виробництва та успішно завершили навчання</p> <p>Випуск аспірантів, які навчаються з відривом від виробництва</p> <p>Випуск докторантів</p> <p>Випуск докторантів, які успішно завершили навчання і захистили дисертації</p> <p>Кількість студентів, прийнятих на перший курс за денною формою навчання (бакалавр)</p> <p>Кількість осіб з числа дітей-сиріт та дітей, позбавлених батьківського піклування, яким виплачено щорічну допомогу для придбання навчальної літератури</p> <p>Кількість одержувачів адресної допомоги із числа випускників, які навчалися за педагогічними та медичними спеціальностями</p> <p>Кількість випускників з числа дітей-сиріт та дітей позбавлених батьківського піклування, яким виплачено одноразову грошову допомогу при працевлаштуванні</p> <p>Кількість випускників денної форми навчання (спеціалісти і магістри)</p> |
| Ефективність                | <p>Середні витрати на навчання одного аспіранта, який навчається без відриву від виробництва</p> <p>Середні витрати на навчання одного аспіранта, який навчається з відривом від виробництва</p> <p>Середні витрати на навчання одного докторанта</p> <p>Середні витрати на навчання одного студента (приведений контингент)</p>  |
| Якість                      | <p>Питома вага студентів, які отримали відповідний документ про освіту у загальному обсязі випуску</p> <p>Питома вага осіб, прийнятих на денну форму навчання за державним замовленням у загальному обсязі прийому</p> <p>Питома вага працевлаштованих випускників денної форми навчання у загальному обсязі випускників денної форми навчання</p> <p>Питома вага аспірантів та докторантів, які успішно завершили навчання та захистили дисертації у загальному обсязі випуску</p>   |

*Сформовано авторами на основі паспорта бюджетної програми та звіту про його виконання за КПКВ 2201160*

Стратегією сталого розвитку «Україна - 2020» [236] та Стратегією реформування публічного фінансування та управління закладами вищої освіти



[83] визначено пріоритетними напрямками подальших реформ підвищення рівня прозорості та підзвітності в управлінні державними фінансами, участь громадян у бюджетному процесі.

Одним із показників, за яким вимірюється досягнення результату відповідно до зазначених стратегічних документів, є підвищення позиції України в Індексі відкритості бюджету (Open Budget Index – єдиний в світі рейтинг бюджетної прозорості, який за єдиною методологією аналізує бюджети 115 країн, складається незалежними експертами раз на 2 роки [52]). Він показує, наскільки інформація з питань бюджету, яка формується певною державою, є корисною, своєчасною та зрозумілою різним стейкхолдерам.

В 2017 році Україна посіла 39-е місце серед 115 країн у цьому міжнародному рейтингу бюджетної прозорості [52]. Порівняно з 2015 роком наша країна підняла свій рейтинг на 15 пунктів з 54 місця. За результатами 2017 року Україна набрала 54 бали зі 100. Це більше, ніж середній рівень бюджетної прозорості по всьому світу, який складає 43 з 100. Такий стан відображає позитивну динаміку, що свідчить про удосконалення бюджетного процесу в Україні, а також про підвищення бюджетної прозорості через реалізацію проекту Міністерства фінансів України «Є-Дата» (оприлюднюється інформація про використання бюджетних коштів та реалізується засади «Прозорого бюджету»).

В цьому контексті, значним досягненням стало прийняття Законів України «Про відкритість використання публічних коштів» [178] від 11.02.2015 № 183-VIII (далі - Закон № 183-VIII) та «Про доступ до публічної інформації» [182] від 13.01.2011 № 2939-VI (в редакції 01.05.2015 р.) (далі - Закон № 2939-VI).

Ключовими в підходах до транспарентності в державному секторі **являються** є норми Закону № 2939-VI [182], який визначає порядок здійснення та забезпечення права кожного на доступ до інформації, що знаходиться у володінні суб'єктів владних повноважень (органів державної влади, інших державних органів, органів місцевого самоврядування), інших розпорядників публічної інформації (юридичних осіб, що фінансуються з державного, місцевих бюджетів,

- стосовно інформації щодо використання бюджетних коштів;) та інформації, що становить суспільний інтерес.

Закон № 2939-VI [182] встановлює, що не може бути обмежено доступ до інформації про розпорядження бюджетними коштами, володіння, користування чи розпорядження державним, комунальним майном, у тому числі до копій відповідних документів, умови отримання цих коштів чи майна, прізвища, імена, по батькові фізичних осіб та найменування юридичних осіб, які отримали ці кошти або майно [182, п.5. ст.6].

Обов'язком суб'єктів державного сектору згідно Закону № 2939-VI [182] є надання публічної інформації на запит та оприлюднення на єдиному державному веб-порталі відкритих даних визначеного переліку інформації.

Закон № 183-VIII зобов'язує суб'єктів державного сектору щокварталу оприлюднювати на єдиному веб-порталі «Є-Дата» інформацію про заплановане та фактичне використання публічних коштів, зокрема про обсяг здійснених видатків (всього та в розрізі бюджетних програм (при цьому зазначаються також види та обсяги відповідних надходжень щодо спеціального фонду бюджету), укладення та виконання договорів (предмет договору, виконавець, вартість договору, ціна за одиницю (за наявності), кількість закупленого товару, робіт або послуг, проведена процедура закупівлі або обґрунтування її відсутності з посиланням на закон, обсяг платежів за договором у звітному періоді, строк дії договору), видатки на відрядження із зазначенням кількості відряджень (у т.ч. закордонних) [178].

На виконання норм зазначеного закону постановою КМУ від 21 жовтня 2015 р. № 835 «Про затвердження Положення про набори даних, які підлягають оприлюдненню у формі відкритих даних» [200], спрямовано визначення переліку наборів даних, які повинні бути оприлюднені розпорядниками бюджетних коштів у формі відкритих даних. Зокрема ЗВО оприлюднюють: відомості про систему обліку, види інформації, яка зберігається розпорядником; реєстр наборів даних, що перебувають у володінні розпорядника інформації; фінансову звітність; звіти про виконання фінансових планів.

Для забезпечення реалізації та систематизації норм Закону № 2939-VI та Закону «Про вищу освіту» [177] від 01.07.2014 № 1556-VII, Міністерством освіти і науки України (далі МОНУ) видано наказ від 19.02.2015 № 166 «Деякі питання оприлюднення інформації про діяльність вищих навчальних закладів» [43], яким узагальнено перелік інформації, яка підлягає обов'язковому оприлюдненню на офіційних веб-сайтах ЗВО.

У складі визначеного МОНУ переліку інформації є відомості, формування яких без застосування інформаційної складової системи управлінського обліку не є можливим, зокрема щодо:

–річного, у тому числі фінансового звіту про діяльність ЗВО з урахуванням інформації про надходження та використання коштів (показники простроченої дебіторської і кредиторської заборгованості на кінець звітного періоду, обсяг кредиторської заборгованості термін оплати якої не настав, інформація щодо зареєстрованих бюджетних фінансових зобов'язань форми №7д «Звіт про заборгованість за бюджетними коштами»);

–інформації про використання бюджетних коштів у розрізі програм (синтетичний та аналітичний фінансовий облік не в повній мірі забезпечують відображення інформації про використання коштів в розрізі бюджетних програм, зокрема витрачання коштів у відповідності до груп власних надходжень);

–розміру плати за навчання та за надання додаткових освітніх послуг (синтетичний та аналітичний фінансовий облік не забезпечують відображення фактичних (понесених) витрат для розрахунку вартості освітніх послуг в розрізі спеціальностей та спеціалізацій, інформація формується лише в системі управлінського обліку).

Таким чином, ключові показники інформації, яка підлягає оприлюдненню продукуються системою управлінського обліку суб'єктів державного сектору, оскільки система фінансового обліку не забезпечує управління такою аналітичною інформацією. З огляду на зазначене, доходимо висновку, що інформація сформована в системах фінансового та управлінського обліку суб'єктів державного сектору в частині використання державних фінансових

ресурсів не може бути конфіденційною через її публічний характер та підлягає наданню на запит та оприлюдненню в контексті прозорого використання бюджетних коштів. Вочевидь, що користувачами інформації, яка формується в системі управлінського обліку суб'єктів державного сектору в частині управління бюджетними коштами, є не тільки внутрішні, а й зовнішні. При цьому сфера інформаційних потоків виходить за межі внутрішньогосподарського обліку. Враховуючи зазначене, трактування управлінського обліку, що наведено в ст.1 Закону №996 [176] доцільно уточнити (табл. 3.2).

Таблиця 3.2 — Пропозиції до дефініції управлінського обліку в термінологічному апараті Закону №996

| Чинна редакція   | Пропозиції   |
|--|--|
| внутрішньогосподарський (управлінський) облік - система збору, обробки та підготовки інформації про діяльність підприємства для внутрішніх користувачів у процесі управління підприємством | <b>управлінський облік</b> - система збору, обробки та підготовки інформації про діяльність підприємства для внутрішніх користувачів у процесі управління підприємством, <b>а також зовнішніх користувачів щодо інформації про управління бюджетними коштами</b> |

*Сформовано авторами*

Наразі в науковій літературі відсутній єдиний підхід до визначення управлінського обліку (табл. 3.3), що зумовлює різні бачення його ролі і значення в механізмі управління. Не існує одностайної думки в контексті визначення управлінського обліку як підсистеми бухгалтерського обліку, що ґрунтується на його основних концептуальних засадах (предметі, методах, об'єктах) [78], чи процесу прийняття управлінських рішень на основі інформації, яка формується різними видами обліку (оперативним, статистичним, фінансовим тощо) [47, 166, 7].

Однак, в зазначених двох підходах автори наводять різне в нюансах, але близьке за змістом трактування управлінського обліку. При цьому, розглядаючи управлінський облік і як окрему систему, і як підсистему бухгалтерського обліку, його наділяють ідентичними функціями та завданнями.

Вочевидь, для кожного суб'єкта державного сектору та на кожному рівні управління головною метою впровадження управлінського обліку є постачання

релевантної обліково-аналітичної інформації для прийняття економічно обґрунтованих, тактично та стратегічно виважених управлінських рішень.

Таблиця 3.3 — Дефініції поняття «управлінський облік» у вітчизняних та зарубіжних наукових працях

| Автор  | Визначення   |
|--|--|
| Кондрашова Т.М. [78, с. 13]                                  | Управлінський облік це частина інформаційної системи, функціонування якої забезпечує формування релевантної інформації, придатної для використання на всіх рівнях управління, відповідно до повноважень керівників цих рівнів, спрямованих на підвищення якості освіти   |
| Свірко С.В. [265, с. 168]                                    | «... формування підсистеми управлінського обліку бюджетних установ без опрацювання його теоретичних завдань вбачається неможливим»   |
| Левицька С.О., Сич Д.М. [103, с. 13]                         | Управлінський облік є внутрішньою системою збору та обробки інформації про визначені управлінським персоналом пріоритетні питання фінансово-господарської діяльності виробничого підприємства для результативного планування / прогнозування, внутрішнього контролю / внутрішнього аудиту та прийняття відповідних управлінських рішень  |
| Пігош В. [166, с. 172]                                       | Управлінський облік – це система збору облікової інформації, яка використовується переважно керівниками. Управлінський облік являє собою внутрішньосистемний облік і за своєю суттю є конфіденційним, оскільки ведеться з метою забезпечення керівництва оперативною, фінансовою та нефінансовою інформацією у визначеній ними формі для планування, управління бюджетними коштами, оцінки і контролю за використанням бюджетних коштів. |
| Черкашина Т.В. [307, с. 258]                                 | Управлінський облік визначається як сукупність методів та процедур, які забезпечують підготовку і надання інформації для планування, контролю і прийняття рішень на різних рівнях управління підприємством, установою, організацією  |
| Ентоні Р., Ріс Дж. [323, с. 269]                             | Управлінський облік – це процес у рамках організації, що забезпечує управлінський апарат організації інформацією, що використовується для планування, особистого управління і контролю за діяльністю організації. Цей процес включає виявлення, вимірювання, збирання, аналіз, підготовку, інтерпретацію, передачу і приймання інформації, необхідної управлінському апарату для виконання його функцій                                  |
| Аткінсон Е.А., Банкер Р.Д., Каплан Р.С., Янг С.М. [7 с. 857] | Система управлінського обліку – інформаційна система, яка збирає операційні та фінансові дані, обробляє, зберігає та передає їх користувачам (робітникам, менеджерам, вищому керівництву)  |
| Друрі К. [47, с. 25]   | Термін «управлінський облік» передбачає підготовку інформації, необхідної для здійснення діяльності управлінського характеру, такої, як прийняття рішень, планування, контроль та регулювання.   |
| Хорнгрен Ч.Т., Фостер Дж. [305, с. 8]                        | Управлінський облік - це ідентифікація, вимір, збір, систематизація, аналіз, розкладання, інтерпретація і передача інформації, необхідної для управління якими-небудь об'єктами.   |
| Атріл П., Макларни Е. [329, с. 505]                          | Управлінський облік – вимірювання (збір) і передача бухгалтерської інформації управлінському персоналу.  |

Систематизовано автори на основі [7, 47, 78, 103, 166, 265, 305, 307, 323, 329 ]

В контексті існування різних рівнів управління та для цілей реалізації основних завдань управлінського обліку, останній можна визначити наступним чином:

1. Управлінський облік для головного розпорядника бюджетних коштів - інструмент, що забезпечує отримання необхідної кількості якісної інформації про об'єкти управління з метою прийняття економічно обґрунтованих оперативних та стратегічних управлінських рішень, спрямованих на реалізацію місії, завдань та результатів бюджетної програми і задоволення галузевих соціально-економічних потреб суспільства і держави.

2. Управлінський облік для ЗВО - система збору, обробки та підготовки інформації, яка включає елементи планування, контролю та аналізу діяльності, необхідної для прийняття управлінських рішень і ефективного управління як ЗВО в цілому, так і окремими його структурними підрозділами, видами діяльності, програмами, проектами, ресурсами (фінансовими, трудовими, матеріальними), доходами та витратами.

Вочевидь, на кожному з рівнів менеджменту управлінський облік забезпечує керівництво суб'єктів державного сектору оперативною інформацією для планування, управління майном, коштами та іншими ресурсами, оцінки і контролю за цільовим та раціональним використанням бюджетних коштів. Однак, для головних розпорядників управлінський облік спрямований на виконання функцій загальнодержавного значення, а для ЗВО - на виконання статутної місії та забезпечення конкурентоспроможності навчального закладу на ринку освітніх послуг.

Загальне керівництво управлінським обліком належить до компетенції керівника, головного бухгалтера або іншої посадової особи, яка розробляє методичні та організаційні позиції управлінського обліку в межах суб'єкта державного сектору. Методологічне регулювання управлінського обліку на державному рівні не здійснюється. Однак, враховуючи публічний характер діяльності та засади транспарентності суб'єктів державного сектору, з метою впорядкування та систематизації процесу формування інформації про використання бюджетних коштів, концептуальні засади організації та ведення управлінського обліку суб'єктів державного сектору все ж таки повинні бути регламентовані нормативно-правовими актами (наприклад, галузевими

методичними рекомендаціями в межах головних розпорядників бюджетних коштів). Таке регулювання забезпечить єдині засади щодо уніфікації позицій до побудови універсальних правил та базових принципів провадження управлінського обліку та застосування його даних в контексті використання бюджетних коштів та оприлюднення його результатів. Крім того, формування галузевих методичних рекомендацій з управлінського обліку сприятиме стандартизації інформаційного забезпечення для оцінки ефективності бюджетних програм за напрямками використання бюджетних коштів та визначенню ступеня досягнення цілей державної політики у відповідній сфері діяльності.

Світовий досвід провадження управлінського обліку надає приклади розробок міжнародного рівня, які мають рекомендаційний характер. Основними центрами формування методологічних основ в сфері управлінського обліку в міжнародній практиці являються саморегульовані професійні об'єднання. Так, наприклад, такими професійними об'єднаннями є всесвітньо визнані Інститут управлінського обліку в США (Institute of Management Accountants - IMA) та у Великобританії (Chartered Institute of Management Accountants (CIMA)). Провідними завданнями вказаних професійних об'єднань являється координація роботи з розвитку методологічної бази управлінського обліку й аналізу в національному та міжнародному просторі, розробка вимог до рівня кваліфікації фахівців з управлінського обліку, проведення спільно з ЗВО програм навчання в сфері управлінського обліку, забезпечення проведення сертифікації фахівців, а також постійне підвищення кваліфікації.

У 2015р. CIMA (Chartered Institute of Management Accountants) спільно з Американським інститутом дипломованих громадських бухгалтерів (American Institute of Certified Public Accountants, AICPA) опублікували Міжнародні принципи управлінського обліку (Global management accounting principles) [332]. Згідно даного документу, управлінський облік це система пошуку, обробки, аналізу і передачі зацікавленим користувачам фінансової та нефінансової інформації, використання якої сприяє прийняттю рішень, спрямованих на збереження і подальше збільшення вартості організації.

Повнота характеристики системи управлінського обліку включає визначення його предмету, об'єктів, функцій, завдань та принципів.

Оцінка практичних потреб управління дає змогу стверджувати, що предметом управлінського обліку є поточна діяльність бюджетних установ, пов'язана з використанням та управлінням ресурсами установи. Об'єктами при цьому виступають доходи й видатки, а також їх структура [166, с.172-173].

Свірко С.В. доводить, що предметом управлінського обліку в бюджетних установах слід вважати увесь спектр діяльності бюджетних установ в цілому та їх структурних підрозділів зокрема як у розрізі загального, так і спеціального фондів [265, с.168]. До об'єктів управлінського обліку необхідно віднести повний склад об'єктів бухгалтерського обліку [265, с.169].

На думку Левицької С.О. та Сича Д.М. «предметом управлінського обліку є факти фінансово-господарської діяльності (економічні, соціальні, екологічні), відповідно процесів постачання ресурсів, їх споживання, результати діяльності підприємства у звітному періоді та на перспективу, а також процеси їх оптимізації. Об'єктом управлінського обліку є формування необхідної цільової управлінської інформації про результативність використання виробничих ресурсів та вплив на їх оцінку, з метою подальшого її узагальнення, аналізу, використання у системі менеджменту» [103, с.13].

Враховуючи те, що предметом бухгалтерського обліку є господарські операції, то, на думку авторів, предметом управлінського обліку являється весь комплекс сфер діяльності суб'єктів державного сектору.

До об'єктів управлінського обліку, на думку авторів, належать всі об'єкти бухгалтерського обліку та крім того об'єкти в розрізі видів діяльності та центрів відповідальності, програм, проектів, ресурсів (фінансових, трудових, матеріальних), видів доходів та витрат і т.д., які можна згрупувати наступним чином: ресурси ЗВО; об'єкт впливу; організаційні та управлінські процеси, що складають у сукупності освітню, наукову, господарську та інші види діяльності ЗВО; результати діяльності ЗВО. Всі перераховані групи об'єктів обліку



взаємопов'язані і знаходять відображення в єдиному обліковому процесі. Їх класифікація і характеристика представлені в табл. 3.4.

Проведений аналіз наукових праць, спрямованих на дослідження в тому числі теоретичних засад управлінського обліку суб'єктів державного сектору [103, 265], дає змогу виокремити такі його функції, характерні для всіх рівнів управління бюджетними коштами, зокрема:

- *інформаційна* - надання релевантної інформації для забезпечення планування, контролю, аналізу та прийняття управлінських рішень;
- *комунікативна* - формування інформації для комунікаційних зв'язків між рівнями управління та структурними підрозділами одного рівня);
- *контрольна* - реалізується в процесі оперативного контролю та визначенні рівня якості управління доходами і витратами, майном, ресурсами, видами діяльності суб'єкту державного сектору;
- *аналітична* - передбачає вивчення всієї системи діяльності та механізму прийняття управлінських рішень з метою їх удосконалення та формування оцінки результатів діяльності суб'єкту державного сектору у цілому та його структурних підрозділів зокрема;
- *прогнозна (прогностична)* - передбачає здійснення перспективного планування (тактичного та стратегічного) і координування розвитку суб'єктів державного сектору на майбутнє, враховуючи аналіз і оцінку фактичних результатів їх діяльності та діяльності суб'єктів господарювання відповідної сфери).

В рамках дослідження теоретичних засад управлінського обліку на різних рівнях управління, вважаємо за доцільне доповнити зазначений перелік функцій наступною: *координація* - методологічне регулювання головного розпорядника бюджетних коштів розпорядниками нижчого рівня на предмет впровадження та ведення управлінського обліку. Функція координації спрямована на забезпечення уніфікованого концептуального зв'язку між рівнями розпорядників бюджетних коштів, визначення єдиних методологічних підходів до формування ефективної системи управлінського обліку, а також ролі головного розпорядника у

формуванні універсальних підходів до порядку впровадження та ведення управлінського обліку.

Таблиця 3.4 — Класифікація і характеристика об'єктів управлінського обліку ЗВО

| Групи об'єктів                                  | Характеристика об'єкта  |
|---|---|
| <b>1. Ресурси ЗВО</b>                           |   |
| Персонал  | Науково-педагогічний, педагогічний та інший персонал (адміністративно-управлінський, допоміжний навчальний персонал, господарський персонал)  |
| Будівлі   | Навчальні, адміністративні та допоміжні приміщення. Приміщення, які здані або використовуються на умовах оренди   |
| Обладнання                                      | Навчальне: меблі (столи, стільці, дошки), що використовуються в освітньому процесі, навчальна техніка, лабораторне обладнання, прилади, комп'ютери, комп'ютерне мережеве обладнання і т. д. |
|   | Адміністративне: меблі, комп'ютери і т. д., що використовується в загальновиборничих цілях  |
|   | Обладнання, що використовується в наукових цілях.   |
|   | Обладнання, що використовується в комерційних цілях   |
| Бібліотека                                      | Читальні зали, книжкове сховище, комп'ютери, книги, періодичні видання  |
| Видавництво                                     | Готова продукція, незавершене виробництво і т. д.   |
| Соціальна інфраструктура                        | Ідальні, буфети, бази відпочинку  |
| Господарська структура                          | Транспортна служба, майстерні, телефонні станції, вузли теплопостачання, котельні, теплові, електричні та водні мережі і т. д.  |
| <b>2. Об'єкт впливу</b>                         |   |
| Потенційні споживачі послуг                     | Абітурієнти та їхні батьки, випускники інших закладів   |
| Фактичні споживачі послуг                       | Студенти, аспіранти, докторанти, фахівці, що підвищують кваліфікацію, слухачі і т. д.   |
| <b>3. Організаційні та управлінські процеси</b> |   |
| Вид діяльності                                  | Освітні послуги, наукова діяльність, господарська, виробнича і т. д.  |
| Напрями діяльності                              | Навчальна, наукова, адміністративно-господарська, інформатизація, міжнародна, інноваційна, кадрова діяльність і т. д.   |
| <b>4. Результати діяльності ЗВО</b>             |   |
| Фінансові                                       | Доходи ЗВО за джерелами надходжень  |
|   | Витрати матеріальних і фінансових ресурсів на підготовку фахівців та інших видів послуг   |
|   | Витрати ЗВО за елементами витрат, статтями витрат, кодами економічної класифікації, напрямками діяльності і т. д.   |
|   | Фінансові результати за видами діяльності, підрозділам і т. д.  |
| Нефінансові результати                          | Ступінь досягнення цільових показників ЗВО в ставленні суспільства, клієнтів, процесів, формування корпоративної культури, ділової репутації  |

*Сформовано авторами*

У межах вказаних функцій перед управлінським обліком суб'єктів державного сектору постає низка специфічних завдань. Основні завдання управлінського обліку головних розпорядників бюджетних коштів повинні ґрунтуватися на меті, завданнях та способах досягнення результативних показників відповідних бюджетних програм, а також відповідати конститутивним

положенням галузевого та державного управління в контексті впровадження середньострокового бюджетного планування та програмно-цільового методу в бюджетному процесі.

Основними завданнями управлінського обліку в ЗВО є:

- економічно обґрунтоване планування та розподіл доходів і витрат ЗВО за центрами відповідальності з урахуванням очікуваних результатів діяльності кожного;
- порівняння отриманих доходів і понесених витрат та встановлення взаємозв'язку між досягнутими результатами і витраченими ресурсами;
- оптимізація розподілу ресурсів для досягнення визначених результатів;
- раціоналізація структури фактичної собівартості освітніх послуг і аналіз відхилень від планових показників;
- формування інформаційної бази для контролю та аналізу відхилень між фактичними і планованими обсягами доходів і витрат;
- створення необхідної кількості якісної інформації для порівняння отриманих результатів в розрізі видів діяльності, центрів відповідальності, програм та проектів;
- забезпечення надійності та достовірності бюджетної, фінансової та управлінської звітності;
- здійснення порівняння результатів освітньої, наукової та фінансово-господарської діяльності ЗВО в умовах конкурентного середовища;
- забезпечення необхідної кількості якісної інформації для прийняття економічно обґрунтованих, тактично та стратегічно виважених управлінських рішень.

Ключовою складовою методологічних засад організації та ведення управлінського обліку є його принципи. Найбільш широко принципи управлінського обліку для бюджетних установ розкрито в працях С.В. Свірко [265, с.172; 268, с.45], які повною мірою можуть бути адаптовані до принципів управлінського обліку суб'єктів державного сектору у т.ч. ЗВО:

– принцип методологічної або організаційно-методичної незалежності (кожний суб'єкт державного сектору самостійно визначає вимоги та базові правила організації та методики ведення управлінського обліку);

– принцип орієнтації на досягнення стратегічних цілей суб'єкту державного сектору (прийняття рішень на кожному з рівнів управління і вибір найоптимальнішого з них повинні відповідати пріоритетним напрямкам розвитку суб'єкта державного сектору в цілому);

– принцип оцінки результатів діяльності структурних підрозділів суб'єкта державного сектору (передбачає визначення напрямків і перспектив кожного підрозділу у формуванні фінансових результатів суб'єкта державного сектору);

– принцип результативності (під час ініціювання та здійснення будь-яких видів діяльності чи прийняття управлінських рішень, необхідно проводити співставлення витрат з отриманим результатом, на досягнення якого витрати понесено, при цьому вартісний розмір результату повинен перевищувати витрати);

– принцип відповідальності (за понесені витрати, отримані доходи та фінансовий результат, відповідальність покладається на конкретну посадову особу, до компетенції якої належить управління ними);

– принцип багатоваріантності (під час підготовки інформації необхідно розглядати всі можливі варіанти, а при остаточному виборі - найоптимальніший з них);

– принцип комплексності (консолідація управлінського обліку з плануванням, контролем та аналізом діяльності суб'єктів державного сектору).

Вважаємо за доцільне доповнити перелік зазначених принципів такими як: релевантність інформації (відповідність наборів даних управлінського обліку критеріям (бажаним результатам), що містяться у запиті користувача) та безпечна транспарентність (максимальна прозорість в контексті використання бюджетних коштів, поєднана з розумно обмеженою конфіденційністю). Врахування зазначених принципів сприятиме формуванню глибоких та ґрунтовних методологічних засад побудови управлінського обліку, забезпечить повний

спектр загальних теоретичних характеристик для ефективного функціонування системи управлінського обліку.

### **3.3. Особливості впровадження управлінського обліку у ЗВО**

Формування обліково-аналітичної інформації в ЗВО належить до компетенції бухгалтерського обліку як основи інформаційного забезпечення діяльності суб'єктів державного сектору. Однак, необхідно відмітити, що сьогодні фінансовий облік спрямований здебільшого на задоволення потреб зовнішніх користувачів у вигляді формування та оприлюднення фінансової і бюджетної звітності суб'єктів державного сектору та в меншій мірі на цілі управління. До того ж, такі засади характерні не лише для практики, але й теорії обліку, де частіше за все зустрічається висвітлення індивідуальних систем фінансового та управлінського обліку, а не уніфікованої системи обліку, що є джерелом інформації одночасно для зовнішніх і внутрішніх користувачів для прийняття рішень. Такий підхід, на нашу думку, є несумісним з сучасними вимогами до аналітичності обліку та потреб управління, оскільки на практиці система фінансового обліку і звітності та інформаційна складова системи управлінського обліку в ЗВО настільки взаємозв'язані, що для цілей ефективного управління повинні розглядатися як консолідована система, яка продукує релевантну обліково-аналітичну інформацію.

Аналіз наукових здобутків вітчизняних і зарубіжних вчених показує, що поза увагою науковців залишилися елементи управлінського обліку. Управлінський облік суб'єктів державного сектору складається з таких взаємопов'язаних елементів:

1. Бюджетування - найефективніша форма фінансового планування, що дозволяє максимально точно конкретизувати цілі суб'єкту державного сектору і відобразити їх в фінансових та натуральних показниках.

2. Стратегічне планування - моделювання діяльності на основі досягнутих та очікуваних результатів і їх показників, а також розробки основних векторів діяльності на довгострокову перспективу та оптимізацію стратегії розвитку

суб'єкта державного сектору шляхом. Стратегічне планування передбачає врахування як внутрішньої, так і зовнішньої динаміки процесів, виявлення і розвиток сильних та мінімізація слабких сторін в діяльності суб'єкта державного сектору, визначення нових можливостей та перспективних напрямків діяльності тощо.

3. Облік витрат і калькулювання собівартості послуг, зокрема освітніх для ЗВО - групування витрат для обчислення собівартості; розмежування витрат залежно від способу віднесення до собівартості (перелік та склад прямих і загальновиробничих витрат); розподіл загальновиробничих витрат; визначення собівартості калькуляційних одиниць.

4. Документування та управлінська звітність - забезпечення зворотного зв'язку в процесі управління, спрямованого на досягнення визначених суб'єктом державного сектору цілей; поєднання планових, фактичних, прогнозних даних, розрахункових показників, що характеризують кількісні, вартісні та якісні результати діяльності суб'єкту державного сектору.

5. Управлінський аналіз - процес інтерпретації даних управлінського обліку про доходи і витрати, ресурси та результати менеджменту з метою забезпечення обліково-аналітичною релевантною інформацією процесів управління і контролю діяльності, обґрунтованості і збалансованості сформованих планів, обраних цілей і стратегій.

6. Внутрішній контроль передбачає - спостереження за процесом реалізації всіх видів і напрямків діяльності та їх результативними показниками, що створює перспективи для достовірності інформаційної системи та ефективного управління.

Організація та порядок ведення управлінського обліку в галузі освіти має яскраво виражену специфіку, яка зумовлена характерними особливостями діяльності ЗВО – університетів, інститутів, академій та коледжів.

Першою з таких особливостей є суттєва залежність ЗВО від джерел фінансування: бюджетного (загальний фонд) та власних надходжень (спеціальний фонд). Бюджетне фінансування галузі освіти здійснюється через підготовку фахівців за державним замовленням. Основними особливостями впровадження управлінського обліку в даному аспекті є підготовка показників як в

натуральному, так і вартісному виразі для забезпечення достовірності планових показників розрахунку обсягів державного фінансування. Однак, найчастіше держава в особі головного розпорядника бюджетних коштів фінансує лише захищені статті видатків (оплата праці з нарахуваннями, комунальні послуги та інші) і не завжди в повному обсязі, який визначається потребою ЗВО. Основними завданнями управлінського обліку в даному випадку має бути пошук шляхів оптимізації видатків ЗВО та підготовка інформаційного забезпечення для прийняття оперативних управлінських рішень. Значну частину доходів ЗВО отримують від споживачів платних освітніх послуг - студентів, слухачів, аспірантів, докторантів, а також підприємств, які є замовниками проведення наукових досліджень. Як і більшість суб'єктів державного сектора, ЗВО давно звикли розраховувати на небюджетні джерела фінансування своєї діяльності (спеціальний фонд). Відповідно, такі обставини визначають для ЗВО актуалізацію прогнозування не тільки видаткової, але й дохідної частини своїх бюджетів з урахуванням зовнішніх ризиків, пов'язаних з потенційними джерелами фінансування та їх обсягами.

Друга особливість безпосередньо пов'язана з наповненням спеціального фонду ЗВО, розмір якого може сильно варіюватися залежно від цілого ряду детермінант, які не перебувають в сфері впливу самих ЗВО. До числа таких чинників належать, перш за все, макроекономічна ситуація в країні і регіональне розташування ЗВО, фінансовий стан підприємств, які є традиційними спонсорами або споживачами послуг даного ЗВО, демографічна ситуація в країні. Вочевидь, що відсутність стабільності в обсягах доходів та видах джерел фінансування зумовлює потребу періодичного перегляду оцінок, розрахунків і прогнозів (так, зниження прогнозованих обсягів прийому може спричинити підвищення вартості навчання або скорочення чисельності персоналу). З точки зору управлінського обліку залежність ЗВО від наповнення спеціального фонду бюджету означає, що, по-перше, в структурі системи даного обліку обов'язково повинен бути модуль стратегічного управлінського обліку і, по-друге, керівники ЗВО повинні мати достовірну інформацію щодо обсягів і структури витрат структурних підрозділів

ЗВО, щоб мати можливість раціоналізувати витрати у випадку виникнення несприятливих обставин для фінансових надходжень.

Третя особливість пов'язана з механізмом ціноутворення (розрахунком собівартості освітніх послуг), для реалізації якого застосовуються норми Постанови КМУ від 20 травня 2013р. №346 «Методика розрахунку орієнтовної середньої вартості підготовки одного кваліфікованого робітника, фахівця, аспіранта, докторанта» [120] (далі – Методика №346). Як зазначено вище цей документ має ряд суттєвих недоліків, які унеможливають проведення ґрунтовних та детальних розрахунків, а ключові показники для розрахунку складових собівартості, які передбачені Методикою №346 можуть формуватися лише системою управлінського обліку, зокрема витрати, безпосередньо пов'язані з навчанням та витрати опосередковано пов'язані з навчанням. Крім того, лише дані управлінського обліку можуть забезпечити інформацією стосовно собівартості освітніх послуг в розрізі рівнів підготовки (студенти, слухачі, аспіранти, докторанти), спеціальностей, спеціалізацій та форм навчання. Вочевидь, показники, які продукуються системою управлінського обліку є єдиним джерелом інформації для забезпечення об'єктивності та прозорості механізму ціноутворення в ЗВО.

Четвертою особливістю закладів галузі освіти, яка значно впливає на управлінський процес, є багатопрофільний характер діяльності більшості ЗВО. Так, структурні підрозділи ЗВО здійснюють підготовку фахівців за різними формами навчання та ~~не~~ ~~де~~ ~~ж~~ ~~я~~ ~~к~~ ~~о~~ ~~м~~ спеціальностями, в структурі яких виділяються спеціалізації. Бухгалтерський облік не забезпечує інформацією в розрізі зазначених напрямів освітньої діяльності. При цьому, основною задачею управлінського обліку має стати деталізація інформації щодо доходів і витрат в розрізі спеціальностей, спеціалізацій та форм навчання з метою встановлення основних постачальників ресурсів та виявлення недоцільних напрямів освітньої діяльності та неефективних структурних підрозділів. Крім того, будь-який ЗВО є не тільки навчальним та науково-дослідним центром, йому також притаманний широкий спектр додаткової господарської діяльності (гуртожитки, видавництво, спорткомплекс, громадське харчування тощо). Відповідно, для організації



ефективної системи управлінського обліку необхідно враховувати не тільки структуру доходів і витрат по підрозділах (інститутах, факультетах, кафедрах), але і за напрямками діяльності, що забезпечить можливість проведення оцінки ефективності цих напрямків і прийняття рішень про доцільність їх розвитку.

П'ята особливість діяльності ЗВО, яка зумовлює потребу впровадження в них управлінського обліку, пов'язана з тим, що в ЗВО зазвичай відсутній єдиний центр управління доходами і витратами, ризиками, видами і напрямками діяльності, в результаті чого, система управління не забезпечує ефективного механізму, здатного уніфікувати інформацію для прийняття економічно обґрунтованих оперативних та стратегічних управлінських рішень. В контексті завдань менеджменту зазначене формує негативний вплив на ефективність планування, обліку, контролю та аналізу й зумовлює складнощі при визначенні потреб і розподілі фінансових ресурсів між структурними підрозділами.

Шостою особливістю діяльності ЗВО, яка визначає необхідність побудови управлінського обліку, можна вважати актуалізацію дистанційного навчання в ЗВО, що ґрунтується на застосуванні передових інформаційних технологій. До переліку питань, які керівники ЗВО повинні вирішувати, спираючись на дані, які будуть генеруватися в системі управлінського обліку, входять: вивчення попиту (поточного і майбутнього) на зазначені послуги, прогнози обсяги надходжень та планові обсяги витрат від надання послуг дистанційного навчання.

Як зазначається в літературі впровадження управлінського обліку передбачає навчання персоналу, апробацію процедур управлінського обліку на фактичних даних одного облікового циклу з участю розробників, коригування регламентів за результатами їх випробовування, затвердження регламентів, адаптація існуючих або впровадження нових систем автоматизації обліку [269, с.242].

Створення системи управлінського обліку в ЗВО повинно ґрунтуватися на поетапному виконанні основних заходів, на кожному з яких вирішуються свої специфічні завдання. Пропонуємо здійснювати в шість етапів впровадження управлінського обліку в ЗВО (табл.3.5).

Впровадження системи управлінського обліку в ЗВО вимагає вирішення щонайменше двох ключових проблем: обґрунтування доцільності й розроблення механізму формування відповідної організаційної структури; розроблення методології, організації, алгоритмів і порядку ведення.

Таблиця 3.5 — Етапи впровадження управлінського обліку в ЗВО

| Етап     | Назва етапу   | Характеристика етапу  |
|----------|---|---|
| I етап   | Дослідно-аналітичний (діагностичний)  | 1) постановка мети і встановлення цілей;<br>оцінка існуючої інформаційної системи та організаційної структури управління, рівня сумісності з фінансовим обліком;<br>2) обґрунтування доцільності (розрахунок ефективності) - порівняння витрат і ефекту від впровадження нової системи управлінського обліку;<br>3) оцінка зовнішніх та внутрішніх факторів впливу та основних ризиків.   |
| II етап  | Ідентифікація джерел фінансування, суб'єктів і об'єктів управлінського обліку | 1) визначення джерел покриття затрат на формування структурних складових управлінського обліку;<br>2) вибір суб'єктів (структурний підрозділ ЗВО та/або відповідальні особи, на яких покладається обов'язок ведення управлінського обліку) і об'єктів управлінського обліку.  |
| III етап | Формування макета загальної моделі управлінського обліку                      | 1) побудова організаційної схеми управлінського обліку та комунікаційних взаємозв'язків;<br>2) моделювання технічної складової (в т. ч. засобів автоматизації);<br>3) визначення напрямів руху інформаційних потоків.   |
| IV етап  | Організація управлінського обліку   | 1) розробка регламентів, посадових інструкцій;<br>2) навчання, організація праці та мотивація персоналу, організація робочих місць тощо;<br>3) розподіл повноважень та визначення меж делегування повноважень, формування ієрархії управління інформацією;<br>4) встановлення переліку форм документації управлінського обліку та складання графіку документообігу;<br>5) розробка форм внутрішніх документів (в т.ч. форм бюджетів центрів відповідальності) і встановлення взаємозв'язку з документальним забезпеченням бухгалтерського обліку;<br>6) класифікація витрат та механізм ціноутворення;<br>7) побудова плану рахунків управлінського обліку;<br>8) розробка управлінської звітності та іншої оперативної інформації. |
| V етап   | Формування організаційно-методичного забезпечення                             | розробка Порядку ведення управлінського обліку.   |
| VI етап  | Автоматизація   | вибір, налаштування і впровадження відповідних модулів програмного забезпечення (оброблення й надання даних повинно здійснюватись інтегровано й оперативно).  |

*Сформовано та систематизовано авторами на основі [10, 44, 166]*

Вирішення першої вимагає, визначення предмета й об'єктів управлінського обліку та використання в якості методу дослідження економіко-математичних та

оптимізаційних моделей. Окрім цього, важливо врахувати інноваційні підходи щодо вирішення організаційних питань. Стосовно другої, доцільним буде здійснення критичної оцінки існуючих підходів до організації управлінського обліку та розробка загально-методологічних засад його ведення в ЗВО [166, с. 172].

Основними ризиками, які можуть перешкоджати впровадженню системи управлінського обліку в діяльності суб'єктів державного сектору у т.ч. ЗВО, можуть бути: недостатній рівень професійної підготовки працівників структурних підрозділів, до компетенції яких належить впровадження ефективної системи функціонування і розвитку управлінського обліку; неналежна взаємодія між структурними підрозділами із розроблення та координації формування ефективної системи функціонування управлінського обліку і бухгалтерськими службами; неспроможність адаптації програмного забезпечення до вимог управлінського обліку.

## РОЗДІЛ 4

### БЮДЖЕТУВАННЯ В УПРАВЛІННІ БЮДЖЕТНИМИ ВИДАТКАМИ

#### 4.1. Концептуальні засади побудови підсистеми бюджетування у ЗВО

В умовах підвищення фінансової самостійності ЗВО посилюється роль фінансового планування, спрямованого на підвищення ефективності діяльності та найбільш повного використання ресурсного потенціалу закладу для реалізації цілей його функціонування. Завданнями, що вирішуються при управлінні фінансами ЗВО, є:

- удосконалення навчального процесу, спрямованого на розвиток якості освітніх послуг;
- забезпечення конкурентоспроможності ЗВО;
- матеріальне забезпечення освітніх послуг відповідно до коштів, спрямованих на її реалізацію;
- забезпечення платоспроможності ЗВО.

Для вирішення зазначених завдань необхідно визначити підходи, що застосовуються у вітчизняній та світовій теорії і практиці до сутності процесу «бюджетування» та визначити його місце в системі фінансових відносин в ЗВО як самостійної організаційної та фінансової одиниці.

Бюджетування – це система формування бюджетів організації, її структурних підрозділів чи окремих об'єктів (видів діяльності) з метою збалансування і забезпечення оптимальної структури доходів та витрат, активів і пасивів та контролю виконання бюджету [21, с.31].

Об'єктом бюджетування є джерела фінансування, доходи та видатки, рух грошових коштів, використання матеріальних і фінансових ресурсів.

Мета системи бюджетування полягає у підвищенні ефективності діяльності державних закладів вищої освіти (та їх структурних підрозділів) та посилення їх конкурентоспроможності на основі механізму ефективного управління фінансовими ресурсами.

Можливості диверсифікації дохідної частини бюджету ЗВО, як некомерційної організації, суттєво обмежені. Тому основні зусилля науковців і практичних працівників ЗВО мають бути спрямовані на управління витратною частиною бюджету. Серед інструментів, що забезпечують ефективне управління фінансами останнім часом найбільшого розповсюдження зазнала система бюджетування.

Основні принципи розробки процесу бюджетування та розвитку управлінського обліку розглянуто в працях таких вітчизняних і зарубіжних вчених: І.О. Бланк [12], М.Д. Білик [11], С.Ф.Голов [30], К. Друрі [47,48], С.Ідову [338], О.Є.Кузьмін [93], В.І. Куцик [97], Р.МейсингерД. [340], Отлей [335], В.П. Савчук [260], О.О.Терещенко[290], Н.М.Федчишина [297], С.Хансен [335], М.Г.Чумаченко [310], Джай К. Штим [314] та ін.

Питаннями впровадження системи бюджетування у вітчизняних закладах освіти займалися такі вчені як О.О.Григорів [34,35], Н.М.Іщенко [64], Т.М. Кондрашова [80], Г.А.Краюшкина [91] В.І. Леонтєва [106], С.О.Левицька [104], Г.Л. Норд, Н.О.Руденко [146], С.В.Свірко [264, 268, 269] та інші.

Організація бюджетування в системі управлінського обліку будь-якого суб'єкта господарювання має здійснюватись на основі науково-обґрунтованих принципів, які встановлюють загальні правила його впровадження, підвищують ефективність менеджменту компанії та сприяють мінімізації можливих ризиків.

О. О. Терещенко виокремлює такі принципи побудови та функціонування бюджетування: повноти, координації, централізації, спеціалізації, періодичності, прозорості, точності, економічності [290, с. 18].

*Принцип повноти* передбачає, що всі операції підприємства, які приводять до надходжень чи виплат коштів і впливають на його фінансові результати, мають бути відображені в бюджеті. *Принцип координації* означає, що бюджети окремих центрів відповідальності повинні складатися з урахуванням можливості їх зведення в єдиний консолідований бюджет. Використання *принципу централізації* передбачає, що бюджетування здійснюється із єдиного центру, а отже, всі грошові надходження слугують для покриття всіх вихідних грошових потоків.

Застосування *принципу спеціалізації бюджетів* потребує, щоб грошові надходження й виплати відображалися відповідно до їхніх видів і джерел виникнення, завдяки чому можна проконтролювати рух коштів у розрізі окремих центрів відповідальності. *Принцип періодичності бюджетування* означає, що бюджети повинні складатися на певні періоди, термін яких залежить від специфіки організації фінансової діяльності підприємства. *Принцип прозорості* передбачає, що бюджети складуться так, щоб усі задіяні у їхньому виконанні особи чітко уявляли поставлені перед ними завдання й мали стимули до їх виконання. *Принцип точності* передбачає, що всі операції та грошові надходження і виплати в результаті їх проведення базуються на реальних прогнозах. *Принцип економічності* означає, що дотримання всіх вищезазначених принципів має сенс, якщо аналіз вигід і витрат свідчить про перевищення перших над останніми.

Зазначені принципи бюджетування мають універсальний характер і застосовуються незалежно від специфіки діяльності суб'єктів господарювання, а отже можуть бути використані у державного сектору, і зокрема для державних ЗВО. Для державних ЗВО як неприбуткових організацій, принципи бюджетування можуть набувати специфічного характеру і дещо модифікуватись. Наприклад, принцип «економічності» для ЗВО мав би бути трансформований в принцип економічної доцільності бюджетування, який передбачає, що витрати на впровадження та ведення бюджетування не повинні перевищувати економічного ефекту від такого інструменту бюджетного управління, спрямованого на результат. Недоцільно використовувати принцип «спеціалізації бюджетів» при впровадженні бюджетування у ЗВО, оскільки реального руху грошових коштів в розрізі окремих центрів відповідальності не буде, враховуючи, що центри відповідальності не мають окремих поточних рахунків в банку. Принцип «прозорості» має універсальний характер і відноситься не конкретно до процедур бюджетування, а до формування будь-якої внутрішньої інформації з урахуванням корпоративних цінностей організації.

На наш погляд, принцип «точності» взагалі не повинен виокремлюватись, оскільки точність прогнозів має вельми суб'єктивний характер, а точність фактичних даних має бути обов'язковою умовою будь-яких облікових технологій. На додаток, пропонуємо доповнити вищезгадані принципи принципом «методичної єдності», який передбачає тотожність порядку розрахунку однакових показників для всіх центрів відповідальності. Дотримання цього принципу передбачає також наявність однакових правил передачі повноважень керівникам центрів відповідальності, ідентичність бюджетних форматів для центрів відповідальності. Крім цих принципів для ЗВО при впровадженні управлінського обліку важливим є принцип *декомпозиційного бюджетування*, який передбачає, що бюджет нижчого рівня є деталізацією бюджету більш високого рівня. Дотримання цього принципу важливе при зведенні бюджетів окремих центрів відповідальності в загальний консолідований бюджет ЗВО в цілому.

Застосування у закладах вищої освіти наведених принципів дає змогу організувати таку систему бюджетування, яка сприятиме удосконаленню управління і поліпшенню якісних параметрів його діяльності за рахунок розширення аналітичного обліку для формування необхідної інформації.

Процес бюджетування у закладах вищої освіти включає формування зведених, операційних та допоміжних бюджетів, з подальшим аналізом планових та фактичних показників та виявленням причин виникнення суттєвих відхилень. При цьому під *бюджетом* слід розуміти кількісний план доходів, витрат в грошовому вираженні, або інших показників діяльності в натуральних вимірниках, що затверджені для певного часового періоду.

Роль та місце бюджетування в загальній системі управління ЗВО достатньо повно характеризується його функціями, основними з яких є такі:

1. *Планування* оперативної діяльності, що забезпечує досягнення стратегічних цілей функціонування та розвитку ЗВО, яке реалізується через фінансове уточнення поточних планів;

2. *Координування* різних видів діяльності ЗВО в цілому та окремих його підрозділів, узгодження інтересів закладу в цілому з інтересами окремих центрів фінансової відповідальності (окремих структурних підрозділів). Діяльність ЗВО в цілому залежить від роботи кожного окремого центру відповідальності, яка в свою чергу залежить від роботи інших структурних підрозділів, задіяних в єдиний ланцюг технологічного процесу підготовки бакалаврів, магістрів. Це передбачає координування роботи різних центрів відповідальності на основі бюджетування задля досягнення загальної стратегічної цілі;

3. *Розподіл зон відповідальності* окремих структурних підрозділів за загальний результат діяльності ЗВО;

4. *Стимулювання (мотивація)* керівників усіх рівнів щодо досягнення своїх локальних цілей конкретного центру відповідальності, контроль поточної діяльності, забезпечення дотримання планової дисципліни. При складанні бюджетів слід спиратися на досягнуті результати минулих періодів;

5. *Контроль* за станом виконання бюджетів доходів та витрат для оцінки ефективності напрямів діяльності центрів відповідальності на основі порівняння фактичних даних з плановими, що дозволяє визначити резерви зменшення витрат та отримання додаткових доходів за рахунок мобілізації внутрішніх резервів, покращення якості навчання та використання маркетингових підходів щодо залучення додаткового контингенту студентів, надання нових видів освітніх послуг, або реалізації інших ринкових інструментів використання ресурсного (матеріального та інтелектуального) потенціалу ЗВО. Відхилення фактичних даних доходів та витрат від бюджетних має здійснюватись щоквартально і слугує важливим оперативним контрольним індикатором наявності проблемних зон в діяльності структурних підрозділів, або навпаки свідчить про наявність нереалізованих можливостей. Підсумкові висновки здійснюються на основі факторного аналізу відхилень за результатами року.

Е.Аткінсон виокремлює лише дві функції бюджетування такі як: планування та контроль. Крім того, до кожної функції автор наводить конкретні завдання. Так, функція планування включає: ідентифікацію задач і



короткострокових цілей організації, розроблення довгострокової стратегії і короткострокових планів підприємства, формування основного бюджету. Функція контролю включає: вимірювання та оцінку виконання бюджетів, переоцінку задач, цілей, стратегії та планів підприємства [7].

Е. Аткинсон наголошує на тому, що бюджети складають на визначений період часу для того, щоб менеджери мали можливість порівнювати фактичні результати діяльності підприємства з плановими показниками. Різниця між фактичними та бюджетними показниками називається відхиленням (variances). Такі відхилення сигналізують про те, що фактичне виконання операцій відрізняється від запланованого та слугують засобом перевірки того, наскільки ефективно працівники підприємства виконують свої обов'язки [7].

К. Друрі виділяє шість функцій бюджетування, до яких можна віднести: планування щорічних операцій, координація діяльності підрозділів підприємства і забезпечення їх взаємодії, доведення планів до менеджерів, відповідальних за діяльність різних центрів відповідальності, стимулювання роботи менеджерів для досягнення цілей організації, управління різними видами діяльності підприємства, оцінка ефективності роботи менеджерів [48].

Використання бюджетування дає змогу визначити «слабкі» та «сильні» центри фінансової відповідальності з метою виявлення найбільш ефективних підрозділів ЗВО, стимулювати розвиток найбільш перспективних з них і досягти найкращих результатів діяльності закладу.

Бюджетування в системі управлінського обліку ЗВО забезпечує досягнення таких основних результатів:

- визначення ключових показників, що забезпечують досягнення затверджених стратегічних цілей та завдань ЗВО;
- розрахунок планових та фактичних значень ключових показників;
- формування інформаційної бази управлінського обліку ЗВО;
- оперативна оцінка фінансового стану закладу та тенденцій його розвитку;
- організація злагодженої системи документообігу та інформаційних потоків в процесі планування та контролю;

–розподіл відповідальності за досягнення показників діяльності між центрами відповідальності закладу.

До переваг використання бюджетування у закладах освіти С. Ідову [338, с. 11] та Р. Мейсінгер [340, с. 1] відносять такі: можливість визначення пріоритетних напрямів діяльності закладу; наявність чіткого функціонального плану дій; посилення контрольного механізму за витратами; можливість функціональної взаємодії та комунікацій між структурними підрозділами; управління та мотивація персоналу; мінімізація ризиків.

Використання бюджетів має певні недоліки, серед яких С. Хансен, Д. Утлі та В. Ван дер Стед [334, с. 3] виокремлюють такі: консолідація інформації з різних бюджетів є достатньо трудомісткою процедурою, яка супроводжується значними витратами часу; відсутність стратегічної спрямованості та гнучкості жорстких бюджетів, зазвичай, перешкоджає креативному підходу у менеджменті і часто не стимулює до творчих змін; зниження витрат, а не створення вартості, або покращення якості послуг; протиріччя між бюджетами структурних підрозділів щодо цілей і завдань, що є наслідком неефективного процесу бюджетування або використання недостовірної чи неповної інформації.

Для усунення цих недоліків та підвищення ефективності бюджетування у ЗВО О. О. Григорів пропонує дотримуватись умов, без реалізації яких бюджетування не дасть належних результатів.

По-перше, ЗВО повинні мати у своєму розпорядженні відповідну методологічну і методичну базу розробки, контролю й аналізу виконання зведеного бюджету, а працівники управлінських служб мають бути досить кваліфікованими, щоб уміти застосовувати цю методологію на практиці. По-друге, щоб розробляти бюджет, контролювати і аналізувати його виконання, потрібна відповідна кількісна інформація про діяльність закладу, достатня для того, щоб оцінити його реальний фінансовий стан, рух товарно-матеріальних і фінансових потоків, основні господарські операції. Отже, у ЗВО повинна існувати система управлінського обліку, що реєструє факти господарської діяльності, необхідні для забезпечення процесу складання, контролю і аналізу зведеного

бюджету. Система управлінського обліку становить основу облікового блоку (компонента) бюджетного процесу.

По-третє, бюджетування реалізується через відповідну організаційну структуру і систему управління, що існують у ЗВО. Система управління бюджетуванням – це регламент взаємодії служб керівництва закладом і структурних підрозділів, що закріплює у відповідних внутрішніх нормативних актах й інструкціях обов'язки кожного підрозділу на кожній стадії бюджетування. Регулярно, у відповідний термін до керівництва ЗВО зі структурних підрозділів має надходити облікова інформація, необхідна для прийняття управлінських рішень.

По-четверте, процес створення системи контролю і аналізу виконання бюджету призводить до виникнення великих масивів інформації, які не можливо опрацювати без використання програмно-технічних засобів.

Усі чотири компоненти бюджетування тісно пов'язані між собою і становлять його інфраструктуру [34, с. 51].

Процес бюджетування при впровадженні системи управлінського обліку має охоплювати всі види діяльності, що здійснюють ЗВО, та формувати повний набір взаємопов'язаних зведених, операційних та допоміжних бюджетів, у склад яких можуть входити:

- зведені бюджети: бюджет доходів та витрат, бюджет руху грошових коштів;
- операційні бюджети: бюджет доходів, бюджет витрат, бюджет інвестицій для різних центрів відповідальності;
- допоміжні бюджети: бюджет витрат на оплату праці науково-педагогічних працівників з нарахуваннями на неї; бюджет на стипендіальне забезпечення; бюджет на матеріальне забезпечення дітей-сиріт, що залишились без батьків; бюджет витрат на проходження практики; бюджет витрат на придбання матеріального забезпечення навчального процесу; бюджет витрат на комунальні послуги; бюджет витрат на відрядження; бюджет загальногосподарських витрат та ін.

Г.А.Краюшкіна зазначає, що «бюджетування вищих навчальних закладів - це процес складання бюджетів і контроль за їх виконанням, який включає такі етапи: етап планування (складання бюджету) і моделювання різних варіантів бюджетів, етап погодження й затвердження бюджету; формування фактичних показників бюджету; аналіз та облік виконання бюджету, коригування бюджету» [91, с.44].

#### **4.2. Організаційно-економічний механізм впровадження бюджетування в систему управління витратами ЗВО**

Беручи до уваги підпорядкованість управлінського обліку специфічним цілям та завданням діяльності конкретних закладів вищої освіти, номенклатура, структура, зміст бюджетів, а також процедури формування та консолідації показників зведених, операційних та допоміжних бюджетів мають бути визначені кожним ЗВО самостійно та затверджені в обліковій політиці.

Впровадження бюджетування в системі управлінського обліку з метою контролю за доходами та витратами окремих структурних підрозділів ЗВО пропонуємо здійснювати за етапами, наведеними на рис.4.1.

*Етап 1.* На цьому етапі здійснюється виокремлення окремих центрів відповідальності та їх віднесення до центрів доходів та витрат, інвестицій, центрів витрат з урахуванням технології освітнього процесу, організаційної структури та грошових потоків ЗВО. Для цього передбачається посилення аналітичності обліку з метою отримання розгорнутої інформації про доходи та витрати центрів відповідальності, що в свою чергу базується на розробленні системи кодування бухгалтерських аналітичних рахунків для виокремлення та накопичення інформації про діяльність кожного центру відповідальності.

*Етап 2.* Розроблення облікової політики щодо організації обліку за центрами відповідальності та порядку консолідації бюджетів по ЗВО в цілому. При розробленні облікової політики щодо порядку організації бюджетування в ЗВО необхідно затвердити такі положення: структуру ЗВО на основі центрів відповідальності для здійснення бюджетного управління; вимоги до

документообігу та його графік; періодичність звітування про виконання бюджетів доходів та витрат та порядок консолідації зведених бюджетів; план рахунків управлінського обліку.

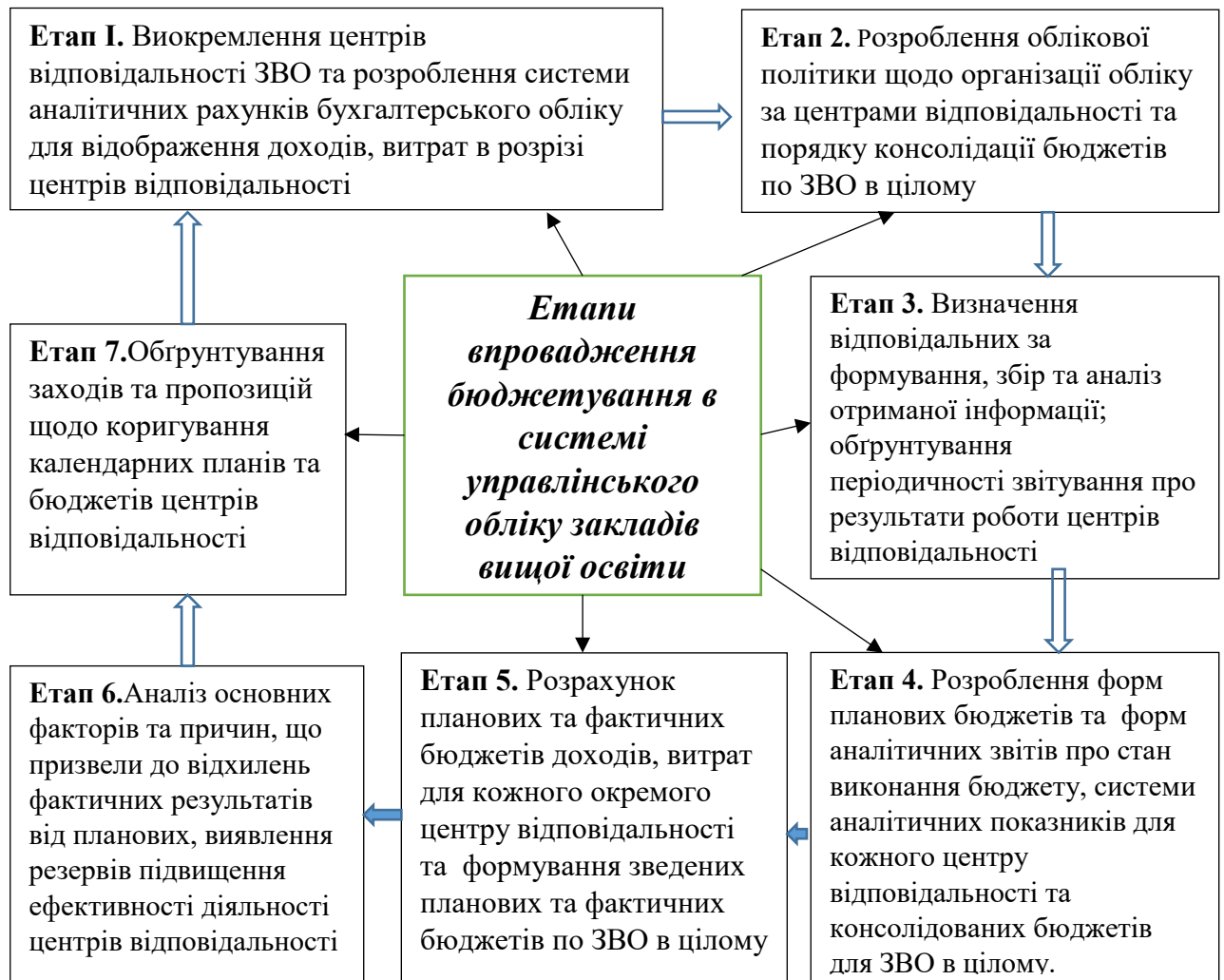


Рис.4.1. Організаційні етапи впровадження бюджетування в систему управлінського обліку закладів вищої освіти

*Розроблено авторами*

*Етап 3.* Визначення відповідальних за формування планових бюджетів (планів), збір та аналіз фактичних бюджетів доходів та витрат окремих центрів відповідальності. Обґрунтування періодичності звітування про результати роботи центрів відповідальності на основі системи показників, що підлягають моніторингу. З урахуванням визначеної періодичності формуються оперативні (тижневі або декадні) дані, місячний та квартальний звіти.

*Етап 4.* Розроблення форм планових бюджетів та форм аналітичних звітів про стан виконання бюджету, обґрунтування системи аналітичних показників та порядку їх розрахунку для кожного центру відповідальності та консолідованих бюджетів для ЗВО в цілому. Розроблення системи одиничних та узагальнюючих аналітичних показників за кожним центром відповідальності має ґрунтуватися на цілях моніторингу окремих напрямів діяльності структурних підрозділів. Така система показників базується на даних оперативного аналітичного бухгалтерського обліку та даних статистичної звітності і має розкривати (деталізувати) хід виконання загального бюджету доходів та витрат ЗВО.

*Етап 5.* Розрахунок планових та фактичних бюджетів доходів та витрат, доведення їх до окремих центрів відповідальності. На цьому ж етапі передбачається формування відповідальними особами планових та фактичних бюджетів доходів, витрат та інших показників діяльності кожного окремого центру відповідальності з подальшою передачею даних обліково-аналітичному відділу для формування зведених (консолідованих) планових та фактичних бюджетів по ЗВО в цілому. При цьому в першу чергу необхідно контролювати дотримання календарного плану виконання бюджетів доходів і витрат, надходження і витрачання грошових коштів за кожним календарним періодом, в тому числі наростаючим підсумком з початку року.

При розробленні бюджетів центрів відповідальності необхідно виокремлювати два рівні в управлінні фінансовими потоками: верхній та нижній. Кожен бюджет нижчого рівня є деталізацією бюджету вищого рівня, тобто бюджети підрозділів ЗВО (центрів відповідальності) є складовою частиною зведених (консолідованих) бюджетів ЗВО в цілому. Бюджети доходів та витрат (або тільки витрат) для кожного центру відповідальності доцільно розробляти на календарний (навчальний) рік з розбивкою по кварталах. При цьому такі бюджети мають доповнюватись функціональними (допоміжними) бюджетами за відповідними статтями (елементами) витрат.

*Етап 6.* На наступному етапі проводиться аналіз виконання бюджетів доходів та витрат, виявляються основні фактори та причини, що призвели до

відхилень фактичних результатів від планових, із визначенням винуватців негативних відхилень від планових бюджетів, або визначення негативних факторів, котрі не залежать від зусиль окремих центрів відповідальності. В процесі такого аналізу виокремлюють ті показники, за якими спостерігається суттєве відхилення від календарного плану та бюджету. На цьому ж етапі виявляються резерви підвищення результативності діяльності центрів відповідальності та ЗВО в цілому.

*Етап 7.* На завершальному етапі здійснюється обґрунтування заходів та внесення пропозицій щодо коригування календарних планів та бюджетів центрів відповідальності. При цьому передбачається розроблення низки типових рішень щодо реакції керівників центрів відповідальності на поточні відхилення фактичних доходів та витрат від запланованих.

У разі створення ЗВО, або з метою розширення діючих обсягів діяльності використовується методологія *нуль-базис бюджетування*. Автором нуль-базис бюджетування (zero - based budgeting, ZBB) є П. Фір (Pyhrr), який у 1970 році описав свій досвід використання цього методу бюджетування у науковому журналі «Гарвардський діловий огляд» [344].

Базою для такого бюджетування є так звана точка-нуль (інформація про результати діяльності попередніх періодів). Бюджетні показники розраховують на основі нового обрахунку потреби в капіталі для фінансування необоротних і оборотних активів з використанням широкого масиву інформації щодо технологічних процесів, норм, нормативів, калькулювання собівартості продукції, ціноутворення тощо. Проте, варто зазначити, що цей метод є значно дорожчим, потребує затрат часу та грошей. До основних етапів *нуль-базис бюджетування* відносять:

*1 етап.* Керівництво організації визначає стратегічні та оперативні цілі, оцінює наявні ресурси та приймає рішення про сфери застосування даного методу.

*2 етап.* Керівництво структурними підрозділами визначає конкретні цілі і доводить їх до окремих функціональних одиниць.

*3 етап.* Керівники підрозділів розробляють конкретні цільові показники для окремих функціональних одиниць та способи їх реалізації.

*4 етап.* Керівники підрозділів визначають альтернативні способи досягнення поставлених завдань та відповідні витрати.

*5 етап.* Керівництво підрозділами визначає пріоритетні напрями використання наявних обмежень ресурсів.

*6 етап.* Керівництво підприємства зіставляє дані окремих структурних підрозділів, будує власний ієрархічний ряд пріоритетів та альтернатив на основі коригування даних окремих центрів.

*7 етап.* На рівні підприємства приймається рішення про пріоритети у виробництві ресурсів, рівень виробництва та затрати.

*8 етап.* Відділ контролінгу розробляє бюджет з відображенням контрольних показників для окремих носіїв рішень.

*9 етап.* Контролер перевіряє рівень виконання бюджетних показників та доповідає керівництву про причини відхилення факту під плану.

Незважаючи на те, яка методологія бюджетування застосовується для організації процесу бюджетування у ЗВО потрібно дотримуватись певного регламенту, особливостями якого є:

- функціональні та операційні бюджети структурних підрозділів (центрів відповідальності) мають узагальнюватись (консолідуватись) в головному бюджеті ЗВО;
- розроблення бюджетів та аналіз їх виконання здійснюються за ковзним графіком з постійним корегуванням бюджетних параметрів діяльності ЗВО та його структурних підрозділів після закінчення кожного звітного періоду;
- в навчальному закладі бюджетним періодом слід вважати календарний рік, що пов'язано з особливостями фінансування з державного бюджету;
- з метою поточного контролю аналіз звітних форм бюджетів та передача результатів аналізу має здійснюватись з чітким дотриманням графіку.



Для адміністрування бюджетування в ЗВО має бути створений бюджетний комітет, який буде встановлювати процедуру бюджетування, розробляти форми бюджетів, координувати дії з розроблення і прийняття реальних бюджетів, що відповідають цілям ЗВО, контролювати виконання бюджету і стежити за здійсненням функцій управління. Бюджетний комітет має складатися із співробітників, що приймають рішення, і співробітників, що готують інформацію для прийняття рішень, це можуть бути як керівники структурних підрозділів, так і представники облікової та планово-економічної служби. Бюджетний комітет має розробляти і поширювати нормативно-інструктивні матеріали зі складання бюджетів, забезпечувати інформацією для підготовки бюджетів, здійснювати консультаційні й технічні послуги функціональним керівникам, визначати точний порядок складання бюджету та терміни звітування. В обов'язки цієї групи входить аналіз бюджетів, з'ясування причини відхилення фактичних даних від планових, оцінка можливих коригувань і їх необхідності. Крім того, бюджетний комітет аналізує, узагальнює і реалізує пропозиції персоналу з вдосконалення бюджетного процесу. Для забезпечення ефективної роботи з бюджетування важливо, щоб бюджетним регламентом ЗВО були встановлені відповідні адміністративні процедури розроблення і прийняття бюджетів, які б слугували для керівників структурних підрозділів основним нормативним документом. В бюджетному регламенті мають бути визначено методика вертикальної і горизонтальної деталізації (інтеграції) бюджетів та ідентифіковані ознаки, за якими вона буде здійснюватися, сформована сукупність центрів відповідальності і визначений механізм розподілу відповідальності.

Бюджетний регламент - це встановлений в організації порядок складання (розробки), представлення (передачі), узгодження (візування), консолідації (обробки й аналізу), проведення план-факт аналізу й оцінки виконання бюджетів різного виду і рівнів [106]. Головне завдання бюджетного регламенту - забезпечення можливості контролювати хід виконання бюджетів різних видів і рівнів управління. При цьому часто змушені переборювати сховані або явні протиріччя керівників середнього та нижчих рівнів.

Формування системи бюджетування у ЗВО передбачає розмежування планування та обліку доходів та витрат, пов'язаних з наданням освітніх послуг, та доходів і витрат, пов'язаних з іншими видами діяльності ЗВО, у тому числі наукової діяльності. При цьому дане дослідження не передбачає регламентування порядку планування та формування інших фінансових та нефінансових показників, що характеризують якісний аспект результатів діяльності ЗВО, зокрема, якість підготовки студентів, рівень інноваційності освітнього процесу, рівень кваліфікації кадрового складу персоналу, якість освітніх послуг тощо.

Необхідною умовою ефективної діяльності ЗВО є оптимальна організація його структури з обґрунтованим розподілом функцій та закріпленням відповідних обов'язків на основі виокремлення відповідних центрів відповідальності. Ідея обліку витрат за центрами відповідальності в процесі еволюції сформувалася для цілей здійснення самоконтролю [30, с. 289]. Вперше концепцію центрів відповідальності розроблено американським вченим Дж. Хігінсом у 1952 р. Її поява пов'язана з потребою посилення контролю за використанням ресурсів [5, с. 340].

Формування центрів відповідальності в структурі ЗВО є обов'язковою умовою організації та впровадження системи управлінського обліку та бюджетування. В цілому ЗВО являє собою ієрархічну структуру центрів фінансової відповідальності, котрі виступають як цілісні сегменти і об'єкти управлінського обліку, що мають цілі, завдання і функціональні обов'язки, спрямовані на досягнення кінцевих цілей навчального закладу.

Поняття центру відповідальності в системі вітчизняного обліку виникло ще за радянських часів з виокремленням в організаційній структурі підприємства об'єктів індивідуальної відповідальності. Як стверджував С.А.Стуков ще у 1988 р. «...підприємство має поділятися на центри відповідальності, в межах яких організується виробнича діяльність, здійснюється контроль та оцінка її результатів» [287, с.38].

Незважаючи на посилення уваги вітчизняних та зарубіжних вчених до методологічних та організаційних питань управлінського обліку останнім часом,

в наукових колах єдності поглядів на трактування сутності поняття «центр відповідальності» немає, хоча за своєю сутністю принципових розбіжностей у дефініціях також не спостерігається. Так, К. Друрі називає центром відповідальності «підрозділ організації, що управляється менеджером, відповідальним за результати його роботи» [48, с.344]. В словнику бухгалтерських термінів Дж. Сигела наводиться таке визначення цього поняття «центр відповідальності – це підрозділ організації, що контролює доходи, витрати або інвестиційні фонди. Для цілей бухгалтерського обліку центри відповідальності класифікуються на центри витрат (cost centers), центри доходу (revenue centers), центри прибутку (profit centers) і центри інвестицій (investment centers) [269, с.546]. Аналогічне трактування дає С.Ф. Голов, який під центром відповідальності розуміє «сферу (сегмент) діяльності, у межах якої встановлено персональну відповідальність менеджера за показники діяльності, які він контролює» [30, с.407-409].

І. Бланк зазначає, що «центр відповідальності» являє собою структурний підрозділ підприємства, що повністю контролює ті чи інші управлінські рішення в рамках цих аспектів та несе повну відповідальність за виконання доведених йому планових (нормативних) фінансових показників» [12, с.57]. Наголошує на відповідальності керівника при виокремленні центрів відповідальності і П.Й.Атамас, на думку якого «центр відповідальності – це центр, який очолює керівник, що несе особисту відповідальність за результати його роботи» [6]. М. Г. Чумаченко при визначення сутності цього поняття акцентував увагу на його контрольній функції і вважав, що це є «центр, який використовується для оперативного контролю витрат виробництва і реалізації продукції» [310, с.4].

Отже, за сучасним тлумаченням *центром відповідальності* є сегмент діяльності підприємства, який очолює певна особа, що несе персональну відповідальність за встановлені показники роботи даного сегменту.

При формуванні центрів відповідальності ЗВО пропонуємо дотримуватись таких умов:

– порядок організації облікового процесу має передбачати можливість виокремлення доходів та витрат за місцями виникнення (за центрами відповідальності) для чого необхідне розроблення робочого плану аналітичних рахунків з відповідним їх кодуванням та закріплення облікових повноважень за конкретними виконавцями;

– ступінь деталізації обліку кожного центру відповідальності має бути достатньою для аналізу, проте не перенасиченою надлишковою інформацією;

– для кожного центру відповідальності мають бути встановлені конкретні показники діяльності, на які він має реальний вплив. При цьому недоречним є доведення показників, що виходять за межі повноважень та компетенцій центру відповідальності;

– кожен центр відповідальності повинен мати положення, що регламентує його діяльність та фінансову відповідальність, котре не суперечить загальному Положенню про фінансову діяльність ЗВО;

– кожен центр відповідальності має очолювати особа, що наділена повноваженнями на реалізацію прав та обов'язків, необхідних для досягнення відповідних цільових показників діяльності;

– сфера відповідальності, обсяг повноважень та обов'язків, а також механізми їх реалізації, що встановлюються для кожного центру відповідальності, мають бути закріплені нормативними актами та посадовими інструкціями закладу вищої освіти.

При контролі з боку вищестоящої структури управління права керівника центру відповідальності мають кореспондувати з мірою його відповідальності за конкретний сегмент діяльності. Кожному центру відповідальності надаються певні права та встановлюються відповідні обов'язки, визначаються межі відповідальності та порядок взаємодії з іншими центрами відповідальності та керівництвом закладу вищої освіти. Необхідність децентралізації, тобто розподіл повноважень між різними структурними підрозділами та рівнями управління ЗВО, в управлінському обліку зумовлена тим, що більша частина інформації про фактичне використання ресурсів та формування доходів підконтрольна центрам

відповідальності. Ступінь деталізації контрольованої інформації про доходи та витрати (і відповідно кількість центрів відповідальності) залежить від масштабів, розмірів, спеціалізації ЗВО (багатогалузевої, галузевої), його організаційної структури, корпоративної відповідальності керівництва, можливостей програмного забезпечення облікового процесу, особливостей технології освітнього процесу тощо.

Формування центрів відповідальності можна розглядати за ознаками обсягу повноважень і відповідальності, а також за функціональною та територіальною ознаками. А.В.Ільченко до принципів організації бюджетування за центрами відповідальності відносить:

- визначення контрольованих статей та надходжень, за умови, що керівник підрозділу повинен відповідати тільки за ті витрати та надходження, які він може контролювати і на величину яких може здійснювати вплив;
- персоналізація облікових документів, тобто введення в склад реквізитів документа прізвища працівника, що відповідає за конкретні статті витрат та надходжень;
- обов'язок керівника центру складати кошториси на певний період часу та надавати звітність за фактичними витратами та результатами в розрізі кошторисів [61, с.11].

Стандартний підхід до формування центрів відповідальності передбачає їх поділ на такі види: центри витрат, центри прибутку; центри інвестицій. Слід констатувати, що специфіка діяльності державних ЗВО, які за своєю сутністю є бюджетними неприбутковими організаціями, накладає певний відбиток на підходи до формування центрів відповідальності, тобто, фактично, отримання прибутку не може бути ціллю функціонування державних ЗВО (за виключенням відокремлених структурних підрозділів, наприклад, коледжів, консалтингових центрів тощо). Проте для приватних ЗВО пріоритетною ціллю залишається отримання віддачі від інвестування в освітній заклад коштів у вигляді прибутку, що відповідним чином відбивається на системі бюджетування, організації управлінського обліку, формуванні центрів відповідальності.

Заслуговує на увагу пропозиція Г.А.Краюшкіної щодо виокремлення таких центрів відповідальності у ЗВО: *головний центр доходів, витрат та інвестицій* (ректорат ЗВО); *центри витрат щодо забезпечення основної діяльності* (структурні підрозділи, що забезпечують навчальний процес ЗВО та його обслуговування: інститути, факультети, кафедри, адміністративні структурні підрозділи, господарчі підрозділи); центри доходів і витрат у процесі наукової діяльності (науково-дослідні інститути); центри доходів і витрат у процесі підприємницької діяльності (госпрозрахункові підрозділи) [91, с.32]. Досить кардинальний підхід до виокремлення центрів відповідальності пропонує Ю.Харчук, яка виокремлює такі їх види: «цільове фінансове забезпечення з бюджету», «отримані кошти від фандрайзингу», «затрати», «результативність фінансового забезпечення» [303, с.396].

Цілком погоджуємося з О.О.Григорів, яка вважає, що найбільш гармонійно структура центрів фінансової відповідальності державних ЗВО в Україні накладається на їхню діючу організаційну структуру шляхом виділення факультету як центру маржинального доходу, які планують і контролюють свої доходи й видатки, однак не мають можливості розраховувати фінансовий результат як різницю між своїми доходами та видатками [34, с.10].

Незалежно від масштабів ЗВО, його організаційної структури та розмірів центрів відповідальності для цілей управлінського обліку та бюджетування пропонуємо виокремлювати чотири класичні види центрів відповідальності, яким притаманний різний характер управлінських повноважень їх керівників і відповідно різний зміст управлінської звітності, а саме:

*центр витрат* – керівник відповідає тільки за понесені витрати, пов'язані з наданням освітніх послуг або інших послуг та робіт;

*центр доходів та витрат* – керівник відповідає за отримання доходів, пов'язаних з наданням освітніх послуг (обсяг фінансування з бюджету та за рахунок коштів фізичних осіб), та понесені витрати, пов'язані з освітнім процесом;

*центр інвестицій* – керівник відповідає за доходи, витрати та ефективність вкладання коштів в капітальні та фінансові інвестиції.

*центр прибутку* - керівник відповідає за прибуток структурного підрозділу.

*Центр витрат* являє собою виробничу одиницю, в якій має місце споживання ресурсів та накопичення відповідних витрат, проте виокремлення доходів у цих центрах неможливе внаслідок незавершеності технологічного циклу освітнього процесу, або взагалі непередбачено, враховуючи обслуговуючий характер таких центрів. Керівник центру витрат несе відповідальність лише за використання коштів відповідно до доведеного кошторису. Мета виокремлення такого центру полягає у контролі за використанням коштів задля довгострокової мінімізації витрат організації. Різновидом центру відповідальності є центр *доходів та витрат*, керівник якого відповідає не тільки за витрати, а й за доходи. *Центри прибутку* – це центри відповідальності, від яких здебільшого залежать фактори, що визначають прибуток, тобто обсяг продажу, ціна продажу, змінні та постійні витрати. Для закладів вищої освіти недержавної форми власності такими факторами можуть бути кількість студентів, що навчаються, середня вартість навчання одного студента, собівартість підготовки одного студента. Для державних ЗВО, які за своїм статусом є неприбутковими бюджетними установами, такий центр відповідальності виокремлювати недоречно. *Центри інвестицій* – це центри, що відповідають за формування та використання активів ЗВО, за ефективність вкладень в основні засоби центру. Оцінка центрів інвестицій здійснюється за тими самими критеріями, що і центрів прибутку.

Для визначення типу центру відповідальності державних ЗВО мають враховуватись такі умови:

- можливість виокремлення доходів та витрат з врахуванням завершеності технологічного циклу освітньої послуги (підготовки бакалавра, магістра, аспіранта, докторанта);
- наявність статусу самостійного платника податків та наявність окремого поточного рахунку в банку;
- ступінь участі у наданні освітньої послуги (підготовки бакалавра, магістрат, аспіранта, докторанта);

- одержання прямих доходів (або можливість їх розподілу між центрами відповідальності);
- виконання комплексу взаємопов'язаних послуг, що складають єдиний технологічний ланцюжок освітньої послуги;
- можливість керівника центру впливати і відповідати за рівень одержаних доходів та понесених витрат;

Можливість локалізації певного структурного підрозділу ЗВО як центру *інвестицій* визначається на основі аналізу фінансових потоків закладу з урахуванням низки умов: отримання прямих доходів; комплексний характер виконуваних взаємозалежних послуг і операцій, що складають технологічний ланцюжок освітньої послуги; можливість отримання центром доходів у грошовому виразі і формування витрат; здатність центру самостійно надавати послуги споживачам; має статус підрозділу як самостійного платника податків. Аналогічні вимоги висуваються до центрів прибутку. Тобто, основною вимогою виокремлення центру інвестицій або центру прибутку у ЗВО має бути статус відокремленої юридичної особи, самостійного платника податків та наявність банківського поточного рахунку.

В межах організаційної структури ЗВО виокремлення центрів інвестицій або центрів прибутку є доречним, якщо структурний підрозділ можна розглядати як самостійну організацію або самостійний відокремлений підрозділ, який є самостійним платником податку як окрема юридична особа. При цьому для таких центрів відповідальності характерна наявність можливості отримання прямих доходів, завершеність технологічного циклу освітньої послуги. Зазвичай, центр прибутку (для приватних ЗВО) та центр інвестицій може бути виокремлений лише на рівні навчального закладу в цілому, оскільки окремі структурні підрозділи не відповідають зазначеним вище вимогам і не мають статусу самостійних платників податків. Для державних ЗВО виокремлення центру прибутку не є коректним, враховуючи їх статус неприбуткових організацій, які фінансуються з Державного бюджету України.

Якщо центр відповідальності не має статусу самостійного платника податків (юридична особа з окремим рахунком), але при цьому можливе виокремлення



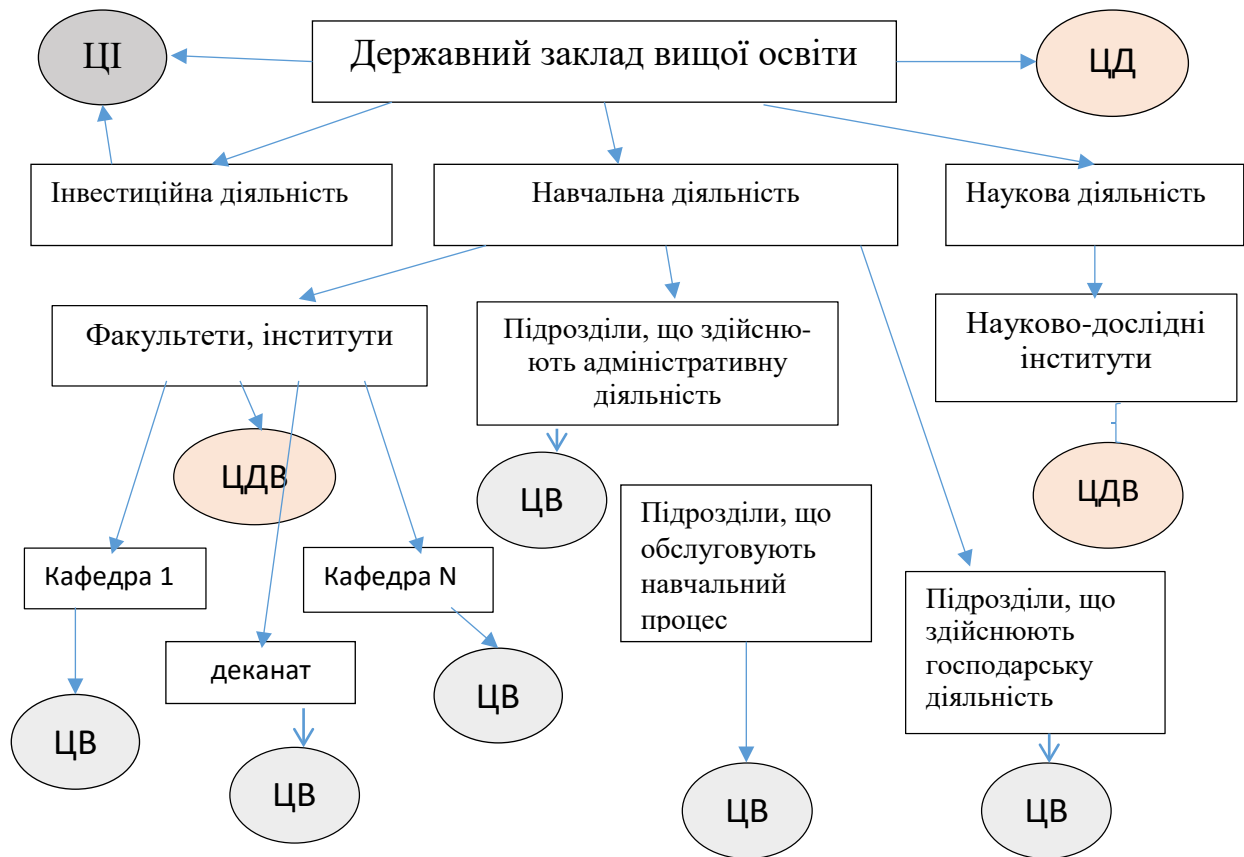
доходів, отриманих саме цим підрозділом, то його доречно розглядати як *центр доходів та витрат*, з відповідним їх контролем на основі загальних та локальних відповідних бюджетів. Прикладом таких центрів відповідальності можуть бути *факультети ЗВО*, виокремлення доходів яких може здійснюватись пропорційно кількості студентів, що навчаються на відповідній спеціальності. При цьому такий розподіл є достатньо умовним, оскільки окремі кафедри факультету можуть брати участь у підготовці студентів інших спеціальностей, що навчаються на інших факультетах, тобто має місце незакінченість технологічного циклу освітньої послуги в межах одного факультету. Наприклад, викладачі кафедри бухгалтерського обліку здійснюють підготовку студентів всіх інших економічних спеціальностей (маркетингу, міжнародної економіки, менеджменту, фінансів тощо). При цьому перерозподіл доходів та витрат може бути здійснено пропорційно обраній базі (кількості кредитів конкретної дисципліни), проте такий підхід занадто ускладнює процедуру розрахунків, і не є економічно доцільним.

За відсутності закінченого технологічного циклу освітньої послуги структурний підрозділ може набувати статусу центру витрат. Зокрема, до центрів витрат у ЗВО доречно відносити кафедри, деканати, адміністративні структурні підрозділи, зокрема відділ кадрів, навчальний відділ, юридичний відділ, центр інформаційно-обчислювальних систем, центр корпоративних зв'язків, відділ бухгалтерського обліку та звітності, адміністративно-господарський відділ, бібліотека, видавництво та інші структурні підрозділи, що обслуговують навчальний процес та діяльність ЗВО в цілому.

При формуванні центрів відповідальності найбільш раціональним є підхід, який базується на використанні вже сформованої організаційної структури ЗВО, тобто ранжирування вже сформованих структурних підрозділів ЗВО за їх видами. Зазвичай, до центрів відповідальності ЗВО відносять такі структурні підрозділи (рис. 4.2, табл. 4.1).

Слід зазначити, що розподіл структурних підрозділів на відповідні центри відповідальності носить умовний характер і при певних обставинах той чи інший центр може змінити свій статус як одиниці фінансової структури ЗВО. Виокремлення в організаційній структурі ЗВО центрів фінансової

відповідальності та розроблення пакету нормативних документів, котрі регламентують їх діяльність, є основою для створення системи бюджетування.



*ЦДВ- центр доходів та витрат; ЦВ – центр витрат; ЦІ – центр інвестицій*

Рис.4.2. Центри відповідальності ЗВО в прив'язці до його організаційної структури

*Побудовано авторами*

Для суб'єктів господарювання впровадження системи бюджетування окрім іншого дає можливість оптимізувати організаційну структуру (позбутися неприбуткових підрозділів, визначити основних донорів ресурсів).

Таблиця 4.1 - Центри відповідальності закладів вищої освіти

| Назва структурного підрозділу  | Вид центру відповідальності         | Керівник центру відповідальності               |
|--|-------------------------------------|--|
| Кафедри  | Центри витрат                       | Завідувач кафедрою                             |
| Факультети   | Центри доходів та витрат            | Декан, заступник декана                        |
| Науково-дослідні інститути   | Центри доходів та витрат            | Керівники НДІ                                  |
| Адміністративні структурні підрозділи (відділ кадрів, навчальний відділ, юридичний відділ, центр інформаційно-обчислювальних систем, центр корпоративних зв'язків, відділ бухгалтерського обліку та звітності, адміністративно-господарський відділ, бібліотека, видавництво тощо) | Центри витрат                       | Керівники відповідних структурних підрозділів  |
| Госпрозрахункові підрозділи, що мають статус окремою юридичної особи (відокремлені структурні підрозділи, коледжі, філії)  | Центри прибутку (доходів та витрат) | Керівники відповідних структурних підрозділів  |
| ЗВО в цілому   | Центр доходів, витрат та інвестицій | Ректор, заступник ректора з економічних питань |

*Розроблено авторами*

#### **4.3. Інформаційно-аналітичне забезпечення механізму формування бюджетів закладів вищої освіти**

Сучасні умови фінансування закладів вищої освіти визначають пріоритетними напрямками їх інноваційно-інвестиційної діяльності пошук способів зменшення видатків загального і спеціального фондів, побудову чіткої та раціональної структури доходів і витрат, формування ефективної системи планування, контролю, аналізу та управління діяльністю як ЗВО загалом, так і його структурних підрозділів. Досягти зазначених цілей можливо завдяки запровадженню процесу бюджетування як інструменту забезпечення оптимізації та підвищення ефективності використання коштів загального і спеціального фондів ЗВО.

Впровадження дієвого бюджетування в ЗВО потребує визначення напрямів та пошуку шляхів удосконалення інформаційно-аналітичного забезпечення управління використанням бюджетних коштів, а також визначення особливостей формування інформаційної бази для потреб управління.

Інформаційним джерелом процесу бюджетування є фінансовий та управлінський облік, які забезпечують наявність інформаційного масиву даних як для планування бюджетів, так і для подальшого контролю і аналізу їх виконання та визначення ефективності управління ресурсами ЗВО або його підрозділами (центрами відповідальності).

Організація управлінського обліку законодавством не регламентована і визначається лише потребою ЗВО в отриманні необхідної кількості якісної обліково-аналітичної інформації. Так само, ні нормативно-правове поле діяльності бюджетних установ, ні наукові доробки провідних вчених не визначають єдиних методичних підходів до порядку складання та документального оформлення бюджетів закладів вищої освіти, що зумовлює наявність форм бюджетів різної структури та різного змісту. З огляду на зазначене, існує нагальна потреба в розробленні уніфікованих для всіх ЗВО форм бюджетів, що забезпечить єдиний підхід до формування ефективної системи планування, контролю та управління дохідною та видатковою складовими діяльності ЗВО в цілому і його структурних підрозділів.

При формуванні бюджету ЗВО та центрів відповідальності повинні враховуватися прогностичні показники на майбутній плановий період, з урахуванням яких буде визначатися структура доходів і витрат як закладу в цілому, так і кожного структурного підрозділу окремо.

Серед таких прогностичних показників доцільно виділити ті, які стануть детермінантами для визначення обсягів надходжень спеціального фонду та розміру фінансування загального фонду.

Ключовими показниками при цьому є план зарахування студентів (окремо за формами фінансування та за формами навчання) з урахуванням ліцензійного обсягу підготовки та планова (орієнтовна) вартість підготовки одного студента.

Зазначені показники являються розрахунковими індикаторами для визначення прогнозованого розміру надходжень (доходів) як в цілому по ЗВО, так і в розрізі структурних підрозділів, форм фінансування (загальний та спеціальний фонд) та форм навчання. Крім того, що стосується наповнення спеціального фонду ЗВО необхідно врахувати плановий обсяг надання додаткових платних послуг, які можуть надаватись ЗВО відповідно до Постанови КМУ від 27.08.2010р. № 796 [196], що забезпечить прогнозування власних надходжень з різних джерел.

Серед прогнозних показників для визначення обсягів витрат в першу чергу доцільно виділити таку найбільш ресурсоємну складову бюджету як планова чисельність науково-педагогічного та іншого персоналу за категоріями, що є базою для визначення розміру витрат на заробітну плату в розрізі загального та спеціального фондів. Крім того, необхідно врахувати показники, які є обов'язковими для забезпечення функціонування ЗВО та його належного утримання. Це натуральні показники споживання комунальних послуг за попередній період і вартість тарифів на дату розрахунку з урахуванням коефіцієнтів підвищення тарифів, що необхідні для прогнозування обсягів витрат на оплату комунальних послуг, а також кількісні і вартісні показники щодо потреби у придбанні товарів, робіт, послуг.

Зазначені прогнозні показники забезпечать належний масив даних для побудови дохідної та видаткової частини бюджету через визначення обсягу надходжень спеціального фонду і розміру фінансування загального фонду та на їх основі встановлення діапазону дозволених витрат.

Врахування зазначених прогнозних показників забезпечить також проведення змістовних розрахунків щодо планового обсягу надходжень від основної діяльності (підготовка кадрів, інші додаткові освітні послуги) та планового обсягу витрат на оплату праці з нарахуваннями, оплату комунальних послуг, оплату вартості придбаних товарів, робіт, послуг тощо.

Планування дохідної частини загального та спеціального фондів бюджету закладу вищої освіти повинно здійснюватися на основі планової кількості студентів та планової (орієнтовної) вартості підготовки одного студента. Дохідна

частина загального фонду бюджету планується з урахуванням ліцензованого обсягу підготовки за кожною спеціальністю та планової (орієнтовної) вартості підготовки одного студента за кожною спеціальністю/спеціалізацією. Дохідна частина спеціального фонду бюджету планується за кожним джерелом доходів спеціального фонду закладу вищої освіти:

Надходження від основної діяльності - плата за послуги, що надаються бюджетними установами згідно з їх основною діяльністю [18] включають підготовку кадрів та інші додаткові освітні послуги.

Розрахунок надходжень від підготовки кадрів (підготовка понад державне замовлення в межах ліцензійного обсягу відповідно до договорів, укладених з фізичними та юридичними особами, студентів, аспірантів і докторантів; перепідготовка та підвищення кваліфікації кадрів, навчання для здобуття післядипломної освіти понад державне замовлення в межах ліцензійного обсягу) - розрахунок здійснюється з урахуванням планової кількості студентів, що навчаються за кошти фізичних/юридичних осіб загалом по закладу вищої освіти та в розрізі кожного структурного підрозділу (інституту, факультету) та і планової (орієнтовної) вартості підготовки одного студента за кожною спеціальністю/спеціалізацією.

Розрахунок надходжень від інших додаткових освітніх послуг (підготовка до вступу до закладів вищої освіти та до зовнішнього незалежного оцінювання; проведення понад обсяги, встановлені навчальними планами, тренінгів, курсів, занять у гуртках, факультативів, семінарів, практикумів; прийом кандидатських іспитів; підготовка до захисту дисертацій на здобуття наукового ступеня доктора філософії (кандидата наук) та його проведення; навчання за міжнародними сертифікаційними програмами; проведення атестації осіб щодо вільного володіння державною мовою; курси іноземної мови; викладання дисциплін іноземною мовою; проведення спеціальних курсів, семінарів, тренінгів, стажування, підвищення професійної компетентності в іншій формі, що не потребує отримання відповідної ліцензії тощо) - здійснюється з урахуванням планового обсягу надання інших платних послуг, перелік яких визначено

законодавством (постанова КМУ від 27 серпня 2010 р. № 796 [196]) та прогнозованої кількості споживачів даних послуг і визначеної фінансово-економічним відділом вартості таких послуг.

Надходження від додаткової (господарської) діяльності включають:

1. Плату за проживання абітурієнтів, студентів, співробітників та осіб, які направлені у відрядження до таких закладів освіти в гуртожитках - розрахунок здійснюється з урахуванням кількості житлових місць в гуртожитках (ліжко-місць) та планової вартості такого проживання.

2. Кошти за реалізацію підручників, посібників та навчально-методичної літератури - розрахунок здійснюється на основі плану кафедр щодо кількості видання такої літератури з урахуванням вартості видання згідно калькуляційної картки.

3. Кошти від надання комунальних послуг користувачам приміщень та будівель, що не перебувають на балансі закладів освіти, наприклад послуг по теплопостачанню, - розрахунок здійснюється на основі прогнозованої кількості надлишків виробленої власною котельнею теплової енергії та розмір тарифів на дату розрахунку (послуга може надаватися у випадку наявності ліцензії).

4. Надходження від оренди майна (надання в оренду будівель, споруд, окремих тимчасово вільних приміщень і площ, іншого рухомого та нерухомого майна або обладнання, що тимчасово не використовується у освітній, навчально-виховній, навчально-виробничій, науковій діяльності) включають плату за оренду, податок на додану вартість з оренди, податок на землю з оренди, податок на воду з оренди, комунальні послуги орендарів за минулі роки - розрахунок здійснюється з урахуванням наявних договорів оренди та термінів їх дії, площі тимчасово вільних приміщень, які не використовуються в освітньому процесі та які заклад вищої освіти має намір передати в оренду; розміру дебіторської заборгованості з відшкодування комунальних платежів орендарями на кінець бюджетного періоду.

5. Надходження від реалізації майна (крім нерухомого) включають прогнозовані надходження від реалізації необоротних активів та від зданих

брухту і відходів чорних і кольорових металів, дорогоцінного каміння, що згідно із законодавством залишаються у розпорядженні закладу вищої освіти.

Формування переліку статей бюджету щодо доходів від наукової діяльності визначається специфікою діяльності закладу вищої освіти та напрямом досліджень відповідного центру відповідальності (інституту, кафедри тощо). Бюджет центру відповідальності по науковій діяльності формується окремо від бюджету освітньої діяльності у зв'язку з різними кодами програмної класифікації доходів і видатків бюджету (наука – 2201040, підготовка кадрів – 2201160).

Структура дохідної частини бюджету центрів відповідальності повинна відповідати затверженому рішенням керівника закладу вищої освіти переліку платних послуг, які надаються закладом вищої освіти відповідно до постанови КМУ від 27 серпня 2010 р. № 796 «Про затвердження переліку платних послуг, які можуть надаватися закладами освіти, іншими установами та закладами системи освіти, що належать до державної і комунальної форми власності» [196].

Сукупність показників бюджетів кожного центру відповідальності в частині доходів і витрат повинні відповідати зведеним показникам доходів і витрат кошторису та бюджету закладу вищої освіти.

На основі зведеного планового показника доходів бюджету для формування бюджету закладу в цілому та бюджетів його структурних підрозділів, визначається плановий обсяг витрат спеціального фонду. Розрахунок обсягу витрат повинен узгоджуватися з показниками проекту кошторису і формуватися за кодами економічної класифікації видатків. Під час складання кошторису та бюджету особливу увагу слід приділити доцільності запланованих витрат, правильності їх розподілу відповідно до економічної класифікації видатків та рівню досягнення конкретних результатів із застосуванням оцінки ефективності використання бюджетних коштів, що відповідає умовам запровадження програмно-цільового методу у бюджетному процесі. Так, в першу чергу та в повному обсязі повинні враховуватися потреби тих структурних підрозділів закладу вищої освіти, які найбільшою мірою сприяють досягненню поставлених цілей і завдань, забезпечують формування його дохідної частини, розвивають



науковий потенціал та забезпечують успішне місце закладу на вітчизняному та світовому ринках освітніх послуг.

Для центрів відповідальності закладів вищої освіти, характерні показники, покладені в основу обліку, контролю та аналізу. Це перелік статей бюджету дохідної частини та фактичні видатки за кодами економічної класифікації. Розглянемо порядок планування витрат для формування бюджету закладу вищої освіти та центрів відповідальності в розрізі економічної класифікації видатків, що визначена наказом МФУ №333 [187].

Розрахунок витрат на виплату заробітної плати (фонд заробітної плати) (КЕКВ 2111 «Заробітна плата») у закладах вищої освіти здійснюється з урахуванням планової потреби чисельності науково-педагогічних та інших працівників і розмірів посадових окладів, а також переліку і розмірів доплат, надбавок та виплат обов'язкового характеру.

Законодавче регулювання нормативу чисельності науково-педагогічних працівників визначено постановою КМУ від 17 серпня 2002 р. №1134 [191], якою регламентовано нормативи чисельності студентів (курсантів), аспірантів (ад'юнктів), докторантів, здобувачів наукового ступеня кандидата наук, слухачів, інтернів, клінічних ординаторів на одну штатну посаду науково-педагогічного працівника у вищих навчальних закладах III і IV рівня акредитації та вищих навчальних закладах післядипломної освіти державної форми власності. Планова потреба кількості науково-педагогічних працівників визначається окремо для загального та для спеціального фондів бюджету залежно від контингенту осіб, які навчаються за державним замовленням та за кошти фізичних (юридичних) осіб.

Чисельність керівництва закладу вищої освіти визначається відповідно до наказу МОН від 09.08.1996 № 265 «Про зміни в штатному розписі керівників вищих закладів освіти III і IV рівнів акредитації» [220].

Планування видатків на заробітну плату інших працівників закладів вищої освіти здійснюється в умовах відсутності встановлених норм щодо визначення їх чисельності та відсутності законодавчо закріпленого переліку категорій іншого персоналу. На практиці, з метою обґрунтування показників фактичної кількості

іншого персоналу, заклади вищої освіти продовжують керуватися принципами наказу МОН від 11.01.2014р. №26, який втратив чинність 13.10.2015р. з набуттям чинності закону України «Про вищу освіту» [177], а також керуються наказом Міністерства праці та соціальної політики України від 29 грудня 2004 року №336 «Про затвердження Випуску 1 «Професії працівників, що є загальними для всіх видів економічної діяльності»[184] Довідника кваліфікаційних характеристик професій працівників» та не зареєстрованим в Міністерстві Юстиції наказом Міністерства праці та соціальної політики України від 4 вересня 2000 року №222 «Методика розрахунку чисельності окремих категорій працівників на основі норм з праці» [121].

Для категорії інших працівників ЗВО законодавчо врегульовано питання формування штатів лише для бібліотекарів (наказ Міністерства освіти і науки, молоді та спорту України від 27 вересня 2012 року № 1058 [217] - визначаються залежно від середньорічної кількості користувачів бібліотек та книговидач на всіх пунктах видачі). Окремими розпорядчими документами Міністерства праці та соціальної політики України визначено міжгалузеві нормативи чисельності працівників бухгалтерського обліку (наказ від 26.09.2003 року № 269 [123]), працівників, зайнятих добором, розстановкою, підвищенням кваліфікації (перепідготовкою) та обліком кадрів (наказ від 18.12.2003 року № 341 [125]), працівників юридичної служби (наказ від 11.05.2004 року № 108 [124]), робітників, що обслуговують громадські будівлі (наказ від 11.05.2004 року № 105 [126]).

Вочевидь, в контексті ефективного та раціонального використання трудових та фінансових ресурсів, головному розпоряднику бюджетних коштів доцільно було б визначити галузеві нормативи чисельності відповідних категорій працівників, що забезпечить впорядкування штатів закладів вищої освіти та сприятиме якісному управлінню витратами (на оплату праці зокрема) на різних рівнях фінансування освітніх послуг.

Кількість працівників, для яких відсутні законодавчо затверджені штатні нормативи та які виконують функції по забезпеченню діяльності закладу вищої

освіти в цілому (лаборанти, методисти тощо), визначається виходячи із затвердженого головним розпорядником бюджетних коштів штатного розпису ЗВО з урахуванням потреби в забезпеченні належного рівня якості провадження освітньої діяльності, що дозволяє п.3. ст.34 закону України «Про вищу освіту» – керівник закладу вищої освіти в межах наданих йому повноважень вирішує питання фінансово-господарської діяльності закладу вищої освіти, затверджує його структуру і штатний розпис [177].

З метою нормативно-правового обґрунтування чисельності інших працівників доцільно затвердити у Міністерстві юстиції наказ Міністерства праці та соціальної політики України №222 від 4 вересня 2000 року «Методика розрахунку чисельності окремих категорій працівників на основі норм з праці» [121] або розробити нову методику розрахунку чисельності окремих категорій працівників на основі норм праці та підготувати наказ Міністерства освіти і науки щодо нормативів методистів, лаборантів, інженерно-технічних, фінансово-економічних та інших працівників закладів вищої освіти.

Розрахунок витрат на виплату заробітної плати (фонд заробітної плати) необхідно здійснювати на основі планової потреби чисельності працівників ЗВО та структури самої заробітної плати з урахуванням розмірів оплати праці за посадовими окладами, обов'язкові доплати і надбавки, виплати на оздоровлення науково-педагогічним та педагогічним працівникам, щорічну грошову винагороду педагогічним працівникам, надбавки стимулюючого характеру, коефіцієнт підвищення заробітної плати з 1 січня планового року, передбачений законом про Державний бюджет на відповідний рік.

Посадові оклади (тарифні ставки), а також перелік і розмір доплат та надбавок обов'язкового характеру визначаються: постановою КМУ від 30.08.2002 р. № 1298 «Про оплату праці працівників на основі Єдиної тарифної сітки розрядів і коефіцієнтів з оплати праці працівників установ, закладів та організацій окремих галузей бюджетної сфери» [227] та наказом МОН України від 26.09.2005 № 557 «Про впорядкування умов оплати праці та затвердження схем тарифних

розрядів працівників навчальних закладів, установ освіти та наукових установ» [179].

У випадку, якщо заробітна плата спеціалістів, робітників менше мінімальної заробітної плати, передбаченої законом про Державний бюджет на плановий рік, місячний фонд вказаних працівників обраховується шляхом множення кількості таких працівників на розмір мінімальної заробітної плати на 1 січня поточного року, що передбачено частиною четвертою ст. 3<sup>1</sup> закону України «Про оплату праці» [226].

Виплати на оздоровлення науково-педагогічним та педагогічним працівникам, щорічної грошової винагороди педагогічним працівникам визначаються згідно статті 57 закону України від 05.09.2017 № 2145-VIII «Про освіту» [229] та регулюються постановою КМУ від 31 січня 2001 р. № 78 «Про реалізацію окремих положень частини першої статті 57 Закону України «Про освіту», частини першої статті 25 Закону України «Про загальну середню освіту», частини другої статті 18 і частини першої статті 22 Закону України «Про позашкільну освіту» [234].

По КЕКВ 2120 «Нарахування на оплату праці» здійснюється розрахунок нарахування на фонд оплати праці. Відповідно до закону України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» від 08.07.2010 р. №2464-VI [219] роботодавці зобов'язані на суму нарахованої заробітної плати за видами виплат, які включають основну та додаткову заробітну плату, нараховувати та сплачувати єдиний соціальний внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, який встановлено на рівні 22% від фонду оплати праці.

По КЕКВ 2210 «Предмети, матеріали, обладнання та інвентар» планується розмір витрат на придбання предметів, матеріалів, малоцінних та швидкозношуваних предметів, інструментів, обладнання та інших необоротних матеріальних активів (далі — ІНМА), термін експлуатації яких не перевищує 365 календарних днів та вартість яких без податку на додану вартість не перевищує 6000 гривень (відповідно до пп. 14.1.138 п. 14.1 ст. 14 Податкового кодексу [170]).

До них, відповідно до Інструкції №333, належить придбання: канцелярського, креслярського, письмового приладдя, паперу, бланків, конвертів, марок для відправки службової кореспонденції тощо; матеріалів, будівельних матеріалів, обладнання, інвентарю та інструментів для господарської діяльності, а також для благоустрою території; пально-мастильних матеріалів, талонів, смарт-карт та придбання запчастин до транспортних засобів; комп'ютерної техніки, оргтехніки та витратних матеріалів для них; придбання та виготовлення меблів (столів, стільців, шаф, тумбочок тощо), жалюзі, ролетів, металевих ґрат, віконних та дверних блоків тощо для загальновиробничих потреб; придбання або передплата періодичних, довідкових, інформаційних видань, в т. ч. електронних, придбання та виготовлення підручників та книг; тощо [187].

При плануванні розміру витрат на придбання ІНМА враховуються їх залишки на кінець періоду, кількість, що підлягає списанню в поточному періоді та пропозиції структурних підрозділів закладу вищої освіти щодо забезпечення конкретними видами предметів, матеріалів, малоцінних та швидкозношуваних предметів, оновлення складу конкретних об'єктів з обґрунтуванням необхідності придбання, кількості, номенклатури та ціни (з урахуванням норм постанови КМУ від 4 квітня 2001 р. № 332 [180]).

По КЕКВ 2240 «Оплата послуг (крім комунальних)» плануються витрати на оплату послуг сторонніх організацій, що залучаються закладами вищої освіти для виконання обов'язкових видів робіт, які не можуть бути виконані штатними працівниками і які повинні бути здійснені кваліфікованими фахівцями сторонніх організацій (витрати на обслуговування освітнього процесу, утримання, експлуатацію, ремонт, технічне обслуговування основних засобів та інших необоротних малоцінних активів). При плануванні витрат по даному коду необхідно розмежувати розрахунок на дві складові: послуги обов'язкового характеру (оплата послуг телефонного зв'язку; плата за послуги інтернет-провайдерів; оплата послуг із вивезення відходів; тощо), які можуть ґрунтуватися на фактичних видатках минулого періоду, та послуги за потребою (проведення ремонту обладнання, приміщень тощо), які повинні визначатися реальною

потребою структурного підрозділу з детальним обґрунтуванням необхідності у здійсненні таких витрат із зазначенням технічної характеристики об'єкту, причин проведення ремонту згідно дефектного акту, прогнозованої вартості послуги відповідно до проектно-кошторисної документації тощо.

По КЕКВ 2250 «Видатки на відрядження» плануються витрати на відрядження по двох критеріях: в межах України та за кордон. Чіткий розмір потреби коштів на відрядження важко спрогнозувати в повному розмірі на весь період, оскільки в процесі освітньої, наукової та господарської діяльності виникають заходи та події на які учасники освітнього процесу повинні бути відряджені (участь студентів в змаганнях та конкурсах, отримання запрошення на конференцію чи семінар, службові відрядження керівного складу закладу вищої освіти, тощо). З огляду на зазначене, при плануванні витрат на відрядження доцільно враховувати фактичні видатки минулого періоду та заздалегідь заплановані відрядження на наступний період з урахуванням кількості та тривалості відряджень, їх маршрутів, виду проїзду, вартості та тривалості проживання, розміру добових витрат, при цьому дотримуючись граничних норм витрат, що визначені постановою КМУ від 2 лютого 2011 року №98 [237].

По КЕКВ 2270 «Оплата комунальних послуг та енергоносіїв» плануються витрати на оплату послуг теплопостачання, електроенергії (освітлення), водопостачання, водовідведення, природного газу та інших енергоносіїв згідно натуральних показників споживання кожного виду комунальних послуг за попередній період та діючих тарифів в поточному періоді з урахуванням коригуючого коефіцієнту на збільшення тарифів.

По КЕКВ 2800 «Інші поточні видатки», заклад вищої освіти планує витрати на сплату податків та зборів, обов'язкових платежів до бюджету, що передбачені нормами чинного законодавства. Так, наприклад, розмір зобов'язань з податку на додану вартість визначається виходячи з суми планових доходів від надання послуг, які підлягають оподаткуванню податком на додану вартість за ставкою 20% (розділ V Податкового кодексу України). Зобов'язання з екологічного податку визначаються виходячи з фактичних обсягів викидів у атмосферне

повітря (розділ VIII Податкового кодексу України [170]). Планування витрат на отримання ліцензій [188] та акредитацію [199] здійснюється відповідно до наявної кількості спеціальностей, що повинні пройти акредитацію та намірів закладу вищої освіти розширити освітню діяльність шляхом започаткування провадження освітньої діяльності за новою спеціальністю чи за іншим рівнем вищої освіти; збільшення ліцензованого обсягу; започаткування провадження освітньої діяльності з метою підготовки іноземців та осіб без громадянства за спеціальністю. Відповідно до закону України «Про професійні спілки, їх права та гарантії діяльності» від 15.09.1999р. №1045-XIV [232] (стаття 44) роботодавці зобов'язані проводити відрахування грошових коштів профспілковим організаціям на культурно-масову та фізкультурну роботу, що також планується закладом вищої освіти по КЕКВ 2800 «Інші поточні видатки» в обсязі не менше 0,3% від планового фонду оплати праці.

При плануванні капітальних витрат (КЕКВ 3000 «Капітальні видатки») необхідно розробити обґрунтування щодо необхідності їх проведення та забезпечити наявність кошторисних призначень для їх виконання. Розрахунок витрат на придбання обладнання і предметів довгострокового користування, термін експлуатації яких перевищує 365 днів та вартість яких без податку на додану вартість перевищує 6000 гривень (відповідно до пп. 14.1.138 п. 14.1 ст. 14 Податкового кодексу [170]) повинен визначатися на обґрунтованій потребі в його придбанні, виходячи з існуючих норм забезпечення, фактичної наявності, терміну служби обладнання та його вартості і очікуваного ефекту від їх оновлення.

Розрахунок витрат на здійснення капітальних робіт повинен базуватись на детальному обґрунтуванні необхідності у проведенні капітального ремонту із зазначенням технічної характеристики об'єкту, причин проведення капітального ремонту згідно дефектного акту, прогнозованої вартості робіт відповідно до проектно-кошторисної документації, локального кошторису та інших документів. Особливу увагу, при віднесенні певних видів робіт до капітальних, необхідно звернути на Примірний перелік послуг з утримання будинків і споруд та

прибудинкових територій та послуг з ремонту приміщень, будинків, споруд №150 [206].

Враховуючи методологію бюджетування та досліджені теоретико-методичні засади формування бюджетів, розроблено форми бюджетів кафедри, деканату, факультету або інституту, відділу аспірантури та докторантури, структурного підрозділу ЗВО (додатки К.1-К.3). Вочевидь, основним центром відповідальності, який забезпечує організацію формування дохідної частини бюджету закладу є факультет, а безпосередньо формує дохідну частину бюджету – кафедра. Статтею 33 закону України «Про вищу освіту» визначено, що «кафедра - це базовий структурний підрозділ закладу вищої освіти державної (комунальної) форми власності (його філій, інститутів, факультетів), що провадить освітню, методичну та/або наукову діяльність за певною спеціальністю (спеціалізацією) чи міжгалузевою групою спеціальностей....» [177]. Тобто, саме кафедра, що виступає ініціатором впровадження в освітню діяльність ЗВО певної спеціальності (спеціалізації), розробляє навчальні плани та програми для певної спеціальності (спеціалізації), здійснює підготовку фахівців за певною спеціальністю (спеціалізацією), проходить акредитацію певної спеціальності (спеціалізації), - являється джерелом доходів ЗВО. Кафедри (не менш як три) об'єднуються і формують факультет, який в сукупності забезпечує підготовку не менше 200 здобувачів вищої освіти денної форми навчання, який координує роботу та управляє діяльністю кафедр. З огляду на зазначене, факультет являється узагальнюючим центром відповідальності по формуванню дохідної частини бюджету декількома кафедрами.

Необхідно відзначити, що в ЗВО існують кафедри, які безпосередньо доходу не отримують – невипускові кафедри, а які відповідають за виконання певної компоненти (частини) освітньої програми з навчальних дисциплін природничо-наукового або соціально-гуманітарного спрямування (кафедри фундаментальної підготовки та професійної підготовки). Проте, невипускові кафедри забезпечують можливості отримання доходу для інших кафедр і



факультетів шляхом предметного наповнення та комплексного виконання освітньої програми.

Процес окресленого планування та формування бюджетів для центрів відповідальності та закладу в цілому на наступний плановий рік повинен розпочинатися наприкінці поточного фінансового року після затвердження Закону «Про Державний бюджет» на відповідний плановий рік. За рішенням керівника ЗВО формування бюджетів може бути покладено на фінансово-економічний відділ за участю керівників структурних підрозділів, які повинні нести персональну відповідальність за економічну обґрунтованість визначених показників бюджету їхнього структурного підрозділу, за повноту та своєчасність формування дохідної частини бюджету, за цільове та раціональне використання фінансових ресурсів.

Бюджет центру відповідальності розглядається трудовим колективом підрозділу, узгоджується з проректором відповідного напрямку діяльності і подається на затвердження керівнику ЗВО. Далі він розглядається ректоратом і виноситься на затвердження вченої ради до закінчення поточного фінансового року.

Проведення контролю та аналізу дотримання показників виконання бюджетів може бути покладено на проректора з економічних питань, відділ внутрішнього аудиту чи контролю, фінансово-економічний відділ залежно від організаційної структури ЗВО та розподілу посадових обов'язків і повноважень. Поточне коригування бюджетів центрів відповідальності та, відповідно, бюджету в цілому здійснюється ректоратом закладу вищої освіти за наявності обґрунтованої потреби щодо внесення змін керівником підрозділу.

Періодична (щомісячна, щоквартальна) управлінська звітність з виконання бюджету за рішенням керівника закладу може готуватися відділом внутрішнього аудиту чи контролю, фінансово-економічним відділом та доводитись до відома ректорату. Підсумковий звіт про виконання бюджету ЗВО за фінансовий рік виноситься керівником закладу на вчену раду. Прийняття оперативних та стратегічних рішень за результатами бюджетування повинно здійснюватися

безпосередньо керівником та ректоратом закладу в контексті відповідності основним цілям і завданням розвитку ЗВО.

## РОЗДІЛ 5

### ОБЛІК ВИТРАТ НА НАДАННЯ ОСВІТНІХ ПОСЛУГ ТА КАЛЬКУЛЮВАННЯ ЇХ СОБІВАРТОСТІ

#### 5.1. **Методологія управлінського обліку витрат у ЗВО та розроблення методичних положень з організації та методики його проведення**

Питання методології управлінського обліку суб'єктів державного сектору, методичних положень з організації та методики його проведення не регламентовано нормативно-правовим полем та належить до компетенції керівника і головного бухгалтера суб'єкта господарювання, що зумовлено це законодавчим трактуванням управлінського обліку як внутрішньо-господарського. Однак, з метою уніфікації концептуальних засад організації та впровадження управлінського обліку і формування єдиного підходу до порядку його ведення суб'єктами державного сектору, головним розпорядникам бюджетних коштів доцільно було б забезпечити методологічне керівництво управлінським обліком через розроблення галузевих методичних рекомендацій з управлінського обліку, які б врахували особливості діяльності відомчих установ та організацій і цілі розвитку відповідної галузі.

Як показало дослідження основними методологічними підходами до організації управлінського обліку суб'єктів державного сектору є наступні:

1. За формою організації: централізований підхід – управлінський облік здійснюється єдиним обліково-аналітичним структурним підрозділом під керівництвом відповідальної особи за його впровадження, ведення і формування управлінської звітності; децентралізований підхід – ведення управлінського обліку і формування управлінської звітності належить до компетенції працівників різних структурних підрозділів (фінансово-економічного, бухгалтерського обліку, економічного аналізу, контролю);

2. За способом охоплення об'єктів: комплексний підхід – система управлінського обліку включає всі об'єкти управління та передбачає повне

інформаційне забезпечення запитів кожного з рівнів менеджменту; частковий підхід – система управлінського обліку включає лише окремі об'єкти відповідно до попередньо визначених інформаційних потреб управління.

3. За способом організації: індивідуальний підхід – побудова управлінського обліку здійснюється окремо, незалежно від фінансового обліку; інтегрований підхід – агрегування управлінського обліку з уже функціонуючою системою фінансового обліку.

Основним аргументом на користь вибору комплексного підходу до побудови системи управлінського обліку служить всебічне охоплення об'єктів бухгалтерського обліку і крім того об'єктів в розрізі видів діяльності, центрів відповідальності, програм, проектів, ресурсів (фінансових, трудових, матеріальних), видів доходів та витрат, що сприяє повному інформаційному забезпеченню потреб кожного з рівнів управління.

Ключовими детермінантами обґрунтування вибору централізованої та інтегрованої системи управлінського обліку виступають: наявність численних ділянок перетину управлінського обліку і його інформаційної бази з фінансовим обліком та звітністю ЗВО; вплив бюджетного законодавства та перманентність дефіциту фінансових ресурсів, які обмежують можливість залучення додаткового числа кваліфікованих фахівців та їх належного матеріального забезпечення для створення індивідуальної системи управлінського обліку; відсутність дублювання господарських операцій і здійснення аналогічних видів робіт; генерування інформаційного масиву даних для потреб управління єдиною системою обліку.

У підсумку, інтеграція систем фінансового та управлінського обліку забезпечить ЗВО наступні переваги:

- виключається необхідність повторного введення даних і відомостей по одних і тих же господарських операціях для потреб різних систем обліку;
- підвищується рівень достовірності управлінської інформації за рахунок одноразового введення даних, що сприяє мінімізації кількості помилок;
- забезпечується економія фінансових, трудових та матеріальних ресурсів через відсутність необхідності в утриманні додаткової кількості штатних

одиниць для одночасного ведення різних видів і систем обліку та звітності;

- забезпечується оптимізація документообігу;
- формується наявність єдиного інформаційного простору для продукування запитуваної інформації;
- зростає оперативність надання релевантної інформації керівнику ЗВО та його підрозділів, що забезпечує ефективність прийняття економічно обґрунтованих, тактично та стратегічно виважених управлінських рішень.

При цьому, необхідно модернізувати наявну систему бухгалтерського обліку під потреби управлінського обліку, включаючи оптимізацію системи рахунків, запровадження додаткових аналітичних показників, статей і підстатей класифікації господарських операцій. Такий «апгрейд» системи бухгалтерського обліку дозволить деталізувати аналітичний апарат фінансового обліку з метою отримання необхідної для управлінського обліку інформації та забезпечить їх гармонізацію і відповідність показників.

Важливою умовою процесу впровадження управлінського обліку суб'єктами державного сектору є його регламентне забезпечення, яке реалізується через підготовку Порядку організації та ведення управлінського обліку.

Порядок організації та ведення управлінського обліку являється ключовим методологічним документом з впровадження управлінського обліку. Його структура для ЗВО має бути такою:

I. Загальна частина (визначення форм та способів організації, принципів побудови управлінського обліку; вибір суб'єктів та об'єктів управлінського обліку; моделювання структури ЗВО в розрізі центрів відповідальності для реалізації цілей бюджетування; класифікація доходів і витрат, обґрунтування бази розподілу загальноновиробничих витрат; визначення методу калькулювання повної собівартості державних послуг).

II. Організація управлінського обліку, якою встановлюються:

- вимоги до документообігу та його графік;
- план рахунків управлінського обліку;
- встановлення критеріїв та умов віднесення витрат до прямих або

загальновиробничих;

- механізм розподілу загальновиробничих витрат між об'єктами обліку;
- вимоги до управлінської звітності та рівень деталізації аналітичних даних і т.д.

Частина II. Методичні аспекти управлінського обліку:

- вибір і вдосконалення складу реєстрів аналітичного обліку;
- механізм формування показників та виконання бюджету ЗВО та центрів відповідальності;
- порядок управлінського синтетичного та аналітичного обліку доходів і витрат;
- механізм формування повної собівартості освітніх послуг;
- порядок представлення форм управлінської звітності, а також іншої оперативної інформації для потреб аналізу, контролю та управління (сукупність звітів, що включають весь перелік необхідної інформації з заданим рівнем деталізації).

Впровадження в практику ЗВО зазначеного Порядку організації та ведення управлінського обліку забезпечить систематизацію та уніфікацію концептуальних позицій організації та методики управлінського обліку ЗВО: визначення організаційної форми управлінського обліку, встановлення базових правил та принципів управлінського обліку, формування механізму документального оформлення процесу управлінського обліку, вибір підходів до структури витрат та побудови підсистеми рахунків/субрахунків управлінського обліку тощо.

Оскільки методичні засади ведення управлінського обліку ґрунтуються на технології фінансового обліку, то одним із визначальних питань ефективного впровадження управлінського обліку в сферу діяльності суб'єктів державного сектору є побудова синтетичного та аналітичного обліку з урахуванням норм діючого законодавства та деталізацією інформації для потреб управління.

Найбільш поширеним серед пропозицій науковців способом забезпечення обліково-аналітичною інформацією вимог менеджменту являється відкриття аналітичних субрахунків обліку господарських операцій для кожного підрозділу,

проте такий підхід не враховує структуру і специфіку діяльності суб'єктів державного сектору, зокрема закладів вищої освіти.

При умові відкриття аналітичних субрахунків обліку для кожного структурного підрозділу - центру відповідальності (інститути, факультети, деканати, кафедри, лабораторії; бібліотека, спортивний комплекс, гуртожитки, адміністративно-господарські підрозділи, видавничі відділи і т.д.) відповідно до Порядку застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі (далі – Порядок застосування плану рахунків БОДС) повинно здійснюватися щонайменше в межах чотирьох класів 2 «Фінансові активи» (рахунок 21 «Поточна дебіторська заборгованість» та рахунок 23 «Грошові кошти на рахунках» – для нарахування плати та визначення сум заборгованостей з оплати послуг), 6 «Зобов'язання» (рахунок 62 «Розрахунки за товари, роботи, послуги – «для відображення інформації щодо розрахунків із замовниками, постачальниками, підрядниками) 7 «Доходи» – для відображення нарахованих сум доходів і 8 «Витрати» – для відображення розміру фактичних (понесених) витрат.

Враховуючи те, що, наприклад, структура КНУ імені Тараса Шевченка налічує 13 факультетів, 9 інститутів та 187 кафедр, структура НТУУ «КПІ імені Ігоря Сікорського» налічує 18 факультетів, 9 інститутів та 131 кафедру, структура ДВНЗ «КНЕУ імені Вадима Гетьмана» налічує 6 факультетів, 4 інститути та 56 кафедр, а крім того ще існує достатньо великий перелік інших структурних підрозділів управлінського та господарського спрямування, важко уявити якого розміру має бути план рахунків, якщо відкривати субрахунки для кожного структурного підрозділу.

З огляду на зазначене, відкриття аналітичних субрахунків обліку доходів і витрат для кожного структурного підрозділу (центру відповідальності) ЗВО вважаємо не доцільним, адже такий підхід передбачає наявність надзвичайно розгалуженої мережі субрахунків (приблизно від 200 до 700 субрахунків різного порядку лише до одного рахунку) з різними підсистемами аналітичних даних, що ускладнює процес їх опрацювання (відображення господарських операцій на субрахунках) та узагальнення даних при підготовці поточної інформації, побудові

аналітичних звітів, з метою аналізу та контролю, формування фінансової та бюджетної звітності закладу в цілому.

При побудові системи управлінського обліку витрат, необхідно враховувати вимоги НП(С)БОДС 135 «Витрати» [143], який передбачає **розподіл** витрат на прямі і загальновиробничі та визначає механізм їх впливу на собівартість продукції, робіт, послуг (табл. 5.1).

Таблиця 5.1 – Структура собівартості державних (освітніх) послуг та класифікація витрат згідно НП(С)БОДС 135 «Витрати»

| Вид собівартості        |  | Структура собівартості                         | Вид витрат                |
|-------------------------|--|--|---------------------------|
| Собівартість реалізації | Виробнича собівартість                           | Прямі витрати на оплату праці                  | Прямі витрати             |
|                         |  | Прямі матеріальні витрати                      |                           |
|                         |  | Інші прямі витрати                             |                           |
|                         |  | Змінні загальновиробничі витрати               | Загальновиробничі витрати |
|                         |  | Постійні розподілені загальновиробничі витрати |                           |
|                         | Нерозподілені постійні загальновиробничі витрати |  |                           |
|                         | Наднормативні виробничі витрати                  |  |                           |

*Сформовано авторами на основі [143]*

Чинний План рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі [198] (далі – План рахунків БОДС) не враховує норми НП(С)БОДС 135 «Витрати» [143] щодо відображення господарських операцій з обліку витрат, які:

–безпосередньо включаються до виробничої собівартості послуг (прямі витрати);

–включаються до виробничої собівартості послуг після попереднього розподілу з використанням бази розподілу (змінні та постійні розподілені загальновиробничі витрати);

–включаються до собівартості реалізованих послуг після попереднього розподілу з використанням бази розподілу (постійні нерозподілені загальновиробничі витрати).

Вочевидь, концептуальні засади НП(С)БОДС 135 «Витрати» в контексті поділу витрат на прямі і загальновиробничі не узгоджуються з методологією плану рахунків бухгалтерського обліку державного сектору (далі – план рахунків)



та порядку застосування плану рахунків, якими не передбачено окремих рахунків для обліку прямих витрат та рахунку для обліку загальновиробничих витрат. Зазначене не дає змоги визначити та відобразити облікову собівартість (як виробничу так і собівартість реалізації) за допомогою рахунків бухгалтерського обліку, оскільки облік витрат (прямих і загальновиробничих) здійснюється сумарно на ідентичних рахунках відповідно до сутності та економічного змісту витрат (рис. 5.1).



Рис. 5.1. Локація інформації про витрати суб'єктів державного сектору на рахунках бухгалтерського облік

Побудовано авторами

Це свідчить про те, що на сучасному етапі регламентації бухгалтерського

обліку суб'єктів державного сектору, формування показника собівартості державних (освітніх) послуг може відбуватися лише в системі управлінського обліку.

Поглиблене дослідження НП(С)БОДС 135 «Витрати» [143] та Порядку застосування плану рахунків [198] засвідчило наявність взаємозв'язку та ідентичність рахунків для обліку витрат за елементами витрат (рис. 5.2). При цьому План рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі [198] абсолютно не адаптований до визначеної НП(С)БОДС 135 «Витрати» [143] структури собівартості (прямі та загальновиробничі витрати) та унеможливорює формування та відображення фактичної (облікової) собівартості на рахунках бухгалтерського обліку (табл. 5.2).



Рис 5.2. Взаємозв'язок та ідентичність рахунків для обліку витрат з елементами витрат

*Побудовано авторами*

Таблиця 5.2 – Формування інформації про собівартість освітніх послуг на

## основі рахунків бухгалтерського обліку, елементів витрат та КЕКВ

| НП(С)БОДС 135 «Витрати»       |                                  | План рахунків БОДС   | Інструкція №333 [187]  |
|-------------------------------|----------------------------------|--|--|
| Складові собівартості         | Елементи витрат                  | Рахунки бухгалтерського обліку   | КЕКВ   |
| Прямі витрати на оплату праці | Оплата праці                     | 8111 «Витрати на оплату праці»   | 2111 «Заробітна плата»   |
| Прямі матеріальні витрати     | Матеріальні витрати              | 8113 «Матеріальні витрати»   | 2210 «Предмети, матеріали, обладнання та інвентар»                             |
| Інші прямі витрати            | Відрахування на соціальні заходи | 8112 «Відрахування на соціальні заходи»  | 2120 «Нарахування на оплату праці»   |
|                               | Матеріальні витрати              | 8113 «Матеріальні витрати»   | 2240 «Оплата послуг (крім комунальних)»  |
|                               | Інші витрати                     | 8411 «Інші витрати за обмінними операціями»  | 2250 «Видатки на відрядження»  |
|                               |                                  | 8115 «Інші витрати»<br>8511 «Витрати за необмінними операціями»  | 2800 «Інші поточні видатки»  |
|                               | Амортизація                      | 8114 «Амортизація»   | 3000 «Капітальні видатки» / 2210 «Предмети, матеріали, обладнання та інвентар» |
| Загальновиробничі витрати     | Оплата праці                     | 8111 «Витрати на оплату праці»   | 2111 «Заробітна плата»   |
|                               | Відрахування на соціальні заходи | 8112 «Відрахування на соціальні заходи»  | 2120 «Нарахування на оплату праці»   |
|                               | Матеріальні витрати              | 8113 «Матеріальні витрати»   | 2210 «Предмети, матеріали, обладнання та інвентар»                             |
|                               |                                  |  | 2240 «Оплата послуг (крім комунальних)»  |
|                               |                                  |  | 2270 «Оплата комунальних послуг та енергоносіїв»                               |
|                               | Амортизація                      | 8114 «Амортизація»   | 3000 «Капітальні видатки» / 2210 «Предмети, матеріали, обладнання та інвентар» |
|                               | Інші витрати                     | 8411 «Інші витрати за обмінними операціями»<br>8115 «Інші витрати»<br>8511 «Витрати за необмінними операціями» | 2250 «Видатки на відрядження»  |
| 2800 «Інші поточні видатки»   |                                  |  |  |

Сформовано авторами на основі [143, 198, 187]

Вочевидь, існує певна методологічна неузгодженість в нормативно-правовому забезпеченні обліку витрат суб'єктів державного сектору в контексті

«котлового» обліку прямих і загальновиробничих витрат на рахунках бухгалтерського обліку відповідно до економічної суті витрат. Такий стан системи бухгалтерського обліку не дає змоги генерувати інформацію про облікову собівартість за допомогою рахунків бухгалтерського обліку. Інформація про виробничу собівартість, яка включає прямі витрати, змінні та постійні розподілені загальновиробничі витрати, а також про собівартість реалізації товарів, робіт, послуг може формуватися лише в системі управлінського обліку.

Враховуючи зазначене, вважаємо, що План рахунків потребує адаптації до вимог НП(С)БОДС 135 «Витрати». Вирішення окресленої проблеми можливе через законодавче регламентування порядку використання рахунку для обліку загальновиробничих витрат та обґрунтування механізму розподілу загальновиробничих витрат з урахуванням галузевих особливостей щодо поділу витрат на постійні і змінні. При цьому облік прямих витрат може здійснюватися на вже існуючих рахунках бухгалтерського обліку. Однак, такий підхід до побудови системи рахунків змінить методологію та методику планування, обліку витрат і калькулювання собівартості освітніх послуг, і, водночас, відповідатиме концептуальним засадам НП(С)БОДС 135 «Витрати».

До внесення змін в План рахунків та запровадження рахунку для обліку загальновиробничих витрат, облік прямих і загальновиробничих витрат ЗВО повинен вестися на окремих субрахунках робочого Плану рахунків бухгалтерського та управлінського обліку ЗВО. Для цього необхідно до рахунку з обліку витрат загального фонду 801 «Витрати розпорядників бюджетних коштів на виконання бюджетних програм» та до рахунку з обліку витрат спеціального фонду 811 «Витрати розпорядників бюджетних коштів на виготовлення продукції (надання послуг, виконання робіт)» за відповідними рахунками другого порядку:

8011, 8111 «Витрати на оплату праці»;

8012, 8112 «Відрахування на соціальні заходи»;

8013, 8113 «Матеріальні витрати»;

8014, 8114 «Амортизація»;

8115 «Інші витрати», відкрити по два субрахунки *n*-го порядку для

розподілу витрат на прямі і загальновиробничі.

В іншому випадку прямі та загальновиробничі витрати суб'єкта державного сектору та його підрозділів будуть відображатися загальною сумою, наприклад, заробітна плата науково-педагогічних працівників (прямі витрати) та інших працівників (лаборантів, прибиральниць, бібліотекарів та інших), які є загальновиробничими витратами, відобразиться на рахунку 8011, 8111 «Витрати на оплату праці» котловим методом, що унеможливить реалізацію норм НП(С)БОДС 135 «Витрати» в контексті формування структури собівартості та розподілу загальновиробничих витрат.

При цьому, аналітична підсистема субрахунків обліку повинна формувати інформаційний масив даних в розрізі структурних підрозділів (центрів відповідальності), КЕКВ та видів послуг і забезпечувати релевантність інформації для розподілу загальновиробничих витрат між видами послуг, а для ЗВО крім того між формами навчання, рівнями підготовки, спеціальностями/спеціалізаціями тощо.

Для забезпечення оперативного відображення надходження та витрачання коштів центрів відповідальності на рахунках обліку, можливості побудови аналітичних звітів та надання релевантної інформації за різними критеріями для потреб управління, доцільно запровадити і присвоїти аналітичні коди для кожного центру відповідальності. Це забезпечить наявність єдиного рахунку чи субрахунку в межах суб'єкта державного сектору (ЗВО) для відображення доходів, витрат, дебіторської та кредиторської заборгованостей з деталізацією інформації по центрам відповідальності, яким присвоєно аналітичні коди, а також сприятиме оперативності підготовки обліково-аналітичної інформації для потреб управління.

Крім того, управлінський облік повинен забезпечити формування фактичної (облікової) вартості підготовки студента, слухача, аспіранта, докторанта. Це визначає пріоритетність створення системи аналітичних кодів для спеціальностей та/або спеціалізацій. Такими аналітичними кодами для спеціальностей можуть бути коди спеціальностей, за якими здійснюється підготовка фахівців відповідно до постанови КМУ від 29.04.2015 р. №266 «Про затвердження переліку галузей

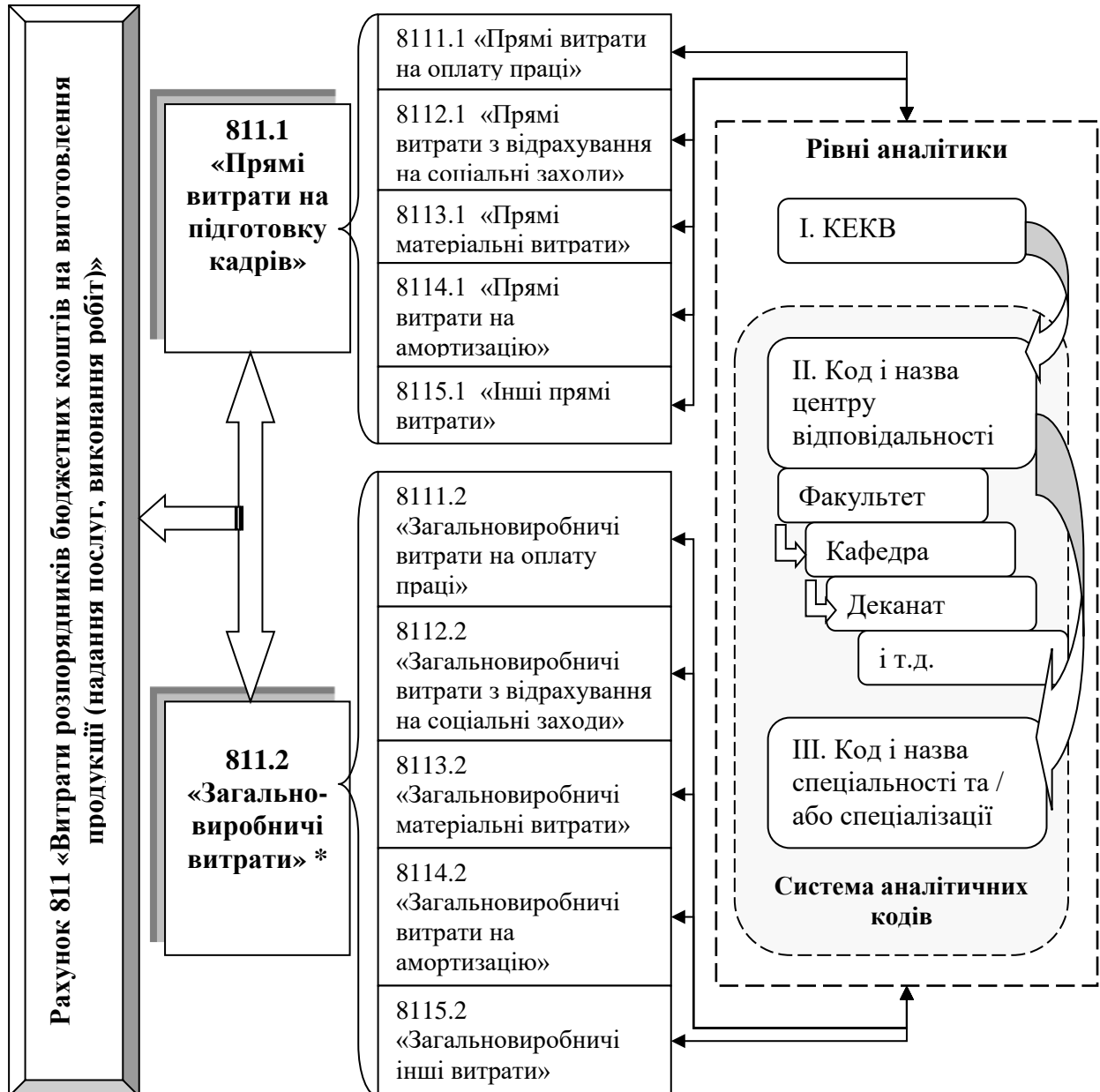
знань і спеціальностей, за якими здійснюється підготовка здобувачів вищої освіти» [195]. Формування аналітичних кодів для спеціалізацій доцільно здійснювати на основі деталізації кодів спеціальностей, що забезпечить отримання достовірної інформації про фактичну собівартість освітньої послуги.

Система кодів повинна бути побудована таким чином, щоб забезпечити взаємозв'язок управлінського і фінансового обліку та бюджетування. Для цього необхідно створити уніфікований довідник аналітичних кодів, що присвоєні кожному центру відповідальності з урахуванням ієрархії організаційної структури суб'єктів державного сектору. При цьому, вважаємо, що облік доходів і витрат ЗВО доцільно вести в розрізі видів діяльності (освітня, додаткова (господарська), оренда, реалізація мана), що відповідатиме структурі і змісту переліку груп надходжень спеціального фонду закладу вищої освіти та напрямів їх використання, що визначені Бюджетним кодексом України [18].

На документах первинного обліку витрат обов'язково необхідно зазначити код (шифр) центру відповідальності та спеціальності або спеціалізації, що забезпечить універсальний підхід до ведення обліку за елементами витрат, статтями витрат і за об'єктами калькулювання. Первинні документи, що містять відомості про господарські операції та підтверджують їх здійснення, складаються в момент здійснення операцій, а якщо це неможливо - безпосередньо після їх закінчення. З метою достовірності відображення в бухгалтерському обліку витрат, що включаються у фактичну собівартість освітніх послуг, ЗВО забезпечують контроль за складанням первинних документів згідно з встановленим порядком.

Крім того, при формуванні системи аналітичних кодів для дотримання вимог НП(С)БОДС 135 «Витрати» [143], необхідно забезпечити дотримання класифікації витрат на прямі і загальновиробничі. Як уже зазначалося, для цього необхідно відкрити по два субрахунки *n*-го порядку для групування прямих і загальновиробничих витрат (рис. 5.3). При такому формуванні системи управлінського обліку робочий план рахунків бухгалтерського обліку на прикладі обліку витрат з підготовки кадрів (рахунок 811 «Витрати розпорядників бюджетних коштів на виготовлення продукції (надання послуг, виконання

робіт)») матиме деталізацію, що відображає додаток У.



\* Рахунок з субрахунками застосовуються ЗВО до законодавчого впровадження рахунку для обліку загально-виробничих витрат

Рис. 5.3. Модель побудови субрахунків з обліку витрат на надання освітніх послуг для потреб управлінського обліку та дотримання концептуальних засад НП(С)БОДС 135 «Витрати»

Побудовано авторами

Вочевидь, облік фактичних (понесених) витрат доцільно вести за певною спеціальністю/спеціалізацією та формою навчання. На документах первинного обліку витрат обов'язково зазначається код (шифр) спеціальності/спеціалізації, що забезпечує ведення обліку за елементами витрат, статтями витрат і об'єктами

калькулювання.

Прямі витрати визначаються і відносяться на окремі об'єкти обліку та включаються у фактичну собівартість освітніх послуг безпосередньо за прямими ознаками на підставі документів первинного обліку. Змінні та постійні загальновиробничі витрати щомісяця розподіляються пропорційно обраній базі розподілу, якою може бути пряма заробітна плата. Для окремого обліку постійних і змінних загальновиробничих витрат ЗВО можуть відкриватися рахунки (субрахунки) *n*-го порядку. Змінні загальновиробничі та постійні розподілені загальновиробничі витрати відносяться до виробничої собівартості, постійні нерозподілені загальновиробничі витрати відносяться до собівартості реалізації освітньої послуги відповідно до НП(С)БОДС 135 «Витрати». Аналітичний облік загальновиробничих витрат здійснюється за місцями їх виникнення (кафедрами, відділами, лабораторіями та іншими підрозділами) та за статтями (видами) витрат.

При цьому, до механізму розподілу загальновиробничих витрат формуються два підходи, що залежать від рівня деталізації системи аналітичних кодів:

1. Якщо система аналітичних кодів запроваджена лише для центрів відповідальності – загальновиробничі витрати, які віднесені до конкретної кафедри, факультету, інституту розподіляються між закріпленими за ними спеціальностями пропорційно обраній базі (наприклад, пряма заробітна плата). Решта загальновиробничих витрат (витрати інших структурних підрозділів) сумарно розподіляються пропорційно обраній базі (пряма заробітна плата) та включаються до собівартості послуг з урахуванням коефіцієнту розподілу.

2. Якщо система аналітичних кодів запроваджена для центрів відповідальності та для спеціальностей та/або спеціалізацій, за якими здійснюється підготовка фахівців – загальновиробничі витрати, які віднесені до конкретної кафедри, факультету, інституту, безпосередньо відносяться до вартості підготовки таких фахівців в розрізі спеціальностей та/або спеціалізацій. Решта загальновиробничих витрат розподіляється між іншими видами послуг. Такий підхід забезпечить високу точність визначення реальної фактичної



собівартості освітньої послуги в розрізі спеціальностей та/або спеціалізацій.

Запропонований варіант побудови управлінського обліку шляхом запровадження аналітичних кодів для центрів відповідальності та спеціальностей та/або спеціалізацій в межах єдиної структури субрахунків бухгалтерського обліку:

–забезпечить отримання релевантної інформації за різними ознаками для потреб управління, контролю та аналізу: розмір доходів і витрат ЗВО в розрізі коштів спеціального та загального фонду, видів послуг, центрів відповідальності та кодів економічної класифікації видатків;

–спрощує формування вибірки даних за центрами відповідальності, спеціальностями та/або спеціалізаціями, видами доходів і витрат та часовими періодами і т.д.;

–створить умови для дотримання норм НП(С)БОДС 135 «Витрати» щодо класифікації витрат на прямі і загальновиробничі, порядку їх обліку та розподілу загальновиробничих витрат між видами послуг (спеціальностями та/або спеціалізаціями);

–зменшить навантаження на працівників фінансового, бухгалтерського, аналітичного та відділу контролю при формуванні управлінської, фінансової та бюджетної звітності.

Крім того, необхідно унормувати затверджений порядок відображення на рахунках бухгалтерського обліку вартості витрат на оплату послуг сторонніх підприємств, вартості спожитих комунальних послуг та матеріальних витрат. Так, Порядком застосування плану рахунків [198] для обліку зазначених видів витрат передбачено один рахунок 8013(8113) «Матеріальні витрати», який за сутністю та змістом відповідає елементу витрат «Матеріальні витрати».

Листом МФУ від 30.12.2016 №31-11420-06-5/37851 «щодо використання в роботі рекомендацій зі співставлення субрахунків бухгалтерського обліку доходів та витрат з кодами бюджетної класифікації» [317] визначено, що до складу матеріальних витрат, які узагальнюються на рахунку 8013(8113) «Матеріальні витрати» належать господарські операції, що здійснюються ЗВО за трьома кодами економічної класифікації видатків: КЕКВ 2210 «Предмети, матеріали, обладнання

та інвентар» (відображається вартість придбання предметів, матеріалів тощо), КЕКВ 2240 «Оплата послуг (крім комунальних)» (відображається вартість витрат на оплату послуг, отриманих від сторонніх підприємств), КЕКВ 2270 «Оплата комунальних послуг та енергоносіїв» (відображається вартість спожитих комунальних послуг).

Враховуючи законодавче трактування дефініції «елемент витрат - сукупність економічно однорідних витрат» [143] доцільно було б внести зміни до НП(С)БОДС 135 «Витрати», Плану рахунків та Порядку застосування плану рахунків [198] і виділити зі складу елемента витрат «Матеріальні витрати» та рахунку бухгалтерського обліку 8013(8113) «Матеріальні витрати» окремі елементи витрат та окремі рахунки обліку для формування інформації про матеріальні витрати, витрати на оплату послуг, вартості спожитих комунальних послуг. Реалізація зазначеної пропозиції знайшла б своє узагальнення у відповідних рахунках та елементах витрат «Матеріальні витрати», «Витрати на оплату послуг», «Витрати на оплату комунальних послуг» (рис.5.4).

Такий підхід забезпечить відповідність напрямів використання державних фінансових ресурсів економічній сутності та цільовому призначенню здійснених витрат, забезпечить поглиблення інформативності даних обліку і звітності для потреб управління, а також сприятиме транспарентності спрямування бюджетних коштів не лише ЗВО, а й всіх суб'єктів державного сектора.

Крім того, існує методологічна неузгодженість щодо рахунку 8013(8113) «Матеріальні витрати» в Порядку застосування плану рахунків БОДС та Типовій кореспонденції субрахунків бухгалтерського обліку для відображення операцій з активами, капіталом та зобов'язаннями розпорядниками бюджетних коштів та державними цільовими фондами [186] (далі – Типова кореспонденція субрахунків), які затверджені одним наказом МФУ від 29.12.2015 р. №1219.

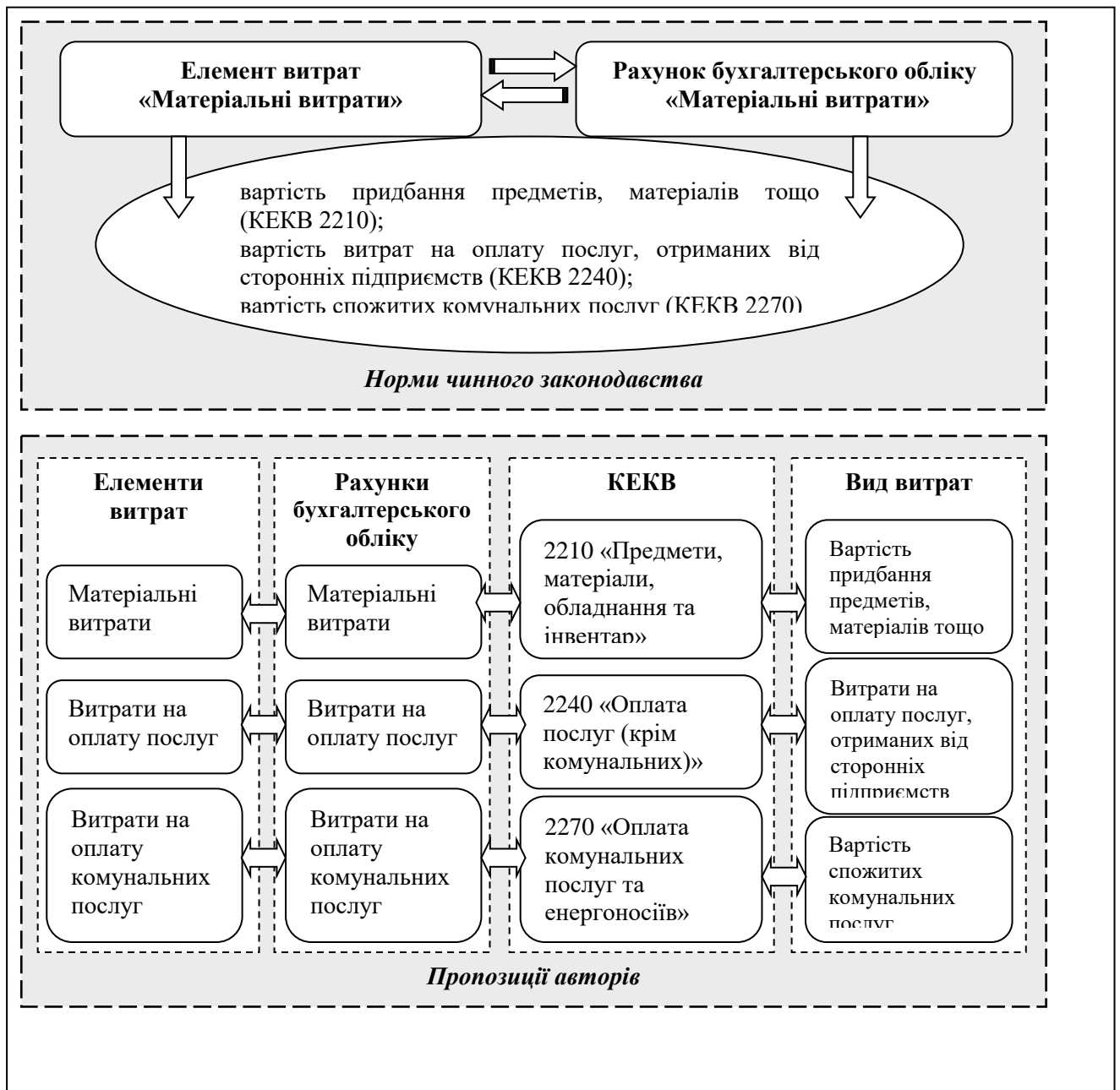


Рис. 5.4. Методологічні підходи до побудови обліку матеріальних витрат

*Побудовано авторами*

Так, в Порядку застосування плану рахунків при трактуванні характеристики рахунку для обліку матеріальних витрат 8013 (8113) «Матеріальні витрати» зазначається, що крім витрат на закупівлю предметів, матеріалів, медикаментів та перев'язувальних матеріалів, продуктів харчування, витрат на оплату послуг, отриманих від сторонніх підприємств, ведеться облік «витрат на придбання .... обладнання, інвентарю (крім капітальних витрат) ...». Однак, придбані обладнання та інвентар, які не належать за вартісними та строковими

критеріями до капітальних витрат, відображаються на рахунку 11 «Інші необоротні матеріальні активи». Згідно п.7. розділу IV «Амортизація основних засобів» НП(С)БОДС 121 «Основні засоби» [145] на інші необоротні матеріальні активи нараховується амортизація: 50% в місяці введення в експлуатацію та решта 50% первісної вартості – у місяці списання з балансу, сума якої і відноситься на витрати (рахунок 8014, 8114 «Амортизація») суб'єкта державного сектору згідно Типової кореспонденції субрахунків та того ж Порядку застосування плану рахунків. З огляду на зазначене, доходимо висновку, що не можуть відображатися на субрахунку 8013 (8113) «Матеріальні витрати» витрати з придбання обладнання та інвентарю, оскільки первісна вартість таких об'єктів включається до собівартості державних послуг шляхом нарахування амортизації. Вочевидь, Порядок застосування плану рахунків БОДС потребує внесення змін в частині характеристики субрахунку 8013 (8113) «Матеріальні витрати», що забезпечить методологічну єдність концептуальних засад Порядку застосування плану рахунків БОДС та Типової кореспонденції субрахунків, які затверджені одним наказом МФУ від 29.12.2015 р. №1219, і сприятиме удосконаленню методичного забезпечення бухгалтерського обліку в державному секторі для уніфікації технології обліку на практиці суб'єктів державного сектору.

Впровадження та побудова системи управлінського обліку передбачає також удосконалення програмних продуктів. Звичайно, на практиці ЗВО існують різні системи автоматизації обліку, однак вони не забезпечують в повній мірі всі вимоги, які стоять перед інформативністю обліку та звітності. Одним з головних завдань до програмного продукту має стати автоматичне формування звіту за кодом центру відповідальності, спеціальності та/або спеціалізації та вибірок за різними критеріями аналітичної інформації. Так, запровадження управлінського обліку в практику ЗВО потребує розширення функціональних можливостей існуючих автоматизованих систем ведення фінансового обліку.

## 5.2. Калькулювання собівартості освітніх послуг у ЗВО

Зміна парадигми управління використанням бюджетних коштів для впровадження середньострокового бюджетного планування та програмно-цільового методу, що відбувається в контексті реформування системи управління державними фінансами, передбачає перехід від механізму утримання суб'єктів державного сектору до фінансування якісних державних послуг та управління результатами. Ключова роль при цьому належить релевантній обліково-аналітичній інформації про витрати розпорядників бюджетних коштів з метою науково-економічного обґрунтування концепції формування собівартості державних послуг.

Сучасна методологія бюджетного процесу та управління державними фінансами не передбачають застосування собівартості державних послуг як конститутивного показника для розподілу бюджетних коштів та визначення обсягів фінансування суб'єктів державного сектору при впровадженні середньострокового бюджетного планування та програмно-цільового методу в бюджетному процесі.

Відсутність законодавчо визначеного порядку формування собівартості державних послуг суттєво знижує рівень прозорості формування бюджету та ускладнює процес бюджетного планування, унеможлиблює формування взаємозв'язку обсягів фінансування з результативними показниками затрат, продукту, якості та ефективності виконання відповідної бюджетної програми. Вочевидь, актуалізується питання законодавчого врегулювання порядку формування собівартості державних послуг, яка може бути ключовим показником визначення обсягів фінансування та повинна бути покладена в основу розрахунків формування бюджетів для забезпечення середньо та довгострокового бюджетного планування, а також стати складовою результативних показників фактичного виконання бюджетних програм при запровадженні програмно-цільового методу в бюджетному процесі, про що йшлося у першому розділі. При цьому, необхідно забезпечити інтеграцію норм національного положення (стандарту)

бухгалтерського обліку в державному секторі 135 «Витрати»[143] з механізмом бюджетного планування для визначення цілей державного фінансування, що дозволить встановити напрями використання державних фінансових ресурсів та здійснити оцінку їх розподілу: фінансування державних послуг (прямі витрати) чи утримання суб'єктів державного сектору (загальновиробничі витрати). Це сприятиме транспарентності напрямів використання та управління бюджетними коштами, забезпечить зв'язок між собівартістю державних послуг та ефективністю використання державних фінансів, встановить підходи до взаємоув'язки показників бюджетних програм та пріоритетів розвитку галузей і держави зокрема для реалізації засад бюджетного планування та програмно-цільового методу в бюджетному процесі.

Реалізація запровадження фінансування державних послуг з урахуванням показника собівартості повинна бути спрямована на забезпечення стандартизації та уніфікації підходів до визначення механізму планування і обліку витрат розпорядників бюджетних коштів та встановлювати базові принципи універсальної системи калькулювання собівартості державних послуг. Такий підхід визначить раціональний та ефективний механізм фінансування найбільш соціально та економічно значущих державних послуг як для потреб суспільства, так і національної економіки, посилить роль і відповідальність головних розпорядників бюджетних коштів в ефективному плануванні та забезпеченні відповідності результативних показників бюджетних програм досягненням галузевих стратегічних цілей та пріоритетам державної політики.

Проведений аналіз нормативно-правового поля діяльності розпорядників бюджетних коштів засвідчив відсутність законодавчого визначення поняття собівартості. Однак, дослідження літературних джерел з даної проблематики дозволяє констатувати існування різних наукових підходів щодо дефініції «собівартість» та її змістовного наповнення залежно від особливостей виробничої діяльності суб'єктів державного сектору. Вочевидь, виникає необхідність уточнення сутності цього терміну з урахуванням специфіки галузі освіти, яка полягає у такому:

- ✓ собівартість освітньої послуги – виражена в грошовій формі величина витрат ЗВО, пов'язаних з використанням запасів, основних засобів, нематеріальних активів, трудових ресурсів, а також інших витрат для надання освітньої послуги здобувачам освіти впродовж відповідного періоду навчання за спеціальністю та/або спеціалізацією, формою навчання та рівнем освіти. Собівартість освітньої послуги, як і будь якого результату виробничої діяльності, може бути плановою і фактичною;
- ✓ планова собівартість освітньої послуги – собівартість, що формується на підставі нормативних та/або економічно обґрунтованих розрахунків витрат ресурсів, необхідних у планованому періоді для надання освітньої послуги здобувачам освіти впродовж відповідного періоду навчання за спеціальністю та/або спеціалізацією, формою навчання та рівнем освіти;
- ✓ фактична собівартість освітньої послуги – собівартість, що включає понесені в поточному (звітному) році витрати на надання освітньої послуги здобувачам освіти впродовж відповідного періоду навчання за спеціальністю та/або спеціалізацією, формою навчання та рівнем освіти, відповідно до вимог національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі (далі – НП(С)БОДС).

Одне із завдань калькулювання собівартості освітніх послуг полягає в тому, щоб правильно розподілити витрати **за об'єктами** калькулювання, тобто віднести ці витрати на певну спеціальність та/або спеціалізацію, форму навчання, рівень освіти і кожного здобувача освіти в тій мірі, в якій вони відображають вартість використаних ресурсів відповідно до фактичного ступеня участі останніх в процесі надання освітньої послуги. Для вирішення даного завдання необхідно калькулювати собівартість освітніх послуг в розрізі спеціальностей та/або спеціалізацій, форм і термінів навчання. Вочевидь, об'єкт калькулювання можна запропонувати визначати як освітню послугу за певною спеціальністю та/або спеціалізацією, формою навчання та рівнем освіти, що надається здобувачу освіти впродовж відповідного періоду навчання.

Необхідність розподілу витрат зумовлена особливостями технології

освітнього процесу, які визначають наявність кількох об'єктів калькулювання. Це передбачає, що витрати повинні бути розподілені між спеціальностями та/або спеціалізаціями, формами і термінами підготовки в рамках освітньої діяльності.

Практика облікового процесу ЗВО свідчить, що об'єктом обліку витрат і калькулювання являються агреговані витрати від освітньої діяльності загалом, без виокремлення рівнів освіти, форм навчання, спеціальностей та спеціалізацій, а собівартість підготовки одного здобувача освіти визначається діленням сукупності витрат, понесених від провадження освітньої діяльності, на кількість здобувачів освіти. Даний спосіб прямого розрахунку доцільно використовувати у ЗВО, які надають освітні послуги за кількома спеціалізаціями, але в межах однієї спеціальності і форми навчання або за однією спеціальністю і декількома спеціалізаціями за різними рівнями освіти, в тому випадку, коли технічні можливості дозволяють забезпечити ведення обліку фактичних (понесених) витрат по кожному об'єкту калькулювання. Однак даний спосіб звужує аналітичну складову обліку витрат та нівелює рівень об'єктивності і достовірності розрахунку собівартості.

Калькулювання фактичної собівартості освітньої послуги в цілому по ЗВО без розподілу витрат в розрізі спеціальностей та/або спеціалізацій, форм навчання та рівнів освіти, без розподілу загальнопромислових витрат, більш простий і менш трудомісткий процес, але при цьому втрачається інформативна наповненість та контрольне значення обліку, не забезпечуються потреби управління релевантною інформацією для проведення аналізу собівартості і прийняття оперативних та стратегічних управлінських рішень.

Правильність вибору методів обліку витрат і калькулювання потребує дослідження їх сутності та призначення шляхом поглибленого аналізу наявних в теорії і практиці методів. Враховуючи галузеві особливості діяльності ЗВО та технологію освітнього процесу, які впливають на вибір і зміст методу калькулювання собівартості освітніх послуг, доцільно запропонувати його наступне трактування: сукупність способів і прийомів обчислення собівартості освітньої послуги за певною спеціальністю або спеціалізацією, формою навчання



та рівнем освіти. Обраний метод або їх комбінація мають забезпечувати можливість визначення та аналізу динаміки зміни розміру витрат ЗВО, здійснення оцінки рівня та структури витрат з метою їх оптимізації, формування економічно обґрунтованої собівартості, а також інтерпретації релевантної інформації для прийняття ефективних управлінських рішень.

Норми чинного законодавства в сфері освіти не регламентують питання вибору та застосування методів обліку витрат і калькулювання собівартості. Ці аспекти належать до компетенції керівника та головного бухгалтера ЗВО. Однак, економічно доцільним було б визначити універсальні підходи до обрання методу обліку витрат і калькулювання собівартості в межах головного розпорядника бюджетних коштів з урахуванням галузевих особливостей та технології виробничої діяльності.

З метою вибору можливого методу обліку витрат і калькулювання собівартості освітніх послуг необхідно розглянути існуючі методи (табл. 5.3).

Таблиця 5.3 — Методи обліку витрат і калькулювання собівартості

| Метод калькулювання | Коротка характеристика методу   | Переваги  | Недоліки   |
|---------------------|---|---|--|
| 1                   | 2   | 3   | 4  |
| Позамовний метод    | Витрати враховуються за конкретними замовленнями, партіями або договорами, що відрізняються один від одного   | Дає змогу виявити рентабельні замовлення, визначити ціни продажу на майбутнє, порівняти витрати по одному і тому ж замовленню, виробленому в різний час | Залежить від особливостей технологічного процесу (послідовності або паралельності обробки) та наявності і розмірів незавершеного виробництва                       |
| Попроцесний метод   | Передбачає групування витрат у межах окремих технологічних процесів або стадій виробництва  | Дає змогу розраховувати і розподіляти рівну кількість затрат на кожен продукт   | Для визначення середньої собівартості одиниці продукції до обсягу її виробництва необхідно зараховувати як кінцеву готову продукцію, так і незавершене виробництво |
| Попередільний метод | Витрати обліковуються за технологічними переділами, видами продукції або напівфабрикатами. Середні витрати на одиницю визначаються діленням загальної суми затрат на кількість наданих послуг | Збір інформації про витрати є менш трудомістким, а інформація, відображена на рахунках бухгалтерського обліку, є більш прозорою                         | Неможливість згрупувати витрати за видами продукції. Значний обсяг облікових записів.  |

Продовження табл. 5.3

| 1                         | 2  | 3   | 4  |
|---------------------------|--|---|--|
| Нормативний метод         | Витрати обліковуються за встановленими нормативами, а собівартість калькулюється ще на стадії планування.  | Дозволяє вести точний аналітичний облік і за відхиленнями фактичних витрат від нормативних контролювати загальну собівартість | Проблемності визначення нормативів відповідного виду виробництва   |
| Фактичний метод           | «Збирається» сума фактично понесених затрат  | Найбільш простий і найменш трудомісткий   | Відсутні оперативні дані про витрати; складно виявити недоліки в організації виробництва   |
| Метод «директ-костинг»    | Витрати поділяються щодо обсягу виробництва на постійні та змінні, а до собівартості включаються тільки змінні виробничі витрати   | Спрощення і точність обчислення собівартості  | Труднощі при розподілі витрат на постійні й змінні; ведення обліку у розрізі лише виробничої собівартості  |
| Метод «стандарт-костинг»  | Планові витрати обліковуються на підставі системи існуючих стандартів. Аналітичний облік витрат за об'єктами не передбачається.  | Універсальність   | Стандарти можна встановлювати не на всі виробничі витрати  |
| Метод «абзорпшен-костинг» | Загальні виробничі витрати відносяться на собівартість виробленої продукції та пропорційно розподіляються між реалізованою продукцією і продукцією, яка поки що перебуває на складі  | Повний розподіл витрат. Більш точне визначення фінансового результату діяльності підприємства                                 | Ретроспективний характер розрахунків та встановлення фактичної собівартості продукції тільки наприкінці періоду. Відсутність поділу витрат на постійні та змінні |
| Метод «таргет-костинг»    | Таргет-костинг розглядає собівартість не як заздалегідь розрахований за нормативами показник, а як величину, до якої повинна прагнути організація, щоб запропонувати ринку конкурентний продукт. Тому завдання методу - розробка виробу (послуги), кошторисна собівартість якого дорівнює цільовій | Безперервне зниження і попереджувальний контроль витрат виходячи з наявних умов ринку   | Налагоджена тісна взаємодія між різними підрозділами та працівниками; створена система управлінського облік  |
| Метод «кайзен-костинг»    | Полягає у процесі поступового зниження витрат на етапі виробництва продукції, результат якого досягнення необхідного рівня собівартості й прибутковості виробництва  | Постійне зменшення витрат й утримання їх на заданому рівні  | Необхідність мотивації працівників і корпоративної культури  |

## Закінчення табл. 5.3

| 1         | 2   | 3  | 4   |
|-----------|---|--|---|
| Метод ABC | Базовим принципом розрахунку собівартості даним методом є поділ витрат на прямі і непрямі (накладні) і віднесення обох видів витрат на готову продукцію. Прямі витрати безпосередньо відносяться на собівартість конкретного об'єкта витрат, а накладні витрати спочатку групуються за основними видами діяльності, а потім розподіляються між видами продукції | Більш точний розподіл накладних витрат, визначення факторів, що впливають на їх рівень | Обтяжливий у зв'язку з наявністю довгих і складних продуктивних ланцюжків |

*Складено авторами*

Найбільш прийнятний для ЗВО з усіх перерахованих вище методів є позамовний, суть якого полягає в тому, що всі прямі витрати на надання освітніх послуг враховуються в розрізі визначених статей калькулювання по окремих спеціальностях або спеціалізаціях, формах навчання та рівнях освіти. Загальновиробничі витрати обліковуються за місцем виникнення і включаються у собівартість освітніх послуг (замовлень) після попереднього розподілу.

Крім того, враховуючи норми закону «Про освіту» в контексті трактування дефініції «освітня послуга» - комплекс визначених законодавством, освітньою програмою або договором дій суб'єкта освітньої діяльності, що мають визначену вартість та спрямовані на досягнення здобувачем освіти очікуваних результатів навчання» [229], стає зрозуміло, що об'єктом калькулювання є безпосередньо сама освітня послуга як «замовлення» на підготовку конкретного здобувача вищої освіти за певною спеціальністю/спеціалізацією, формою навчання та рівнем освіти. З огляду на зазначене, найбільш прийнятним методом калькулювання собівартості освітньої послуги за весь період (термін) навчання є позамовний метод. Враховуючи те, що надання освітньої послуги є базисом освітнього процесу, який за своєю технологією складається з виробничих циклів (навчальних років), то задля визначення вартості підготовки фахівців за конкретний навчальний період (рік) та порівняння показника з плановим значенням, доцільно проводити калькулювання освітніх послуг за етапами (стадіями) в межах замовлення. При цьому, етапами

(стадіями) є безпосередньо навчальні роки як технологічні процеси виробничого циклу підготовки фахівця, які передбачають виконання певних вимог освітньої програми і проведення підсумкової атестації (рис. 5.5).

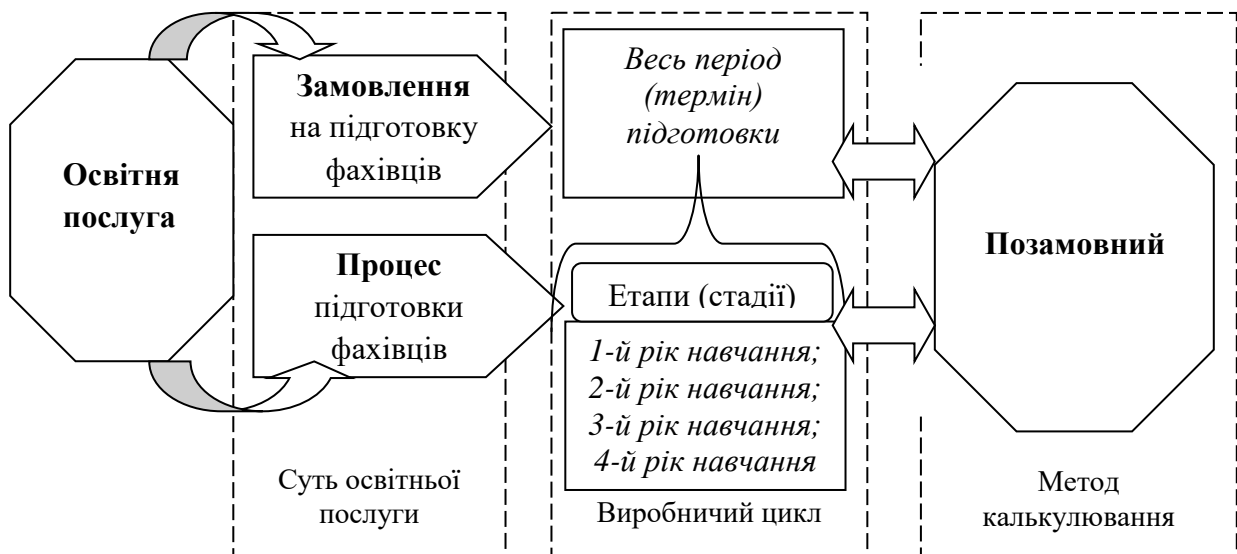


Рис. 5.5. Інтерпретація методологічного підходу до позамовного методу калькулювання собівартості освітньої послуги

*Побудовано авторами*

Такий підхід забезпечуватиме формування показника повної собівартості освітньої послуги за весь період виробничого циклу в межах виконання «замовлення», а також уможливиє визначення фактичної собівартості за кожний навчальний рік, що сприятиме встановленню оптимальної, економічно обґрунтованої вартості на освітні послуги, забезпечить формування обліково-аналітичного релевантного інформаційного масиву даних для прийняття рішень про якість та економічну доцільність надання певного виду освітніх послуг.

При позамовному методі витрати групуються за замовленнями – освітньою послугою на підготовку конкретного здобувача вищої освіти за певною спеціальністю/спеціалізацією, формою навчання, рівнем освіти. При позамовному методі усі прямі витрати обліковують у розрізі встановлених статей калькулювання за окремими замовленнями. Загальновиробничі витрати обліковують за місцями їх виникнення і включають до собівартості окремих замовлень відповідно до встановленої бази (ставки) розподілу. При позамовному методі об'єкти обліку витрат відповідають об'єктам калькулювання.

При позамовному методі фактична собівартість розраховується шляхом

послідовного накопичення фактичних (понесених) витрат в розрізі статей калькулювання по окремому замовленню. Визначається по кожному об'єкту калькулювання. Послідовність здійснення позамовного калькулювання може бути наступною (рис. 5.6).

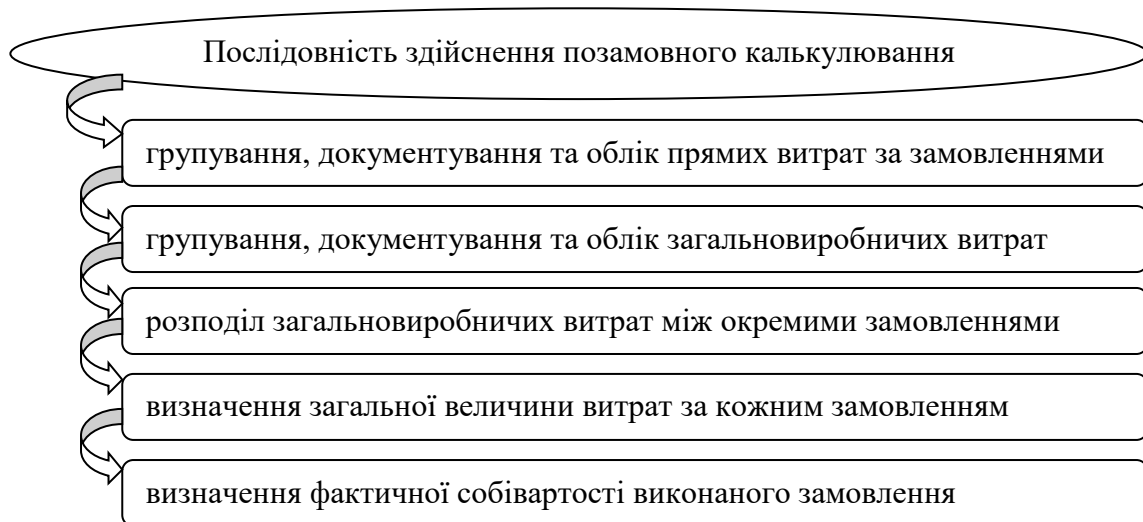


Рис. 5.6. Послідовність здійснення позамовного калькулювання  
Побудовано авторами

Факторами, що зумовлюють вибір того чи іншого методу обліку витрат і калькулювання собівартості є:

- організаційна структура управління виробництвом;
- тип виробництва, його складність, характер технологічного процесу;
- номенклатура продукції, що випускається та послуг, що надаються;
- тривалість виробничого циклу;
- наявність незавершеного виробництва [95, с.67].

Враховуючи ці фактори, суб'єкт державного сектора обирає найоптимальніший метод, специфіка та особливості якого відображаються в послідовності процесів обліку витрат виробництва та формування собівартості продукції, робіт, послуг.

Для забезпечення об'єктивності інтерпретації даних про виробничу собівартість освітньої послуги важливим є виокремлення в її структурі статей калькулювання, які надають можливість здійснення дієвого контролю за механізмом її формуванням. Тому, з урахуванням галузевої специфіки,

виокремлено типові статті калькулювання освітньої послуги, які, залежно від необхідного рівня деталізації інформації про склад собівартості, можуть узагальнюватися у відповідні групи (додаток М). Групування витрат за статтями калькулювання надає можливість визначення та аналізу цільової спрямованості витрачання фінансових, трудових та матеріальних ресурсів.

Облік витрат та калькулювання собівартості освітніх послуг повинні здійснюватися в розрізі прямих і загальновиробничих витрат для дотримання вимог НП(С)БОДС 135 «Витрати». Прямі витрати визначаються і відносяться на окремі об'єкти калькулювання та включаються у фактичну собівартість освітніх послуг безпосередньо за прямими ознаками на підставі документів первинного обліку. Змінні загальновиробничі та постійні розподілені загальновиробничі витрати щомісяця розподіляються пропорційно визначеній базі (наприклад, заробітна плата науково-педагогічного персоналу – прямі витрати на оплату праці) і включаються до виробничої собівартості освітніх послуг. Нерозподілені постійні загальновиробничі витрати включаються у собівартість реалізованих освітніх послуг (рис. 5.7).

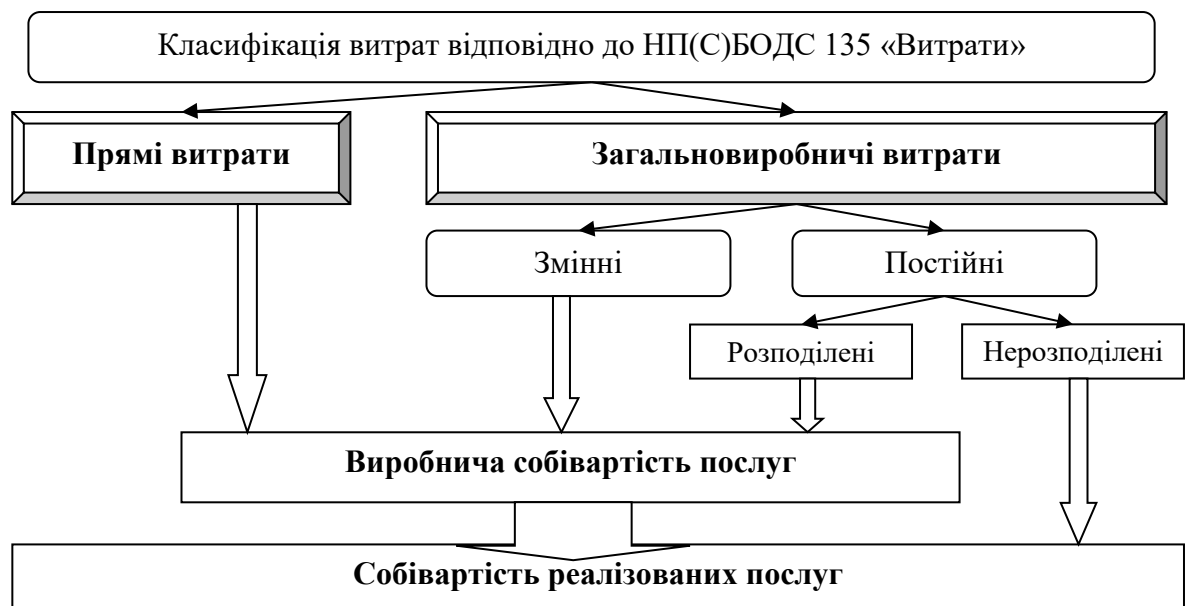


Рис. 5.7. Механізм формування собівартості освітніх послуг відповідно до НП(С)БОДС 135 «Витрати»

*Побудовано авторами*

До виробничої собівартості освітніх послуг включаються прямі матеріальні

витрати, прямі витрати на оплату праці, інші прямі витрати, змінні загальновиробничі та постійні розподілені загальновиробничі витрати.

Собівартість реалізованих освітніх послуг складається з виробничої собівартості, нерозподілених постійних загальновиробничих витрат та наднормативних виробничих витрат.

Фактична собівартість визначається шляхом послідовного підсумовування прямих витрат і витрат, що розподіляються, по окремих об'єктах калькулювання.

Фактична собівартість освітньої послуги повинна формуватися з урахуванням змін законодавчого регулювання розмірів оплати праці, коливання цін на матеріальні ресурси і послуги, зростання тарифів на оплату спожитих комунальних послуг, інших економічно обґрунтованих відхилень від планової собівартості. Такий підхід сприятиме об'єктивному та повному відображенню інформації про витрати та забезпечить формування достовірної собівартості освітніх послуг.

### **5.3. Рекомендації щодо запровадження інноваційної методології розрахунку собівартості освітніх послуг та складання фінансової звітності**

Перманентність дефіциту бюджетного фінансування та, як наслідок, додаткове фінансове навантаження на спеціальний фонд кошторису ЗВО, а також конкурентна атмосфера на ринку освітніх послуг, визначають ключовими векторами їх фінансово-господарської та інноваційно-інвестиційної діяльності пошук шляхів і напрямів наповнення дохідної та раціоналізації видаткової частини спеціального фонду шляхом поліпшення механізму управління фінансовими ресурсами та оптимізації процесів планування та обліку витрат для формування збалансованого показника собівартості освітніх послуг і встановлення конкурентоздатної вартості підготовки фахівців.

На жаль, в нормативно-правовому полі діяльності ЗВО методичне забезпечення щодо планування, обліку витрат і калькулювання собівартості

платних освітніх послуг відсутнє. На практиці ЗВО керуються Наказом Міністерства освіти і науки України, Міністерства економіки України, Міністерства фінансів України від 23.07.2010 № 736/902/758 «Про затвердження порядків надання платних послуг державними та комунальними навчальними закладами» [201](далі – Наказ № 736/902/758).

Однак, методологічні та теоретико-методичні засади зазначеного наказу в значній мірі не відповідають ідеології бюджетного облікового процесу, зокрема нормам НП(С)БОДС 135 «Витрати» [143] в частині переліку статей витрат, на основі яких формується вартість освітньої послуги; складових вартості витрат; класифікації видів витрат, які можуть включатися до розрахунку собівартості освітньої послуги; способу віднесення витрат до собівартості (прямі і загальновиробничі витрати); механізму розподілу загальновиробничих витрат.

Так, норми Наказу №736/902/758 передбачають класифікацію витрат та визнають складовими вартості такі витрати: витрати на оплату праці працівників; нарахування на оплату праці відповідно до законодавства; безпосередні витрати та оплата послуг інших організацій; капітальні витрати; індексація заробітної плати, інші витрати відповідно до чинного законодавства. З огляду на зазначене, така структура собівартості не узгоджується з засадами НП(С)БОДС 135 «Витрати», зокрема Наказ №736/902/758:

- не передбачає класифікацію витрат на прямі і загальновиробничі (категорія загальновиробничих витрат відсутня взагалі);
- застосовує дефініції «безпосередні витрати», що аналогічне прямим витратам по суті, однак не відповідає їм по змісту оскільки включає: оплату комунальних послуг та енергоносіїв, оплату послуг зв'язку та засобів сигналізації, які є загальновиробничими витратами; харчування у випадках, передбачених статутами ЗВО або законодавством, - такі витрати не мають відношення до процесу надання освітньої послуги; оплату ліцензій для надання платних освітніх послуг, які належать до інших прямих витрат);
- структура витрат «нарахування на оплату праці» містить перелік зборів і платежів, які на даний час вже не передбачені чинним законодавством;



- виокремлює окремою складовою вартості індексацію заробітної плати, яка належить до складу витрат на оплату праці;
- визначає окремою статтею витрат «капітальні витрати на придбання (створення) основних засобів», яка не може бути ідентифікована, оскільки первісна вартість таких об'єктів включається до собівартості освітніх послуг шляхом нарахування амортизації.

Зазначені методологічні невідповідності Наказу № 736/902/758 нормам національного стандарту являються ключовою проблемою в формуванні науково та економічно обґрунтованого інформаційно-аналітичного забезпечення механізму побудови об'єктивної конкурентоздатної собівартості платних освітніх послуг.

Враховуючи норми НП(С)БОДС 135 «Витрати» [143], собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг) складається з виробничої собівартості продукції (робіт, послуг), яка була реалізована впродовж звітного періоду, нерозподілених постійних загальновиробничих витрат та наднормативних виробничих витрат. Крім того, стандарт визначає склад та структуру виробничої собівартості продукції (робіт, послуг), яка формується з прямих витрат (прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, інші прямі витрати) та загальновиробничих витрат (змінні загальновиробничі та постійні розподілені загальновиробничі витрати). Однак, НП(С)БОДС 135 «Витрати» визначає загальні положення щодо складу і структури витрат суб'єктів державного сектора, які повинні враховуватися при калькулюванні собівартості державних послуг. Особливого значення при цьому набуває здійснення наукового та економічного обґрунтування класифікації витрат і визначення їхньої структури в галузевому розрізі, що являється ключовим аспектом в забезпеченні об'єктивності формування собівартості державних послуг, повноти відображення інформації про витрати в бухгалтерському обліку та звітності суб'єктів державного сектора.

Вочевидь, існує необхідність у створенні та впровадженні сучасного інтегрованого з нормами НП(С)БОДС 135 «Витрати» нормативно-правового документу, який врахує галузеві особливості витрат ЗВО шляхом їх деталізації та

групування за складом (елементами) та цільовим призначенням (статтями) з урахуванням способу віднесення на собівартість (прямі і загальновиробничі витрати), що забезпечить впровадження універсального механізму встановлення економічно обґрунтованої вартості підготовки у відповідності до методології облікового процесу та потреб управління.

Оскільки головний розпорядник бюджетних коштів, відповідно до норм ч. 5 ст. 22 Бюджетного кодексу України [18], здійснює управління бюджетними коштами та координацію роботи розпорядників бюджетних коштів нижчого рівня, а також забезпечує організацію та ведення бухгалтерського обліку, складання та подання фінансової і бюджетної звітності, то, враховуючи галузеві особливості діяльності підпорядкованих установ, Міністерству освіти і науки України доцільно було б розробити методичне забезпечення планування, обліку витрат і калькулювання собівартості освітніх послуг, де визначити галузевий склад витрат, особливості обліку та методи і порядок калькулювання освітніх послуг. При цьому, необхідно врахувати науково-методичні положення щодо визначення галузевих особливостей складу та структури прямих і загальновиробничих витрат, шляхом класифікації та групування витрат за складом (елементами) та цільовим призначенням (статтями) з урахуванням способу віднесення на собівартість. Це визначить уніфіковані і транспарентні підходи до механізму формування (планування, облік витрат, калькулювання) собівартості, забезпечить здійснення науково та економічно обґрунтованого калькулювання собівартості освітніх послуг у відповідності до чинного законодавства, потреб управління головного розпорядника бюджетних коштів та фінансових потреб ЗВО.

Крім того, на етапі становлення середньострокового бюджетного планування та запровадження програмно-цільового методу в бюджетному процесі, посилюється роль та відповідальність головних розпорядників бюджетних коштів за якісні та результативні показники виконання бюджетних програм. З огляду на зазначене, розробка методичних рекомендацій щодо планування, обліку витрат і калькулювання собівартості освітніх послуг

сприятиме визначенню теоретичних і практичних засад розрахунку вартості державних послуг, раціональному плануванню розмірів надходжень спеціального фонд кошторису та визначенню обсягів державних видатків в розрізі галузей, а також дозволить контролювати ефективність виконання бюджетної програми з підготовки фахівців та її результативних показників.

Актуалізується питання щодо визначення уніфікованих методологічних засад з порядку планування, обліку витрат і калькулювання собівартості освітніх послуг, які повинні ґрунтуватися на принципах НП(С)БОДС 135 «Витрати» в частині визначення класифікації витрат та побудови собівартості. Для реалізації такого підходу необхідно сформулювати концептуальні засади:

- планування собівартості освітніх послуг (визначити склад витрат, структуру прямих і загальновиробничих витрат для розрахунку планової собівартості);
- обліку витрат (механізм відображення в системі рахунків бухгалтерського обліку інформації про витрати для потреб управління та звітності);
- калькулювання собівартості освітніх послуг (механізм формування фактичної вартості освітніх послуг).

З метою вирішення даної проблеми авторами розроблено проект відповідних методичних рекомендацій щодо порядку планування, обліку витрат і калькулювання собівартості освітніх послуг (додаток Х), які можуть застосовуватися при плануванні, обліку витрат та калькулюванні собівартості освітніх послуг за спеціальністю/спеціалізацією та формою навчання на підставі нормативних та/або економічно обґрунтованих розрахунків витрат ресурсів, необхідних для надання освітніх послуг ЗВО, що належать до державної та комунальної форми власності та сфери управління Міністерства освіти і науки України.

Розрахунок собівартості освітніх послуг згідно з запропонованими Методичними рекомендаціями призначений для визначення вартості платних освітніх послуг за спеціальністю/спеціалізацією і формою навчання та

встановлення розміру плати за навчання для окремого здобувача освіти. Вартість навчання за договором (контрактом) за рахунок коштів фізичних (юридичних) осіб (понад обсяги державного замовлення) може встановлюватися на рівні собівартості освітньої послуги з урахування рівня інфляції.

Планування собівартості освітніх послуг здійснюються з урахуванням нормативно-витратного методу визначення обсягу витрат. При відсутності затверджених нормативів витрат ресурсів для встановлення собівартості платних освітніх послуг, витрати визначаються на основі економічно обґрунтованих розрахунків витрат ресурсів або фактичних даних бухгалтерського обліку і звітності за попередній період (календарний рік) з урахуванням вартості трудових ресурсів, ринкових цін на матеріальні ресурси та послуги.

Наявність прийнятих і затверджених в законодавчому порядку «Методичних рекомендацій щодо планування, обліку витрат і калькулювання собівартості освітніх послуг» надасть можливість об'єктивно визначати складові собівартості освітніх послуг для обґрунтування розміру плати за навчання для окремого здобувача освіти; врегулювати питання формування універсального методичного забезпечення засад планування, обліку витрат і калькулювання собівартості освітніх послуг та уніфікації підходів до оптимізації механізму ціноутворення на ринку освітніх послуг.

Запровадження галузевих методичних рекомендацій сприятиме процесу адаптації ЗВО до вимог чинного нормативно-правового поля діяльності суб'єктів державного сектору, забезпечить достовірність та об'єктивність інформації в бухгалтерському обліку та звітності про витрати і собівартість відповідно до положень НП(С)БОДС 135 «Витрати», а також визначить універсальний підхід до встановлення розміру плати за освітні послуги в межах головного розпорядника бюджетних коштів, а також надасть змоги контролювати ефективність виконання бюджетної програми з підготовки фахівців та її результативних показників.

Відповідно до норм наказу МФУ від 24.01.2012 р. №44 «Про затвердження Порядку складання бюджетної звітності розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів, звітності фондами загальнообов'язкового державного соціального і пенсійного страхування»[204] інформація щодо здійснених видатків

на підготовку фахівців за бюджетною програмою 2201160 «Підготовка кадрів вищими навчальними закладами III і IV рівнів акредитації та забезпечення діяльності їх баз практики» відображається в двох формах бюджетної звітності залежно від джерела покриття витрат: загальний фонд (Звіт про надходження та використання коштів загального фонду (форма № 2д, № 2м)) і спеціальний фонд (Звіт про надходження і використання коштів, отриманих як плата за послуги (форма № 4-1д, № 4-1м)). Однак, в межах інформації зазначених форм звітності обсяг та структуру витрат на підготовку фахівців не можливо визначити, оскільки в них:

- витрати відображаються загальною сумою з наростаючим підсумком з початку фінансового року в розрізі двох узагальнюючих кодів економічної класифікації видатків: КЕКВ 2282 «Окремі заходи по реалізації державних (регіональних) програм, не віднесені до заходів розвитку» – інформація про здійснені поточні видатки та КЕКВ 3000 «Капітальні видатки» – інформація про здійснені капітальні видатки;

- за вказаними КЕКВ відображається загальний розмір здійснених витрат всіх видів діяльності, як основної – надання освітніх послуг, так і додаткової (господарської) діяльності – утримання, облаштування, обслуговування, ремонт та придбання майна для гуртожитків, витрати на видавничу діяльність тощо.

Це відповідає базовим принципам побудови кошторису ЗВО, однак не дає змоги виокремити із суцільного масиву даних звітності відомості щодо витрат на підготовку фахівців та визначити рівень і питому вагу таких витрат в складі загального обсягу видатків, що унеможлиблює інтерпретацію даних про собівартість освітньої послуги для забезпечення дотримання засад прозорості і відкритості використання бюджетних коштів та задоволення запитів користувачів.

Відповідно до норм наказу МФУ від 28.02.2017р. №307 «Про затвердження Порядку заповнення форм фінансової звітності в державному секторі» [203] (далі – Порядок заповнення форм фінансової звітності) накопичена і узагальнена інформація про види та обсяг витрат суб'єктів державного сектору,

відображається в формі фінансової звітності №2-дс «Звіт про фінансові результати». Однак, жодна з форм фінансової звітності, як і бюджетної звітності суб'єктів державного сектору, не відображає інформацію щодо видів витрат (прямі і загальновиробничі) для методологічної єдності з вимогами НП(С)БОДС 135 «Витрати», а також не містить інформації щодо показника собівартості державних послуг, які надаються в рамках виконання бюджетної програми.

Враховуючи методологію НП(С)БОДС 135 «Витрати» та науково обґрунтований підхід авторів щодо ведення обліку прямих і загальновиробничих витрат на окремих субрахунках Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі, доцільно внести зміни в чинну форму фінансової звітності суб'єктів державного сектору для відображення інформації про напрями використання державних фінансових ресурсів в розрізі прямих і загальновиробничих витрат. Так, згідно норм Порядку заповнення форм фінансової звітності, інформація про витрати суб'єктів державного сектору розкривається в розділі I «Фінансовий результат діяльності» та розділі IV «Елементи витрат за обмінними операціями» форми № 2-дс «Звіт про фінансові результати».

Відповідно до Порядку заповнення форм фінансової звітності витрати, пов'язані з організацією та наданням послуг, виготовленням продукції, виконанням робіт суб'єктами державного сектору, відображаються у статті «Витрати на виготовлення продукції (надання послуг, виконання робіт)» розділу I «Фінансовий результат діяльності» форми № 2-дс. Вочевидь, структуру та зміст вказаної статті необхідно розширити і доповнити двома підпунктами для відображення інформації про понесені розміри прямих і загальновиробничих витрат. Крім того, кожний з елементів витрат розділу IV «Елементи витрат за обмінними операціями» форми № 2-дс «Звіт про фінансові результати» також підлягає розширенню інформацією щодо прямих і загальновиробничих витрат.

В умовах відсутності розкриття інформації про собівартість в формах фінансової та бюджетної звітності суб'єктів державного сектору доцільним є доповнити форму № 2-дс «Звіт про фінансові результати» розділом, який відобразить напрями використання бюджетних коштів (прямі і загальновиробничі

витрати), обсяг та структуру витрат фактичної собівартості як ключового показника якості управління та чинника, що впливає на формування і визначення фінансового результату діяльності суб'єкта державного сектору (табл. 5.4).

Таблиця 5.4 –Пропозиції до Звіту про фінансові результати (форма №2-дс) в контексті інтеграції з НП(С)БОДС 135 «Витрати»

| <b>Форма фінансової звітності № 2-дс «Звіт про фінансові результати»</b>                     |           |
|--|-----------|
| <b>Розділ I «Фінансовий результат діяльності»</b>  |           |
| Стаття   | Код рядка |
| <b>ВИТРАТИ</b>   |           |
| Витрати за обмінними операціями  |           |
| Витрати на виконання бюджетних програм   | 2210      |
| Витрати на виготовлення продукції (надання послуг, виконання робіт), у т.ч.:                 | 2220      |
| <i>Прямі витрати на виготовлення продукції (надання послуг, виконання робіт)</i>             | 2221      |
| <i>Загальновиробничі витрати на виготовлення продукції (надання послуг, виконання робіт)</i> | 2222      |
| Витрати з продажу активів  | 2230      |
| Фінансові витрати  | 2240      |
| Інші витрати за обмінними операціями   | 2250      |
| Усього витрат за обмінними операціями  | 2290      |
| <b>Розділ IV «Елементи витрат за обмінними операціями»</b>                                   |           |
| Стаття   | Код рядка |
| Витрати на оплату праці, у т.ч.:   | 2820      |
| <i>Прямі витрати на оплату праці</i>   | 2821      |
| <i>Загальновиробничі витрати на оплату праці</i>   | 2822      |
| Відрахування на соціальні заходи, у т.ч.:  | 2830      |
| <i>Прямі витрати з відрахування на соціальні заходи</i>                                      | 2831      |
| <i>Загальновиробничі витрати з відрахування на соціальні заходи</i>                          | 2832      |
| Матеріальні витрати, у т.ч.:   | 2840      |
| <i>Прямі матеріальні витрати</i>   | 2841      |
| <i>Загальновиробничі матеріальні витрати</i>   | 2842      |
| Амортизація, у т.ч.:   | 2850      |
| <i>Прямі витрати на амортизацію</i>  | 2851      |
| <i>Загальновиробничі витрати на амортизацію</i>  | 2852      |
| Інші витрати, у т.ч.:  | 2860      |
| <i>Інші прямі витрати</i>  | 2861      |
| <i>Загальновиробничі інші витрати</i>  | 2862      |
| Усього витрат, у т.ч.:   | 2890      |
| <i>Прямі витрати</i>   | 2891      |
| <i>Загальновиробничі витрати*</i>  | 2892      |

| <b>Розділ VI «Фактична собівартість продукції, робіт, послуг»</b>                 |                  |
|---|------------------|
| <i>Стаття</i>   | <i>Код рядка</i> |
| <i>Прямі матеріальні витрати</i>  |                  |
| <i>Прямі витрати на оплату праці</i>  |                  |
| <i>Інші прямі витрати</i>   |                  |
| <i>Змінні загальновиробничі та постійні розподілені загальновиробничі витрати</i> |                  |
| <b>Виробнича собівартість:</b>  |                  |
| <i>Нерозподілені постійні загальновиробничі витрати</i>                           |                  |
| <i>Наднормативні виробничі витрати</i>  |                  |
| <b>Собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг)</b>                        |                  |

*\*- курсивом позначено пропозиції автора*

*Сформовано авторами*

Це сприятиме дотриманню передбачених НП(С)БОДС 101 «Подання фінансової звітності» [142] положень в контексті забезпечення фінансовою звітністю інформаційних потреб користувачів щодо напрямів використання коштів, результатів діяльності з погляду ефективності та досягнень мети діяльності, цільового використання бюджетних коштів, оцінки якості управління.

Такий підхід забезпечить дотримання і реалізацію положень програмно-цільового методу в бюджетному процесі щодо встановлення взаємозв'язку між використанням бюджетних коштів на оплату державних послуг (прямі витрати) чи утримання ЗВО (загальновиробничі витрати), що агрегуються в показнику собівартості, який інтерпретує інформацію про результати управління державними фінансами та їх відповідність завданням і очікуваному результату бюджетної програми та державної політики у відповідній сфері.

До того ж, під час модернізації фінансової звітності суб'єктів державного сектору доцільно забезпечити розкриття інформації про показник собівартості державних послуг і його структуру в розрізі видів собівартості та детермінант відхилень фактичних значень від планових. Керуючись нормами НП(С)БОДС 101 «Подання фінансової звітності» найбільш оптимальним способом реалізації такої пропозиції є доповнення форми фінансової звітності №5-дс «Примітки до річної фінансової звітності» [142](табл. 5.5), оскільки згідно зазначено стандарту «Примітки до річної фінансової звітності - сукупність показників і пояснень, яка



забезпечує деталізацію і обґрунтованість статей фінансових звітів»[142].

Таблиця 5.5 – Доповнення форми № 5-дс «Примітки до річної фінансової звітності» інформацією про показник собівартості державних послуг

| Форма фінансової звітності № 5-дс «Примітки до річної фінансової звітності» |  |                      |                       |                   |                         |
|---|--|----------------------|-----------------------|-------------------|-------------------------|
| Розділ XIV «Собівартість продукції, робіт, послуг»                          |  |                      |                       |                   |                         |
| № пп  | Показник   | Планова собівартість | Фактична собівартість | Відхилення, (+/-) | Обґрунтування відхилень |
| 1   | Прямі матеріальні витрати  |                      |                       |                   |                         |
| 2   | Прямі витрати на оплату праці  |                      |                       |                   |                         |
| 3   | Інші прямі витрати   |                      |                       |                   |                         |
| 4   | Змінні загальновиробничі та постійні розподілені загальновиробничі витрати |                      |                       |                   |                         |
| 5   | Виробнича собівартість (сума рядків 1-4)                                   |                      |                       |                   |                         |
| 6   | Нерозподілені постійні загальновиробничі витрати                           |                      |                       |                   |                         |
| 7   | Наднормативні виробничі витрати  |                      |                       |                   |                         |
| 8   | Собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг) (сума рядків 5-7)      |                      |                       |                   |                         |

*Сформовано авторами*

З огляду на зазначене, розкриття інформації про показник собівартості державних (освітніх) послуг не передбачено у формах фінансової і бюджетної звітності суб'єктів державного сектору та не ідентифіковано в складі результативних показників виконання бюджетних програм. Це означає, що зв'язок показника собівартості з фінансовим результатом діяльності суб'єктів державного сектору відсутній. Тож, задля прозорості та відкритості діяльності суб'єктів державного сектору важливо забезпечити розкриття інформації про показник собівартості державних (освітніх) послуг в формах фінансової звітності та його порівняність з бюджетною програмою, що сприятиме впровадженню програмно-цільового методу в бюджетному процесі.

Відображення запропонованої інформації про витрати в звітності суб'єктів державного сектору в розрізі понесених прямих і загальновиробничих витрат створить умови для методологічної інтеграції концептуальних положень НП(С)БОДС 135 «Витрати» з формами фінансової звітності. Такий підхід дозволить головним розпорядникам бюджетних коштів визначити напрями

використання фінансування: на надання якісних послуг (прямі витрати) чи утримання суб'єктів державного сектору (загальновиробничі витрати); а також встановити ефективність управління бюджетними коштами та здійснити оцінку їх відповідності цілям бюджетної програми, що передбачено умовами запровадження програмно-цільового методу в бюджетному процесі.

Вочевидь, показник собівартості повинен стати конститутивним індикатором для регулювання обсягів використання бюджетних коштів та встановлення ринкової вартості державних послуг. Особливого значення такий підхід набуває в умовах використання державних фінансових ресурсів на виконання бюджетних програм з підготовки фахівців, витрати на які повинні забезпечувати досягнення результативних показників виконання бюджетної програми, що сприятиме впровадженню програмно-цільового методу в бюджетному процесі.

Так, бюджетна програма за КПКВК 2201160 «Підготовка кадрів вищими навчальними закладами III і IV рівнів акредитації та забезпечення діяльності їх баз практики», яка має на меті забезпечення виконання державного замовлення по підготовці фахівців, аспірантів, докторантів та забезпечення організації навчального процесу та утримання ЗВО III і IV рівнів акредитації, серед результативних показників затрат, продукту, ефективності та якості бюджетної програми не містить показника собівартості та не відображає напрями використання бюджетних коштів (рис. 5.8).

Вочевидь, важливо зробити методологічні зміни до підходу бюджетного планування та програмно-цільового методу в контексті побудови правил і принципів бюджетного процесу, які ґрунтуватимуться на застосуванні показника собівартості державних послуг, як ключового індикатора універсального механізму встановлення економічно обґрунтованої вартості платних державних послуг в межах головних розпорядників бюджетних коштів. При цьому, необхідно забезпечити дотримання норм НП(С)БОДС 135 «Витрати» в частині розкриття інформації про структуру собівартості (прямі і загальновиробничі витрати).



Рис. 5.8. Результативні показники бюджетної програми 2201160  
«Підготовка кадрів вищими навчальними закладами III і IV рівнів акредитації та  
забезпечення діяльності їх баз практики»

*Сформовано авторами на основі [63]*

Враховуючи економічний зміст і характер результативних показників бюджетних програм, найбільш доречно відобразити інформацію щодо обсягу та структури витрат ЗВО в складі показника «Затрати», а інформацію щодо собівартості державних послуг в складі показника «Ефективності». При цьому, розмір витрат на підготовку фахівців важливо інтерпретувати в розрізі учасників освітнього процесу та напрямів використання бюджетних коштів, що забезпечить відображення інформації про якість складу витрат на підготовку одного здобувача освітньої послуги та про домінування витрат безпосередньо на підготовку фахівців (прямі витрати) чи утримання ЗВО (загальновиробничі витрати).

Собівартість підготовки фахівців в складі показника «Ефективності» важливо інтерпретувати в розрізі учасників освітнього процесу та форм навчання, що забезпечить відображення інформації про зіставлення витрачених ресурсів на підготовку фахівців та результатів виконання бюджетної програми, ступінь досягнення цілей державної політики у галузі освіти (табл. 5.6).

Такий підхід до побудови структури та змісту результативних показників сприятиме досягненню мети бюджетної програми та відображенню обсягів і якості надання державних (освітніх) послуг, сприятиме застосуванню положень середньострокового бюджетного планування на основі показника собівартості державних послуг, забезпечить підвищення ефективності та результативності використання державних фінансових ресурсів та економічної доцільності відповідних витрат державного бюджету.

Впровадження запропонованих методологічних засад та основних теоретичних і практичних положень формування вартості платних освітніх послуг в контексті реалізації розроблених методичних рекомендацій створює інформаційне підґрунття ефективного функціонування агрегованої системи планування, обліку витрат і калькулювання собівартості платних освітніх послуг та сприятиме розвитку ключових економіко-організаційних засад комерціалізації освітньої діяльності.

Таблиця 5.6 – Модернізація структури та змісту результативних показників бюджетної програми 2201160 «Підготовка кадрів вищими навчальними закладами III і IV рівнів акредитації та забезпечення діяльності їх баз практики»

| Показники                                      | Одиниця виміру | Джерело інформації  | 20 рік         |                  |
|--|----------------|---------------------|----------------|------------------|
|  |                |                     | загальний фонд | спеціальний фонд |
| <b>Затрат</b>                                  |                |                     |                |                  |
| Розмір витрат на підготовку фахівців (в т.ч.): | грн.           | управлінський облік |                |                  |
| <i>Студента:</i>                               | грн.           | управлінський облік |                |                  |
| Прямі витрати                                  | грн.           | управлінський облік |                |                  |
| Загальновиробничі витрати                      | грн.           | управлінський облік |                |                  |
| <i>Слухача:</i>                                | грн.           | управлінський облік |                |                  |
| Прямі витрати                                  | грн.           | управлінський облік |                |                  |
| Загальновиробничі витрати                      | грн.           | управлінський облік |                |                  |
| <i>Аспіранта:</i>                              | грн.           | управлінський облік |                |                  |
| Прямі витрати                                  | грн.           | управлінський облік |                |                  |
| Загальновиробничі витрати                      | грн.           | управлінський облік |                |                  |
| <i>Докторанта:</i>                             | грн.           | управлінський облік |                |                  |
| Прямі витрати                                  | грн.           | управлінський облік |                |                  |
| Загальновиробничі витрати                      | грн.           | управлінський облік |                |                  |
| <b>Ефективності</b>                            |                |                     |                |                  |
| Собівартість підготовки фахівців (в т.ч.):     | грн.           | управлінський облік |                |                  |
| <i>Студента:</i>                               | грн.           | управлінський облік |                |                  |
| Денна форма навчання                           | грн.           | управлінський облік |                |                  |
| Заочна форма навчання                          | грн.           | управлінський облік |                |                  |
| <i>Слухача:</i>                                | грн.           | управлінський облік |                |                  |
| Денна форма навчання                           | грн.           | управлінський облік |                |                  |
| Заочна форма навчання                          | грн.           | управлінський облік |                |                  |
| <i>Аспіранта:</i>                              | грн.           | управлінський облік |                |                  |
| З відривом від виробництва                     | грн.           | управлінський облік |                |                  |
| Без відриву від виробництва                    | грн.           | управлінський облік |                |                  |
| <i>Докторанта</i>                              | грн.           | управлінський облік |                |                  |

*Сформовано авторами*

Це забезпечить удосконалення системи управління витратами ЗВО в умовах запровадження програмно-цільового методу, сприятиме консолідації механізму планування, обліку витрат і калькулювання собівартості в універсальну інформаційно-аналітичну складову процесу управління використанням бюджетних коштів та дасть змогу ЗВО отримати додаткові конкурентні переваги шляхом поліпшення власної фінансової результативності.

## РОЗДІЛ 6

### ЕКОНОМІЧНИЙ ТА СТРАТЕГІЧНИЙ АНАЛІЗ В УПРАВЛІННІ ВИТРАТАМИ ЗВО

#### **6.1. Особливості та напрями аналізу витрат на освітні послуги в системі управлінського обліку ЗВО**

Освітній процес є основним бізнес-процесом ЗВО, а отже саме витрати на його реалізацію мають бути у зоні постійної уваги керівництва. Підвищення вимог до якості освітніх послуг та орієнтація освітніх програм на болонську систему підготовки фахівців вимагає використання передових технологій, що супроводжується підвищенням ресурсомісткості та капіталомісткості освітнього продукту та відповідно збільшенням частки загальновиробничих витрат. Слід зазначити, що облікова система навчальних закладів та її програмне забезпечення поки не адаптоване до формування інформації щодо доходів та витрат в розрізі центрів відповідальності та різних спеціальностей. Визначення фактичних витрат на підготовку одного студента за конкретною спеціальністю в межах ЗВО на базі існуючого інформаційного забезпечення є достатньо проблематичним, що в свою чергу ускладнює впровадження системи управлінського обліку у закладах освіти та проведення якісного та повного аналізу витрат.

Слід констатувати, що методологічні та методичні аспекти аналізу діяльності бюджетних установ і зокрема ЗВО практично залишаються поза зоною уваги науковців. Методологічне підґрунтя базових підходів до аналізу бюджетних установ було закладене ще в радянські часи такими науковцями як А.О.Грищенко, В.І.Самборський [263], В. Г. Демянішин, Д. Н. Кисилев, В. В. Смирницький [41]. Продовженню наукового пошуку щодо розширення напрямів аналізу бюджетних установ в сучасних умовах присвячено праці М.А.Болюха та А.П.Заросила [15].

Проте в роботах цих науковців висвітлюються методичні питання аналізу діяльності бюджетних установ загалом без врахування предметно-об'єктної специфіки аналітичного дослідження державних закладів вищої освіти, зокрема

аналізу витрат ЗВО в контексті розроблення методики та організації управлінського обліку. Коло питань аналітичного дослідження діяльності ЗВО достатньо вузьке і на думку окремих вчених обмежується лише оцінкою їх забезпечення матеріально-технічною базою, аналізом структури професорсько-викладацького складу і оцінкою рівня наукової діяльності закладу[167]. Фактично, методологічним аспектам аналізу витрат, розробленню методики їх аналізу в закладах вищої освіти для цілей стратегічного та тактичного менеджменту, не приділяється належної уваги.

При виборі методичних підходів до аналізу витрат необхідно враховувати такі особливості діяльності ЗВО як:

- відсутність чіткого зв'язку між витратами та результатами діяльності;
- прийняття рішень, що впливають на освітній процес і відповідно на витрати, зазвичай здійснюються на нижньому та середньому рівнях управління без врахування їх впливу на загальні витрати ЗВО, особливо у довгостроковій перспективі. Наприклад, пропозиції щодо започаткування нових курсів або навчальних програм, виконання дослідницьких проектів, зміни навчального навантаження викладачів з метою виконання адміністративної та науково-дослідницької діяльності. Подібні рішення мають узгоджуватись із загальними бюджетами доходів та витрат в цілому по ЗВО та не суперечити стратегічним планам закладу та його фінансовим можливостям;
- фондоорієнтованість систем обліку та бюджетування означає, що фінансова система ЗВО орієнтована на контроль використання ресурсів з точки зору відповідності цільового використання, що ускладнює бюджетний та обліковий процеси, знижує їх ефективність з погляду управління, аналізу та контролю;
- формування звітності, орієнтованої на зовнішнього користувача, не відповідає внутрішнім потребам ЗВО і не надає інформації, необхідної для ефективного управління витратами;
- результати діяльності ЗВО зазвичай виражаються якісними характеристиками (набір відповідних загальних та фахових компетентностей, отриманих студентами), які не мають чітких кількісних вимірників, окрім

кількості випущених бакалаврів та магістрів зі звичайними та «червоними» дипломами). Це не дає змоги ефективно контролювати досягнення поставлених цілей, контролювати витрати на їх виконання та приймати необхідні рішення щодо їх коригування;

- неможливість чіткого розмежування освітньої та наукової діяльності науково-викладацького персоналу ЗВО не дає можливості ідентифікувати витрати за кожним цим видом діяльності, оскільки існуюча облікова система не враховує це. Так, наприклад, в процесі читання лекцій викладачами використовуються матеріали наукових досліджень, одночасно в навчальному процесі передбачено проведення наукових досліджень через роботу наукових гуртків, участь студентів, аспірантів та викладачів у науково-практичних конференціях, написання аспірантами, докторантами та викладачами наукових статей тощо.

Мета аналізу витрат діяльності ЗВО полягає в інформаційному забезпеченні системи управління витратами, всебічній оцінці досягнутих результатів щодо мінімізації витрат та обґрунтовані управлінських рішень. Досягнення цієї мети здійснюється через вирішення аналітичних задач, згрупованих в три аналітичні блоки дослідження:

- ретроспективний (підсумковий) економічний аналіз витрат;
- поточний (оперативний) аналіз витрат;
- стратегічний аналіз витрат.

Склад основних напрямів аналізу ефективності управління витратами може змінюватися залежно від стадії масштабів діяльності ЗВО, його стратегічних цілей та завдань, особливостей організаційної структури навчального закладу тощо.

Основні напрями традиційного ретроспективного аналізу витрат представлено структурно-логічною схемою (рис.6.1).





Рис.6.1. Структурно-логічна схема аналізу витрат закладів вищої освіти

*Розроблено авторами*

Ретроспективний аналіз здійснюється для оцінки основних тенденцій зміни витрат, що забезпечують освітній процес, для оцінювання стану виконання бюджетів витрат як в цілому по ЗВО, так і за окремими центрами відповідальності з метою визначення «слабких» ланок, які генерують високі витрати, чим знижують ефективність функціонування навчального закладу.

Найважливішим напрямом *підсумкового (ретроспективного)* аналізу, з якого починається дослідження, є вивчення структури та динаміки витрат.

Аналіз динаміки (горизонтальний аналіз) здійснюється з метою вивчення загальних тенденцій зміни витрат за такими стандартними показниками: абсолютний приріст витрат, темп зростання витрат та темп приросту витрат. Крім загальних витрат по ЗВО в цілому та центрами відповідальності аналізуються зміни в динаміці за окремими статтями та елементами витрат. В межах окремих центрів відповідальності (по факультетах, інститутах, кафедрах) деталізація

аналізу витрат може здійснюватись за рівнями підготовки (молодший бакалавр, бакалавр, магістр, аспірант, докторант).

Аналіз динаміки загальних витрат та окремих їх елементів необхідно порівнювати з такими показниками: тенденціями зміни кількості студентів, що навчаються у ЗВО та окремо по факультетах, динамікою показників доходу (рівня фінансування з бюджету та за рахунок спеціального фонду), темпами інфляції. Крім показників абсолютного розміру витрат за центрами відповідальності аналітичному дослідженню підлягає також динаміка собівартості витрат на підготовку одного здобувача освітньої послуги (молодший бакалавр, бакалавр, магістр, аспірант, докторант).

Аналіз структури дає загальне уявлення про значущість окремих елементів та статей витрат, дозволяє розрахувати витратомісткість різних освітніх послуг (вартості підготовки студентів різних спеціальностей та рівнів підготовки), визначити сегменти особливої уваги управлінського персоналу, де мають місце перевитрати, виявити нераціональні напрями витрачання бюджетних коштів. Поєднання аналізу структури та динаміки дозволяє комплексно підійти до дослідження витрат і знайти слабкі та сильні сторони діяльності ЗВО в напрямку витрат.

Аналіз структури витрат по ЗВО в цілому доцільно здійснювати за такими ознаками:

- за джерелами фінансування (за рахунок загального фонду та спеціального фонду);
- за окремими структурними підрозділами або центрами відповідальності, тобто місцями виникнення витрат (факультетами, інститутами, кафедрами, навчально-методичними відділами та іншими структурними підрозділами);
- елементами витрат (витрати на оплату праці, нарахування на оплату праці, матеріальні витрати, амортизація, інші витрати);
- статтями витрат (прямі витрати на оплату праці, нарахування на прямі витрати на оплату праці, прямі матеріальні витрати, інші прямі витрати, загальновиробничі витрати).

Структурний аналіз може здійснюватись як за однією ознакою, так і кількома, наприклад, в цілому по ЗВО можна структурувати витрати за факультетами та елементами витрат одночасно в межах кожного факультету.

Приклад структурного аналізу витрат за джерелами фінансування ЗВО наведено в табл.6.1. Такий аналіз здійснюється з метою визначення ступеня покриття витрат навчального закладу бюджетним фінансуванням для обґрунтування подальшої маркетингової політики ЗВО щодо можливостей розширення фінансування за рахунок власних коштів, отриманих за платні освітні послуги.

Таблиця 6. 1 - Аналіз структури та динаміки витрат ЗВО «ZZZ» за джерелами фінансування за 2017-2018 рр.

| Витрати за джерелами фінансування     | 2017 р.  |              | 2018 р.   |              | Відхилення |             |                 |
|---------------------------------------|----------|--------------|-----------|--------------|------------|-------------|-----------------|
|                                       | Тис. грн | Структура, % | Тис. грн. | Структура, % | Абсолютне  | Відносне, % | Структури, п.п. |
| Витрати за рахунок загального фонду   | 115399   | 54           | 120277    | 52           | +4878,0    | +4          | -2              |
| Витрати за рахунок спеціального фонду | 96524,5  | 46           | 110886    | 48           | +14361,5   | +15         | +2              |
| Витрати, всього                       | 211923,5 | 100          | 231632,0  | 100          | +19239,5   | +9          | -               |

*Побудовано авторами за даними [39]*

Як видно з табл. 7.1 загальні витрати ЗВО в 2018 р. порівняно з 2017 р. зросли на 19 239,5 тис. грн. Більша частина витрат фінансувалась з рахунок загального фонду, які в 2017 р. склали 115399 тис. грн., що становило 54% від всіх витрат.

В 2018 р. абсолютний розмір витрат за рахунок загального фонду збільшився до 120277 тис., тобто зріс на 4877,8 тис. грн., або на 4%. Водночас, їх частка в загальних витратах зменшилась до 52%, тобто зменшилась на 2 процентних пункти. Слід констатувати, що покриття витрат навчального закладу за рахунок бюджетного фінансування достатньо низьке, воно складає всього 52% і має тенденцію до зменшення. Це підтверджує висновок про посилення ролі платних видів освітніх послуг ЗВО у фінансуванні освітньої діяльності, особливо в умовах дефіциту бюджетного фінансування.

Структурно-динамічний аналіз витрат за центрами відповідальності «факультети» проводиться на основі інформації, наведеної в табл. 6.2.

Таблиця 6.2 - Аналіз структури та динаміки витрат ЗВО «ZZZ» за центрами відповідальності факультети за 2017-2018 рр.

| Витрати за центрами відповідальності «факультети» | 2017 р.       |              | 2018 р.       |              | Відхилення         |                      |                 |
|---|---------------|--------------|---------------|--------------|--------------------|----------------------|-----------------|
|   | Тис. грн      | Структура, % | Тис. грн.     | Структура, % | Абсолютний приріст | Відносний приріст, % | Структури, п.п. |
| Факультет інформаційних технологій                | 12587,6       | 8,5          | 17 631,39     | 10,1         | +5 043,75          | +40,1                | +1,7            |
| Факультет міжнародної економіки                   | 28 979,0      | 19,5         | 34 117,24     | 19,6         | +5 138,21          | +17,7                | +0,1            |
| Факультет фінансів                                | 22 116,6      | 14,9         | 25 102,32     | 14,4         | +2 985,71          | +13,5                | -0,5            |
| Обліковий факультет                               | 12 391,6      | 8,4          | 14 991,66     | 8,6          | +2 600,09          | +21,0                | +0,3            |
| Юридичний факультет                               | 20 273,6      | 13,7         | 24 355,23     | 14,0         | +4 081,67          | +20,1                | +0,4            |
| Факультет економіки та управління                 | 27 253,6      | 18,4         | 27 742,05     | 16,0         | +488,42            | +1,8                 | -2,4            |
| Факультет маркетингу                              | 18 744,2      | 12,6         | 20 918,60     | 12,0         | +2 174,38          | +11,6                | -0,6            |
| Факультет управління персоналом                   | 5 999,7       | 4,0          | 8 865,50      | 5,1          | +2 865,78          | +47,8                | +1,1            |
| <i>Всього витрат за факультетами</i>              | <i>148346</i> | <i>100,0</i> | <i>173724</i> | <i>100,0</i> | <i>+25 378,00</i>  | <i>+17,1</i>         | <i>0,0</i>      |

*Побудовано авторами за даними [39]*

За досліджуваний період загальні витрати по факультетах (без врахування загально-університетських витрат) зросли на 25378,0 тис. грн. Це пояснюється зростанням заробітної плати науково-педагогічного персоналу та тарифів за комунальні послуги. Найбільший абсолютний приріст витрат мав місце по таких центрах відповідальності: «факультет управління персоналом» - +2865,78 тис. грн. (темп приросту витрат – 47,8%); «факультет інформаційних технологій» - +5043,75 тис. грн. (або на 40,1%); «юридичний факультет» - +4081,67 тис. грн. (темп приросту витрат – 20,1%); «обліковий факультет» - +2600,09 тис. грн. (темп приросту витрат – 21%); «факультет міжнародної економіки» - +5138,21 тис. грн. (темп приросту витрат - 17,7%).

Висновок про обґрунтованість зростання витрат по тому чи іншому центру відповідальності можна зробити після порівняння темпів зростання витрат з

темпами зростання кількості студентів, що навчаються на відповідних факультетах. Альтернативним підходом до оцінювання ефективності управління витратами є використання показників «витрати на одного студента» або «витрати на одного викладача».

Як видно з проведеного дослідження, структура витрат протягом досліджуваного періоду суттєво не змінилась. Найбільше зростання частки витрат спостерігалось на факультетах інформаційних технологій (+1,7%) та управління персоналом (+1,1%). Наступним етапом є дослідження причин збільшення витрат по відповідних центрах відповідальності з урахуванням приведенного контингенту студентів по кожному факультету та виконання бюджетів витрат, у тому числі гнучких.

Приклад структурно-динамічного аналізу за елементами витрат по центру відповідальності «кафедра ХХХ» наведено в табл. 6.3.

Таблиця 6.3 - Аналіз структури та динаміки витрат за елементами витрат за центром відповідальності «кафедра ХХХ» ЗВО «ZZZ» за 2017-2018 рр.

| Елементи витрат                    | 2017 р.   |              | 2018 р.   |              | Відхилення           |                 |
|------------------------------------|-----------|--------------|-----------|--------------|----------------------|-----------------|
|                                    | Тис. грн. | Структура, % | Тис. грн. | Структура, % | Абсолютне, тис. грн. | Структури, п.п. |
| 1. Витрати на оплату праці         | 1925,0    | 72,1         | 2016,0    | 71,9         | +91                  | -0,3            |
| 2. Нарахування на соціальні заходи | 423,5     | 15,9         | 443,5     | 15,8         | +20                  | -0,1            |
| 3. Матеріальні витрати             | 22,5      | 0,8          | 36,1      | 1,3          | +13,6                | +0,4            |
| 4. Амортизація                     | 41,9      | 1,6          | 40,1      | 1,4          | -1,8                 | -0,1            |
| 5. Інші витрати                    | 255,4     | 9,6          | 269,3     | 9,6          | +13,9                | 0,0             |
| Всього                             | 2668,3    | 100,0        | 2805,0    | 100,0        | +136,7               | 0,0             |

*Побудовано авторами*

Аналіз динаміки витрат центру витрат «кафедра ХХХ» свідчить, що в цілому по центру відповідальності витрати за досліджуваний період зросли на 136,7 тис. грн. Найбільше зростання спостерігалось по такому елементу витрат як «витрати на оплату праці», які зросли в 2018 р. порівняно з 2017 р. на 91,0 тис. грн. Пропорційно зросли витрати на нарахування на оплату праці, які за досліджуваний період збільшились на 20,0 тис. грн. Достатньо суттєве зростання спостерігалось по такому елементу як «матеріальні витрати», які з 22,5 тис. грн..

в 2017 р. зросли до 36,1 тис. грн.. в 2018 р., тобто на 13,6 тис. грн. витрати на амортизацію трохи зменшились - на 1,8 тис. грн. інші витрати, включаючи витрати на комунальні послуги, які зросли на 13,9 грн., проте в структурі витрат залишилися на тому ж рівні. Незважаючи на певні коливання рівня витрат за окремими елементами в абсолютному розмірі, структура витрат по центру відповідальності «кафедра ХХХ» практично не змінилась.

Важливим аналітичним етапом запровадження системи управлінського обліку в ЗВО є підсумковий контроль за виконанням бюджетів на основі аналізу відхилень. На цьому етапі здійснюється оперативний контроль за відхиленнями в межах компетенції керівників структурних підрозділів виробництва. Причому система повинна передбачати як прямий, так і зворотний зв'язок — порівняння очікуваних результатів з фактично досягнутими забезпечує корегування планів, кошторисів і нормативів.

Саме виявлені відхилення сигналізують про неузгодженості, збої в керованій системі та тому викликають особливий інтерес у керівництва підприємства. Аналіз відхилень фактичних витрат від бюджету є важливими для прийняття рішень, оскільки оцінюючи величину відхилень, її причини, виявляються негативні тенденції та розробляються варіанти управлінських рішень щодо їх усунення [54, с.195].

Контроль за відхиленнями доцільно проводити за доходною та витратною частинами бюджету в постатейному розрізі для кожного центру фінансової відповідальності.

Зазвичай, аналіз відхилень охоплює три етапи:

- визначення розмірів відхилень в натуральних та вартісних показниках;
- з'ясування причин, які зумовили ці відхилення;
- розподіл відповідальності.

Зазначимо, що в процесі розроблення форматів бюджетів (кошторисів) для центрів відповідальності ЗВО плановими показниками можуть бути не тільки вартісні фінансові показники, що характеризують доходи і витрати, а й якісні натуральні нефінансові показники, наприклад, кількість студентів що навчаються

за різними формами навчання, успішність студентів, якісний склад науково-педагогічного персоналу тощо. На перших етапах впровадження системи управлінського обліку у ЗВО формат бюджетів може обмежуватись лише фінансовими показниками.

Основним на етапі аналізу відхилень є визначення причин та величини відхилень відповідно до принципу «причина-величина». Це означає, що конкретній причині виникнення відхилень повинно відповідати певне цифрове значення величини відхилення. Особливу роль вищеописаний принцип відіграє у розмежуванні, коли загальній величині відхилення відповідає декілька причин [54, с.195]. Обсяг контрольованих величин з метою виявлення відхилень і аналізу їх причин визначається економічною доцільністю, обумовленою співвідношенням вигоди, одержуваної від усунення причин відхилення, і витрат на їхнє виявлення.

Найбільш поширеними видами відхилень, що зустрічаються в економічній літературі, є: абсолютні, відносні, селективні, кумулятивні.

Абсолютні відхилення - це різниця, що одержується шляхом вирахування однієї величини з іншої. Відносні відхилення розраховуються шляхом ділення абсолютного відхилення на базисну величину і зазвичай виражаються у відсотках. Селективні відхилення передбачають порівняння аналізованих величин у часовому розрізі: квартал, місяць. Кумулятивні відхилення обчислюються шляхом порівняння показників, розрахованих наростаючим підсумком (кумулятивних сум), та планових показників, розрахованих аналогічним способом, або показників попереднього періоду. Випадкові коливання параметрів діяльності підприємства, що виникають в окремих періодах, можуть призвести до значних відхилень на короткому відрізку часу. Кумуляція дозволяє компенсувати випадкові відхилення і більш точно виявити тренд, особливо це актуально при контролі витрат центрів відповідальності за окремими кварталами, коли в одному періоді може спостерігатись економія, а в іншому перевитрати.

Для ефективного контролю за відхиленнями та своєчасного їх аналізу, на наш погляд, не можна обмежуватись тільки цією класифікаційною ознакою. Пропонуємо розширити класифікацію видів відхилень такими ознаками як: *за*

*напрямом дії на результат (позитивні та негативні); за можливістю впливу керівників центрів відповідальності (релевантні, не релевантні); за складом (одноелементні, комплексні); за причинами відхилень (фактор «норм», фактор «цін»).*

При аналізі відхилень бюджету по витратах слід враховувати, що відхилення зі знаком «+» по окремих статтях (або елементах) витрат є негативним фактором, і навпаки - при аналізі відхилень по доходах центру відповідальності відхилення зі знаком «+» є позитивним фактором, що свідчить про перевищення фактичних доходів над запланованими у бюджеті.

*За складом* відхилення поділяються на одноелементні та комплексні. Одноелементні (прості) відхилення виникають по простих факторах, які складаються з однієї причини і не підлягають подальшому поділу. Комплексні (складні) відхилення зумовлені дією кількох причин. В процесі дослідження необхідно максимально розкласти комплексні відхилення на окремі складові, та прослідкувати вплив кожного фактору на комплексне відхилення.

Наприклад, комплексне відхилення по загальних витратах ЗВО потрібно проаналізувати в розрізі відхилень окремих елементів витрат: витрат на оплату праці, витрат на оплату комунальних послуг, витрат на стипендії. Деталізацію поелементного аналізу відхилень доцільно продовжувати за місцями виникнення витрат за центрами відповідальності.

На аналітичній стадії бюджетного процесу важливе значення має виокремлення відхилень, які не залежать від зусиль керівника центру відповідальності (або іншої відповідальної особи), і відхилень, які знаходяться в зоні його впливу (відповідальності). За цією класифікаційною ознакою відхилення можуть бути розподілені на: нерелевантні, які не залежать від прийняття управлінських рішень, та релевантні, які залежать від внутрішніх можливостей підприємства. Виокремлення відхилень за цією ознакою має сенс при розробленні системи матеріального заохочення працівників, в зоні відповідальності яких лежать відхилення фактичних бюджетів від планових за конкретними статтями витрат або доходів.



*За причинами відхилень витрати доцільно розподілити на відхилення за рахунок фактору «норм» та фактору «цін». Відхилення, що виникають за рахунок фактору «цін», як правило, відносяться до факторів зовнішнього характеру, проте це ще не означає, що менеджери зовсім не мають впливу на цей фактор. Наприклад, перевитрати фонду оплати праці по факультету можуть виникати за рахунок збільшення проти плану кількості працюючих (фактор «норм») і середньої заробітної плати (фактор «цін»). При цьому збільшення заробітної плати, що відбувається за рішенням Кабінету Міністрів, не входить в зону впливу керівника центру відповідальності, і це потрібно враховувати при корегуванні бюджетних показників для факультету ЗВО на плановий період.*

Варто зазначити, що в завдання контролера-аналітика не входить тотальний аналіз усіх відхилень, що виникають в процесі контролю. Для оцінки значущості отриманого відхилення на кінцевий результат діяльності підприємства необхідно їх оцінювати за відповідними критеріями. Найбільш важливими з них є: оцінка за припустимими межами та оцінка відхилень за ступенем впливу на кінцевий результат (доходи та витрати).

*Оцінка за припустимими межами.* Використовуючи цей підхід, аналіз відхилень проводиться, якщо відхилення будь-якого параметру планового бюджету, наприклад, місячна заробітна плата або кумулятивна сума витрат на персонал, виходить за встановлені припустимі межі. Для оцінки селективних відхилень звичайно використовують лінійні межі, що визначаються або у відсотках, або в абсолютних величинах. Наприклад, якщо встановлена припустима межа відхилень по місяцях 10%, то аналізувати варто ті місяці, де відхилення як у «плюс», так і в «мінус» перевищило задану величину.

*Оцінка відхилень за впливом на кінцевий результат (доходи, витрати).* Величина відсоткового відхилення окремого параметру в першу чергу свідчить про якість планування і бюджетну дисципліну, але практично не характеризує ступінь впливу на кінцевий результат. Так, наприклад, хоча 50%-ве відхилення по позиції «канцелярські товари» зовні дуже значиме, однак 5%-ве відхилення по статті витрати на оплату праці, які займають значну частку у витратах (до 70% у

ЗВО), впливає на загальні витрати набагато сильніше. Даний підхід припускає ранжирування параметрів за силою впливу на доходи та витрати, як у позитивному, так і негативному напрямках.

Організаційно звіти про виконання бюджетів структурних підрозділів передаються для аналізу в службу внутрішнього аудиту. Результатами контрольних процедур має стати комплекс заходів, спрямованих на усунення негативних тенденцій в розвитку кожного підрозділу і факторів, що мають найбільш суттєвий вплив на фінансовий стан ЗВО.

Основними факторами, що впливають на склад та структуру витрат закладів освіти є:

- структура навчального навантаження;
- режим занять;
- кваліфікація науково-педагогічних працівників та рівень плати праці;
- обсяг законодавчо встановленого навантаження науково-педагогічних працівників;
- нормативи співвідношення студентів на одного викладача ;
- стан матеріально-технічної бази освітнього процесу;
- завантаженість навчальних площ, їх співвідношення з загальною площею ЗВО та ефективність їх використання (кількість змін навчання, заповнюваність аудиторій);
- матеріаломісткість освітнього процесу (потреба в обладнанні лабораторій, матеріалів, хімікатів, реактивів для проведення лабораторних та практичних занять);
- кількість студентів та розмір академічних груп;
- вартість комунальних послуг, спрямованих на забезпечення навчального процесу (опалення, освітлення, водопостачання, витрати газу тощо).

Враховуючи традиційну структуру витрат ЗВО в цілому, та в окремих структурних підрозділах (центрах відповідальності), особливу увагу аналізу причин відхилень слід приділити такому елементу витрат як оплата праці з

деталізацією окремо професорсько-викладацькому складу та обслуговуючому персоналу (іншим працівникам). Даний елемент витрат є найбільш вагомим в структурі витрат ЗВО. Без врахування витрат на академічні стипендії студентам витрати на оплату праці при підготовці бакалаврів сягають 70%, магістрів - біля 80%.

Витрати на оплату праці науково-педагогічного персоналу залежить від кількості навчальних дисциплін, що викладаються викладачами кафедри, обсягу аудиторної роботи, що включена в навчальні плани за кожною дисципліною, якісного складу викладачів (питомої ваги професорів, доцентів, докторів наук, кандидатів наук, процентів надбавок за наукові звання та посади, середньої заробітної плати одного працівника зі складу науково-педагогічного персоналу, інших надбавок пов'язаних з інноваційними технологіями навчання (викладання іноземною мовою, надбавки за викладання на курсах підвищення кваліфікації, бізнес-тренінгах тощо). Аналіз фактичних відхилень від бюджету витрат на оплату праці науково-педагогічних працівників пропонуємо проводити за такою факторною моделлю:

$$\text{ВОП} = \text{Ч}_{\text{НПП}} \times \text{К}_{\text{як}} \times \text{З}_{\text{сер}} \quad (6.1)$$

де: ВОП – витрати на оплату праці науково-педагогічних працівників;  
 $\text{Ч}_{\text{НПП}}$  – середньоспискова чисельність науково-педагогічних працівників;  
 $\text{К}_{\text{як}}$  – коефіцієнт якісного складу викладачів кафедри;  
 $\text{З}_{\text{сер}}$  – середня заробітна плата одного викладача.

Своєю чергою, чисельність викладачів залежить від обсягу навчального навантаження в цілому по ЗВО (або іншого центру відповідальності) та максимального розміру навантаження на одного науково-педагогічного працівника, яке законом «Про вищу освіту» (ст.56) для ЗВО встановлене в розмірі 600 год. [177]. Отже, планова чисельність науково-педагогічного персоналу може бути розрахована за формулою:

$$\text{Ч}_{\text{НПП}} = \frac{V_{\text{нав}}}{H} \quad (6.2)$$

де  $V_{\text{нав}}$  – обсяг навчального навантаження науково-педагогічних працівників кафедри, год.;

$N$  – максимальний розмір навчального навантаження одного науково-педагогічного працівника на рік (складає 600 годин);

Обсяг навчального навантаження викладачів по ЗВО в цілому залежить від загальної кількості студентів, що навчаються у ЗВО на бакалавраті та магістратурі, наповнюваності академічних груп, структури навчальних планів, зокрема частки годин кредиту ЄСТС, відведених для аудиторної роботи і самостійної роботи студента. Згідно закону «Про вищу освіту» аудиторне навантаження студентів може складати від 33 до 50% кредиту ЄСТ [177]. Фактично плановий обсяг навчального навантаження кафедр залежить від кількості дисциплін, закріплених за кафедрою, від їх обсягу в кредитах ЄСТС, кількості потоків та академічних груп, для яких викладаються ці дисципліни.

Кількість студентів в одній академічній групі складає, як правило, 25 осіб. Лабораторні заняття проводяться з підгрупами, кількість студентів у яких, як правило, складає 12-15 осіб. Зменшення чисельності студентів у підгрупах для лабораторних занять допускається тільки у випадках проведення лабораторних занять на спеціалізованому устаткуванні, при експлуатації якого встановлені спеціальні санітарні норми та правила техніки безпеки згідно з паспортом лабораторії (навчального приміщення). Практичні заняття з іноземних мов проводяться з підгрупами, кількість студентів у яких, як правило, 12-15 осіб (половина академічної групи) для вивчення першої або другої мови, заняття зі східних мов (арабська, китайська, японська) – з підгрупами 7-10 осіб (до третини академічної групи), на вивчення іноземних мов студентами «немовних» спеціальностей не менше 20 осіб (у разі неможливості дотримання цих нормативів необхідно створювати зведені групи зі споріднених спеціальностей).

Обсяг навчального навантаження може бути розрахований окремо для бакалаврів та магістрів за денною та заочною формою навчання за формулою:

$$V_{\text{нав}} = \frac{Ч_{\text{ст}} \times N_{\text{год}}}{n} \times d \quad (6.3)$$

де  $Ч_{\text{ст}}$  - загальна чисельність студентів кожного року навчання;

$n$  – нормативна кількість студентів в академічній групі ( для бакалавра-25 осіб, для магістра-15 осіб);

$N_{год}$  – річна кількість кредитів (годин) згідно навчального плану для бакалаврів та магістрів (60 кредитів по 30 годин = 1800 годин на рік);

$d$  – питома вага аудиторного навантаження згідно навчальних планів (від 33 до 50%).

Рівень якісного складу науково-педагогічного персоналу залежить від частки науково-педагогічних працівників зі науковими ступенями доктора та кандидата наук та вченими звання професора та доцента. Даний коефіцієнт може бути розрахований за формулою:

$$K_{як} = \frac{\sum Ч_i \times (O_i + D_i)}{O_i} \quad (6.4)$$

де  $K_{як}$  – коефіцієнт якісного складу науково-педагогічних працівників;

$Ч_i$  – частка ставок окремих категорій викладачів (професор, доцентів, старших викладачів, асистентів);

$O_i$  – оклад окремих категорій викладацького складу;

$D_i$  – доплати та надбавки окремим категоріям викладацького складу згідно з чинним законодавством;

Враховуючи, що в надбавках до посадових окладів вже враховано якісний склад науково-педагогічного персоналу, пропонуємо спрощений варіант розрахунку коефіцієнту якісного складу, алгоритм якого представлено формулою:

$$K_{як} = \frac{ФОП_{НПС}^{факт}}{Ч_{НПС} \times 12} : (O_c + D_c) \quad (6.5)$$

де:  $K_{як}$  - коефіцієнт якісного складу науково-педагогічного персоналу;

$ФОП_{НПС}^{факт}$  – фонд плати праці науково-педагогічного персоналу календарний рік;

$O_c$  – середній оклад окремих категорій викладацького складу за минулий календарний рік;

$D_c$  – середні доплати та надбавки окремим категоріям викладацького складу згідно з чинним законодавством за минулий календарний рік;

$Ч_{НПС}$  – середньоспискова чисельність науково-педагогічного персоналу.

Приклад розрахунку коефіцієнта якісного складу науково-педагогічних працівників на умовних цифрах наведено в додатку И.5.

Підставляючи у формулу 1 формули 2 та 3, отримує загальну аналітичну модель для проведення факторного аналізу зміни витрат на оплату праці науково-педагогічних працівників за рік:

$$ВОП = \frac{Ч_{ст} + N_{год} + d + K_{як} + 3_{сер} \times 12}{H + n} \quad (6.6)$$

$De$  - ВОП – витрати на оплату праці науково-педагогічних працівників;  
 $Ч_{ст}$  - загальна чисельність студентів кожного року навчання;  
 $N_{год}$  – річна кількість кредитів (годин) згідно навчального плану для бакалаврів та магістрів (60 кредитів по 30 годин = 1800 годин на рік);  
 $d$  – питома вага аудиторного навантаження згідно навчальних планів (від 33 до 50%).  
 $K_{як}$  – коефіцієнт якісного складу викладачів кафедри;  
 $Z_{сер}$  - середня заробітна плата одного викладача.  
 $H$  – максимальний розмір навчального навантаження одного науково-педагогічного працівника на рік (складає 600 годин);  
 $n$  – нормативна кількість студентів в академічній групі ( для бакалавра-25 осіб, для магістра-15 осіб);

Використовуючи дані наведені в табл. 6.4, проведемо розрахунок впливу факторів на відхилення бюджету витрат на оплату праці науково-педагогічного персоналу.

Таблиця 6.4 - Вихідні дані для розрахунку впливу факторів на відхилення бюджету витрат на оплату праці по центру відповідальності «факультет XI»

| Показники  | За планом | Фактично | Абсолютні відхилення | Відносні відхилення, % |
|--|-----------|----------|----------------------|------------------------|
| 1. Загальна кількість студентів  | 385       | 400      | +15                  | +3,9                   |
| 2. Коефіцієнт якісного складу науково-педагогічних працівників         | 1,04      | 1,12     | +0,08                | +7,7                   |
| 3. Річний обсяг навантаження одного студента (60 кредитів по 30 годин) | 1800      | 1800     | -                    | -                      |
| 5. Частка аудиторного навантаження за навчальним планом                | 0,4       | 0,5      | +0,1                 | +25,0                  |
| 6. Річне навантаження на одного викладача                              | 600       | 550      | -50                  | -8,3                   |
| 7. Кількість студентів в академічних групах                            | 25        | 20       | -5                   | -20,0                  |
| 8. Середній оклад з надбавками одного науково-педагогічного працівника | 8700      | 9200     | +500                 | +5,7                   |
| 9. Витрати на оплату праці за рік                                      | 2006484   | 4046661  | +2040177             | +101,7                 |

*Побудовано авторами*

У звітах центрів відповідальності (кафедр, факультетів) з виконання бюджету витрат на оплату праці вплив факторів на відхилення фактичних витрат порівняно з плановим бюджетом розраховується за алгоритмами наведеними в табл. 6.5.

Таблиця 6.5. - Методика розрахунку впливу факторів на відхилення загальних витрат на оплату праці науково-педагогічних працівників за центром відповідальності («факультет Х1»)

| Показник   | Алгоритм розрахунку  | Розрахунок  |
|--|--|---|
| 1. Загальні відхилення бюджету витрат на оплату праці  | $\Delta \text{ВОП} = \text{ВОП}^1 - \text{ВОП}^0$  | $4046661 - 2006484 = +2040177$  |
| 2. Відхилення бюджету витрат на оплату праці за рахунок зміни фактичної чисельності студентів порівняно з планом           | $\frac{\text{Ч}_{\text{ст}}^1 \times 1800 \times d^0 \times K_{\text{як}}^0 \times 3_{\text{сер}}^0}{H^0 \times n^0} -$<br>$\frac{\text{Ч}_{\text{ст}}^0 \times 1800 \times d^0 \times K_{\text{як}}^0 \times 3_{\text{сер}}^0}{H^0 \times n^0}$ | $\frac{400 \times 1800 \times 0,4 \times 1,04 \times 8700 \times 12}{600 \times 25} -$<br>$\frac{385 \times 1800 \times 0,4 \times 1,04 \times 8700 \times 12}{600 \times 25} =$<br>$= -2084659 - 2006484 = +78175$ |
| 3. Відхилення бюджету витрат на оплату праці за рахунок зміни частки аудиторного навантаження в навчальних планах          | $\frac{\text{Ч}_{\text{ст}}^1 \times 1800 \times d^1 \times K_{\text{як}}^0 \times 3_{\text{сер}}^0}{H^0 \times n^0} -$<br>$\frac{\text{Ч}_{\text{ст}}^1 \times 1800 \times d^0 \times K_{\text{як}}^0 \times 3_{\text{сер}}^0}{H^0 \times n^0}$ | $\frac{400 \times 1800 \times 0,5 \times 1,04 \times 8700 \times 12}{600 \times 25} -$<br>$400 \times 1800 \times 0,4 \times 1,04 \times 8700 \times 12 =$<br>$= 2605824 - 2084659 = +521165$                       |
| 4. Відхилення бюджету витрат на оплату праці за рахунок перевищення нормативу навчального навантаження на одного викладача | $\frac{\text{Ч}_{\text{ст}}^1 \times 1800 \times d^1 \times K_{\text{як}}^0 \times 3_{\text{сер}}^0}{H^1 \times n^0} -$<br>$\frac{\text{Ч}_{\text{ст}}^1 \times 1800 \times d^1 \times K_{\text{як}}^0 \times 3_{\text{сер}}^0}{H^0 \times n^0}$ | $\frac{400 \times 1800 \times 0,5 \times 1,04 \times 8700 \times 12}{550 \times 25} -$<br>$400 \times 1800 \times 0,4 \times 1,04 \times 8700 \times 12 =$<br>$= 2842717 - 2605824 = +236893$                       |
| 5. Відхилення бюджету витрат на оплату праці за рахунок зміни наповнюваності академічних груп                              | $\frac{\text{Ч}_{\text{ст}}^1 \times 1800 \times d^1 \times K_{\text{як}}^0 \times 3_{\text{сер}}^0}{H^1 \times n^1} -$<br>$\frac{\text{Ч}_{\text{ст}}^1 \times 1800 \times d^1 \times K_{\text{як}}^0 \times 3_{\text{сер}}^0}{H^1 \times n^0}$ | $\frac{400 \times 1800 \times 0,5 \times 1,04 \times 8700 \times 12}{550 \times 20} -$<br>$400 \times 1800 \times 0,4 \times 1,04 \times 8700 \times 12 =$<br>$= 3553396 - 2842717 = +710679$                       |
| 6. Відхилення бюджету витрат на оплату праці за рахунок зміни якісного складу науково-педагогічного персоналу              | $\frac{\text{Ч}_{\text{ст}}^1 \times 1800 \times d^1 \times K_{\text{як}}^1 \times 3_{\text{сер}}^0}{H^1 \times n^1} -$<br>$\frac{\text{Ч}_{\text{ст}}^1 \times 1800 \times d^1 \times K_{\text{як}}^0 \times 3_{\text{сер}}^0}{H^1 \times n^1}$ | $\frac{400 \times 1800 \times 0,5 \times 1,12 \times 8700 \times 12}{550 \times 20} -$<br>$400 \times 1800 \times 0,4 \times 1,04 \times 8700 \times 12 =$<br>$= 3826735 - 3553396 = +273338$                       |
| 6. Відхилення бюджету витрат на оплату праці за рахунок зміни середньої заробітної плати науково-педагогічних працівників  | $\frac{\text{Ч}_{\text{ст}}^1 \times 1800 \times d^1 \times K_{\text{як}}^1 \times 3_{\text{сер}}^1}{H^1 \times n^1} -$<br>$\frac{\text{Ч}_{\text{ст}}^1 \times 1800 \times d^1 \times K_{\text{як}}^1 \times 3_{\text{сер}}^0}{H^1 \times n^1}$ | $\frac{400 \times 1800 \times 0,5 \times 1,12 \times 9200 \times 12}{550 \times 20} -$<br>$400 \times 1800 \times 0,4 \times 1,12 \times 8700 \times 12 =$<br>$= 4046662 - 3826735 = +219927$                       |
| Сумарний вплив факторів  |  | $(+78175) + (+521165) + (+236893) + (+710679) + (+273338) + (+219927) = 2040177$  |

Побудовано авторами

Загальні перевитрати бюджету витрат на оплату праці науково-педагогічного персоналу по центру відповідальності «Факультет Х1» в 2018 році становили 2040177 грн., або збільшились 101, 7%. МОН України встановлено єдині

стандарти тривалості підготовки бакалаврів для економічних спеціальностей - 240 кредитів (60 кредитів щорічно протягом 4-х років). Враховуючи, що тривалість одного кредиту складає 30 годин, щорічний обсяг навантаження одного студента складає 1800 годин (60 кредитів по 30 годин). Оскільки протягом досліджуваного періоду даний фактор не змінювався, то на загальний обсяг витрат на оплату праці науково-педагогічного персоналу він не мав впливу.

Основними причинами перевитрат по оплаті праці науково-педагогічного персоналу були такі:

- за рахунок збільшення фактичної кількості студентів порівняно з планом на 15 осіб (або на 3,9%) фактичні витрати на оплату праці збільшились на 78175 грн., або на 3,9% (+78175 грн. / 2006484 грн. \* 100%);
- за рахунок зміни структури навчальних планів вбік збільшення частки аудиторного навантаження з 40% до 50% (і відповідно зменшення частки годин для самостійної роботи студентів) збільшилось аудиторне навантаження викладачів, що призвело до збільшення витрат на їх оплату праці на 521165 грн., або на 26% (+521165 грн. / 2006484 грн. \* 100%);
- за рахунок недовиконання планового навантаження викладачів на 50 годин (600 год. – 550 год.) перевитрати бюджету на оплату праці склали 236893 грн. , або збільшились на 11,8% (+236893 грн. / 2006484 грн. \* 100%);
- за рахунок недокомплектації академічних груп в середньому на 5 студентів (25 студ. - 20 студ) перевитрати бюджету на оплату праці склали 710679 грн., або збільшились на 35,4% (+710679 грн. / 2006484 грн. \* 100%);
- за рахунок покращення якісного складу науково-педагогічного персоналу через збільшення частки докторів та кандидатів наук порівняно з планом перевитрати бюджету на оплату праці склали 273338 грн., тобто збільшились на 13,6% (+273338 грн. / 2006484 грн. \* 100%);
- за рахунок збільшення посадових окладів науково-педагогічного персоналу в середньому на 500 грн. (або на 5,7%) перевитрати бюджету на оплату праці викладачів факультету за рік склали 219927 грн., тобто збільшились на 11,0% (+219927 грн. / 2006484 грн. \* 100%).



Враховуючи пряму залежність такого елементу витрат як «відрахування на соціальні заходи» від розміру витрат на оплату праці, обґрунтовано, що на їх відхилення від бюджету впливають такі ж самі фактори, які можуть бути проаналізовані за такою ж методикою.

## **6.2. Методологічні засади стратегічного аналізу ефективності управління витратами закладів вищої освіти: завдання, напрями, особливості та етапи проведення**

Зміна пріоритетів розвитку ЗВО з орієнтацією на інноваційні методи навчання потребує впровадження прогресивних інструментів формування інформаційного забезпечення інфраструктури управління, зміни методичних підходів до аналізу ефективності їх діяльності.

За твердженням Д. Нортона та Р. Каплана «В наш час швидкоплинних технологій та гострої конкуренції, як у глобальному масштабі, так і всередині країни, управлінські бухгалтерські системи не відповідають сучасним умовам, не здатні своєчасно надавати менеджерам інформацію, необхідну для управління процесами і оцінювання результатів діяльності... неспроможні відобразити такі показники, як якість, надійність, цикли замовлень, гнучкість та ступінь задоволення клієнтів...» [68, с.54].

Зазначені проблеми повною мірою стосуються інформаційного забезпечення управління ЗВО, вирішення яких можливе при використанні стратегічного підходу до управління, обліку та аналізу, який синтезує у собі різні концепції, засновані на динамічній природі функціонування організації.

В сучасних умовах ЗВО все більше набувають ознак бізнес-компаній. Фактично ЗВО являє собою певну організацію, яка акумулює інтелектуальні, матеріальні, фізичні ресурси і трансформує їх у кінцевий продукт – знання, навички та компетентності, що формуються у випускників ЗВО. Державні заклади освіти несуть перед суспільством відповідальність за ефективне використання державного майна та розвиток сукупного вітчизняного інтелекту. Як економічний

суб'єкт ЗВО розвивається та функціонує в умовах змішаної економіки і використовує як бюджетні, так і позабюджетні кошти. Нові вимоги вимагають від ЗВО розроблення ефективних механізмів прискореної адаптації до економічного та освітнього середовища, що постійно змінюється під впливом зовнішніх а внутрішніх факторів. Глобалізація ринку освітніх послуг висуває нові вимоги до інноваційного розвитку ЗВО та підвищення якості освіти на основі стратегічного управління.

Модернізація вищої освіти стає черговим етапом її реформування, мета якого полягає у створенні механізму стійкого розвитку системи освіти в умовах мінливості оточуючого середовища (зокрема, соціальної сфери). Актуальність стратегічного управління освітньою діяльністю у ЗВО зумовлена низкою проблем, що виникають у процесі становлення ринку освітніх послуг. Серед них можна відзначити: посилення залежності темпів розвитку суспільства від рівня і масштабів розвитку вищої професійної освіти; необхідність співвідношення цільових установок розвитку освіти і суспільства; зростання конкуренції між ЗВО на ринку освітніх послуг; необхідність уведення перспективного управління освітньою діяльністю з урахуванням розвитку науково-технічного прогресу, ринкової економіки та інформаційного суспільства [309, с.689].

Стратегічне управління ЗВО порівняно із комерційними організаціями має низку концептуально важливих особливостей, зумовлених специфічними рисами та організаційною специфікою навчальних закладів, зокрема таких як: особливості стратегічних цілей, специфіка освітньої послуги як особливого продукту, що має нестандартні споживчі характеристики, різноплановість стекхолдерів тощо.

Стратегічний аналіз ЗВО полягає у визначення та оцінці впливу ключових факторів на сучасний та майбутній стан навчального закладу, який зумовлює його стратегічний вибір. Методологія стратегічного аналізу діяльності ЗВО має бути спрямована на отримання даних, котрі адекватно характеризують передпрогнозу (передпланову) ситуацію у внутрішньому та зовнішньому середовищі організації.

В системі стратегічного управління ЗВО важливе місце відводиться питанням стратегічного аналізу витрат, як ключового фактора їх конкурентоспроможності. Дефіцит бюджетного фінансування ЗВО змушує їх керівників використовувати нові інструменти управління витратами та шукати способи їх мінімізації.

В цьому аспекті актуалізуються питання необхідності проведення поглиблених наукових пошуків, спрямованих на розроблення теоретичних, методологічних та науково-практичних засад стратегічного аналізу витрат закладів вищої освіти в умовах посилення ринкової конкуренції та боротьби за студентський контингент, дослідження яких.

До розробників методологічних засад стратегічного аналізу в контексті стратегічного управління належать такі відомі вітчизняні і зарубіжні вчені як Д.Аакер [1], І.Х Ансофф [4, 3], Белошапка В.А., Загорій Г.В. [8], К. Боумен [16], В.Г.Герасимчук [28], Володькіна М.В. [26], А.П.Наливайко [135], Г.В.Осовська, О.Л.Фіщук, І.В.Жалінська [156], М.Портер [172], Боб Райан [245], Томпсон А.А., А.Дж. Стрикленд [292, 293], Ханс Виссема [300], З.Є.Шершньова [315].

У своїх працях ці вчені розглядають стратегічний аналіз лише як перший (хоча і найважливіший) етап стратегічного управління, проте акцент на його методологічних засадах не робиться. Недоліком подібного підходу є нехтування вітчизняними напрацюваннями з теорії економічного аналізу, спрощене розуміння методу аналітичного дослідження, відсутністю недотримання принципів системності та комплексності дослідження, методологічною невизначеністю.

Розробленням методичних та методологічних засад стратегічного аналізу як самостійного напрямку наукових досліджень у різних сферах діяльності суб'єктів господарювання займаються лічені науковці. Серед них можна виокремити таких дослідників як Т.В.Головко, С.В.Сагова С.В. [31], Гордієнко П.Л. [32], М.І.Ковальчук [73], Красностанова Н.Е., П.С.Маковеев [90], К.І.Редченко [246, 247, 248, 249].

Слід зазначити, що серед науковців немає єдиного розуміння сутності стратегічного аналізу та його завдань, не відпрацьований інструментарій

стратегічного аналізу, не визначені основні етапи його проведення, не систематизована система показників, які характеризують внутрішнє та зовнішнє середовище.

Зокрема, Т.В.Головко трактує стратегічний аналіз як “спосіб дослідження і перетворення бази даних, одержаних внаслідок аналізу середовища, на стратегію підприємства. Стратегічний аналіз є початковим етапом розробки стратегії діяльності підприємства, яка ґрунтується на дослідженні і оцінці внутрішнього та зовнішнього середовища, в якому знаходиться підприємство, і дає можливість виявити: які в дійсності стратегічні можливості підприємства? яка стратегія найкраща?” [31, с.8].

Важливу роль в становленні стратегічного аналізу як самостійного напрямку економічної науки відіграли роботи професора М.І.Ковальчука [73]. Основне функціональне навантаження стратегічного аналізу він пов’язує з необхідністю обґрунтування оптимальних шляхів досягнення стратегічних цілей. Стратегічний аналіз він розглядає як «сукупність способів вивчення досягнутого рівня й стану господарської діяльності, а також її варіантів на основі даних обліку, звітності, нормативних даних з метою визначення ефективніших варіантів стратегії ведення господарства... Стратегічний аналіз є системою впорядкованих знань щодо методики та організації вивчення стратегії виробничої діяльності господарства на майбутній період» [73, с.17].

Особливе місце у становленні та розвитку концептуальних засад стратегічного аналізу відводиться роботам К.І.Редченко [246, 247, 248, 249], який під стратегічним аналізом розуміє «...комплексне дослідження позитивних і негативних факторів, які можуть вплинути на економічне становище підприємства у перспективі, а також шляхів досягнення стратегічних цілей підприємства. За допомогою стратегічного аналізу готується комплексний стратегічний план розвитку підприємства, здійснюється науково-обґрунтована, всебічна і своєчасна підтримка прийняття стратегічних управлінських рішень» [248, с.38].

Підсумовуючи наведені визначення та міркування, пропонуємо під стратегічним аналізом розуміти систему процедур дослідження економічних явищ та процесів, які впливають на діяльність господарюючого суб’єкта в минулому, поточному періоді та майбутньому, як на мікро- так і макрорівнях (тобто з

урахуванням впливу зовнішнього середовища), яка формує інформаційне поле для виконання тактичних дій по досягненню стратегічних цілей [165, с.41].

Враховуючи специфіку діяльності таких економічних суб'єктів як ЗВО, слід розглянути особливості стратегічного аналізу та стратегічного управління, оскільки їх місія та стратегічні цілі суттєво відрізняються від інших суб'єктів господарювання. Зауважимо, що даний аспект наукових досліджень висвітлено в економічній літературі недостатньо. Проблемами стратегічного маркетингу та управління ЗВО займалися такі вчені, як Долятовська В.Н. [45], Дудко П.М. [49, 50], Іванов Ю. [62], Каленюк І.С. [66], Кіндрась О.В. [69], Козак О.М. [74], Мурашко М. І. [133], Натрошвілі С.Г. [136, 137, 138, 139, 140], Салогубова В. [262], Черниш О.В. [309]. Здебільшого в роботах цих вчених головний акцент зроблено на оцінюванні конкурентоспроможності навчальних закладів та управлінському аспекті стратегічних досліджень. Для успішного впровадження та функціонування системи стратегічного менеджменту у ЗВО необхідне відповідне обліково-аналітичне забезпечення, яке дає потрібну інформацію управлінцям для реалізації запланованих стратегічних цілей. Однією з головних функцій стратегічного аналізу є дослідження ефективності діяльності ЗВО з позиції різних стейкхолдерів. Проте питання методології стратегічного аналізу діяльності ЗВО практично залишаються поза увагою науковців.

Основними цілями стратегічного аналізу ЗВО є оцінка ефективності їх діяльності, контроль витрат, надання та інтерпретація результатів діяльності навчальних закладів, аналітичне обґрунтування стратегічних планів та бюджетів доходів та витрат. Нині в стратегічному менеджменті все більше уваги приділяється довгостроковим стратегічним цілям, тому основним завданням стратегічного аналізу перш за все є сприяння розробленню та впровадженню ділової стратегії та обґрунтування тактичних дій навчальних закладів. Найважливішим показником ефективності діяльності ЗВО є рентабельність освітніх послуг, яка залежить від доходів та витрат навчального закладу. Дохідна частина, з одного боку, залежить від цінової політики закладу та кон'юнктури ринку освітніх послуг, з іншого боку, обмежена обсягами бюджетного

фінансування, попитом на ринку праці на відповідні спеціальності, демографічними чинниками. Тобто доходна частина ЗВО здебільшого залежить від зовнішніх факторів, на які навчальний заклад має опосередкований вплив. Витратна частина собівартості освітніх послуг формується, як правило, з урахуванням внутрішніх факторів, на які навчальний заклад має впливати через розроблення дієвих стратегій управління витратами. Тому в системі стратегічного управління особлива увага приділяється саме стратегічному аналізу витрат.

Витрати – одна з найважливіших категорій, що впливає на розвиток ЗВО та забезпечує досягнення стратегічних цілей та результатів, тому актуальність розроблення методики їх стратегічного аналізу у сучасних навчальних закладах не викликає сумніву.

Головною метою стратегічного аналізу витрат є формування інформаційного забезпечення фінансової політики щодо стратегічного розвитку ЗВО. Задачі стратегічного аналізу спрямовані на визначення головної мети навчального закладу, яка передбачає, надання якісних освітніх послуг та посилення своїх конкурентних переваг на освітянському ринку через оптимізацію витрат. Досягнення стратегічних цілей передбачає розроблення тактичних заходів, які на окремих часових відрізках можуть тимчасово збільшувати рівень грошових витрат, наприклад витрати на підвищення кваліфікації кадрів, впровадження інноваційних освітніх продуктів, купівля нового програмного забезпечення та сучасної комп'ютерної техніки, проте в кінцевому випадку сприяє результативності діяльності ЗВО та сумарній економії трансформаційних та трансакційних витрат через підвищення кваліфікації науково-педагогічного персоналу, кращої організації освітнього процесу.

Намагання будь-яким способом скоротити поточні витрати може призвести до зниження якості навчального процесу, а відтак, і зниження конкурентоспроможності закладу, що неминуче супроводжується зменшенням кількості студентів, що вступають до ЗВО як за бюджетні кошти, так і на контрактній основі.

Головним завданням стратегічного дослідження є визначення таких заходів, які не просто знижують витрати, а й дають змогу більш ефективно використовувати бюджетні видатки на фінансування закладу і збільшувати доходну частину ЗВО через додаткове залучення студентів, що навчаються на контрактній основі. В свою чергу це можливе у випадку пропозиції конкурентоспроможних освітніх продуктів та програм, які забезпечуватимуть підготовку висококваліфікованих фахівців, які затребувані на ринку праці.

Досягнення мети стратегічного аналізу, яка в узагальненому вигляді полягає в підготовці необхідної інформації для прийняття стратегічних управлінських рішень, передбачає низку етапів та аналітичних процедур. В умовах змішаного фінансування освітньої діяльності ЗВО основна увага в стратегічному аналізі та управлінні витратами має бути зосереджена на виконанні таких основних процедур:

- аналіз ринку освітніх послуг (оцінка місткості та напрямів його розвитку; прогнозування демографічних тенденцій; попит на ринку праці на окремих фахівців; міграційні процеси в студентському середовищі);
- прогнозування можливої вартості освітніх послуг та обсягів набору абітурієнтів з урахуванням цінової політики конкурентів на освітньому ринку;
- визначення на основі маржинального аналізу та функціонально-вартісного аналізу (ФВА) розміру витрат, що забезпечують реалізацію освітніх послуг;
- обґрунтування максимальної з точки зору ринкових умов загальної величини витрат, що спрямовуються безпосередньо на навчальний процес, його організацію, наукову роботу, управління закладом освіти;
- розрахунок планових та максимальних витрат в цілому по ЗВО та витрат в розрахунку на одного студента за різними спеціальностями (факультетами);
- визначення цільових норм витрат за кожним центром відповідальності, які можуть обчислюватись як за прямими витратами, так і з повною собівартістю освітніх послуг;

- проведення превентивного контролю на основі аналізу витрат за кожною складовою собівартості (елементами та статтями витрат) та стадіями навчального процесу. В межах такого контролю всі фактори, що впливають на розмір витрат, оцінюються з погляду можливості дотримання цільових норм.

Основні етапи стратегічного аналізу витрат і його завдання визначаються тим місцем, яке він посідає в стратегічному управлінні ЗВО. Вважаємо, що процес стратегічного управління витратами у ЗВО можна представити у вигляді такої схеми (рис.6.3).

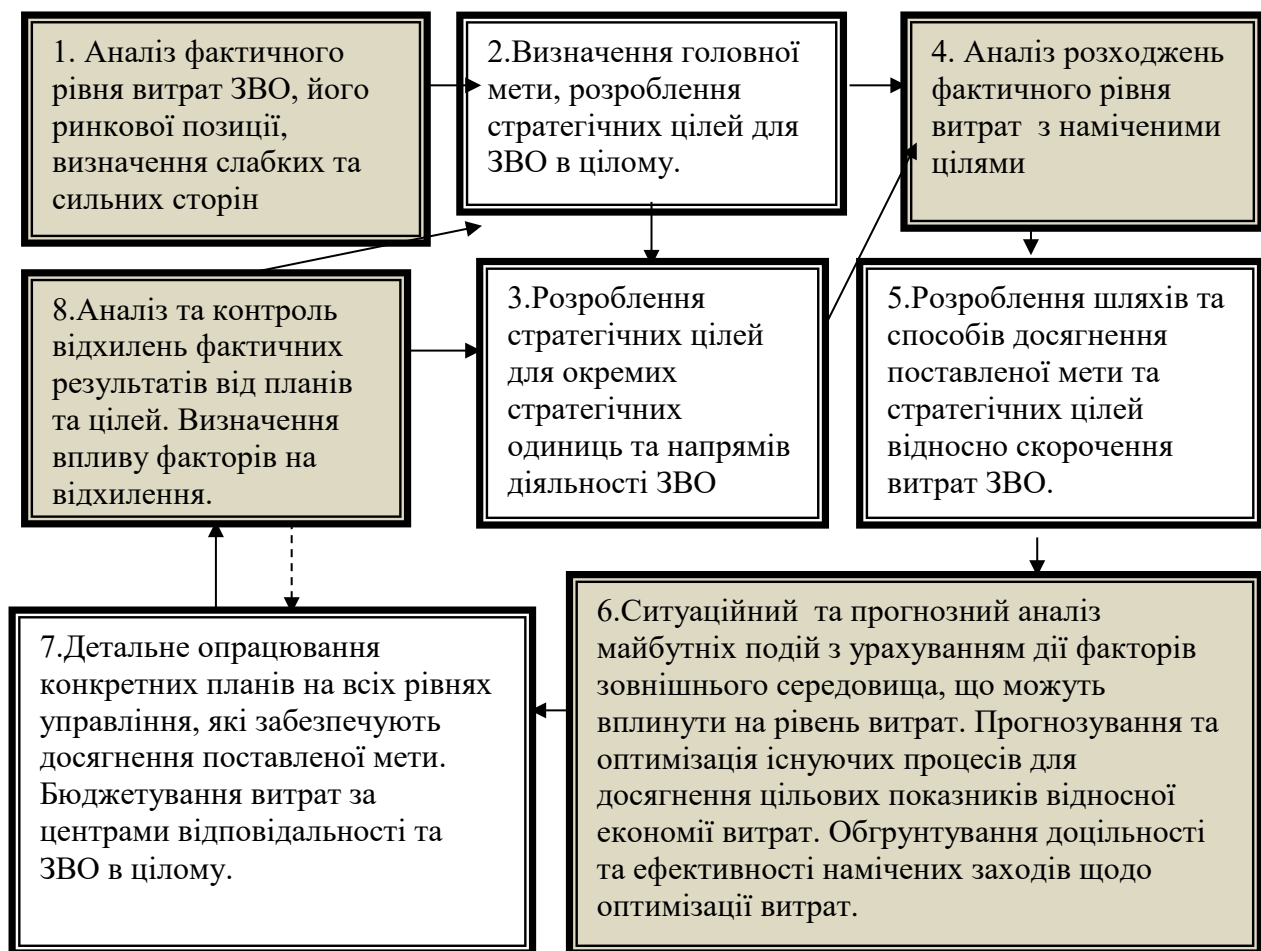


Рис.6.3.Етапи стратегічного аналізу в системі стратегічного управління витратами ЗВО

*Складено авторами.*

Кожен етап стратегічного управління характеризується певним видом процедур. Як видно з наведеної схеми, з восьми етапів стратегічного управління



чотири (1,4,6,8) відносяться до аналітичних, що і визначає роль аналізу та його значення в управлінні. Зупинимося детальніше на кожному з них.

Перший етап включає фактичну оцінку рівня витрат як для ЗВО в цілому, так і для окремих його структурних підрозділів (центрів відповідальності), а також оцінювання вартості підготовки одного студента різних спеціальностей та рівнів підготовки.

Він включає економічну діагностику рівня витрат на певну дату, порівняльний аналіз показників з іншими навчальними закладами на основі SWOT-аналізу, ретроспективний аналіз динаміки витрат з урахуванням індексу інфляції та цін на освітянському ринку. Процедури аналізу на цьому етапі виконують оціночну функцію, повністю співпадають з традиційним економічним аналізом і, як правило, ґрунтуються на коефіцієнтному аналізі витрат без врахування причинно-наслідкових залежностей. Аналітична інформація, отримана на даному етапі, слугує інформацію базою для розроблення відповідних стратегій та цілей щодо покращення фінансового стану та ефективності діяльності навчального закладу через оптимізацію структури доходів та витрат, посилення його конкурентних позицій на освітньому ринку.

На другому етапі після аналізу фактичного стану ЗВО та аналізу його ринкової позиції визначається головна мета (загальнокорпоративна стратегічна ціль) та розробляються стратегічні цілі й тактичні заходи, що забезпечують досягнення цієї мети. Мета по можливості має бути реальною і враховувати тенденції останніх періодів та враховувати потенційний вплив зовнішнього середовища на поставлені цілі. Врахування впливу соціальних, політичних загальноекономічних, правових та інших факторів важко піддається математичному обґрунтуванню, тому, як правило, цей вплив враховується гіпотетично на основі сценарного та ситуаційного аналізу, із залученням експертів.

Одним із найважливіших чинників впливу мінливого зовнішнього середовища є скорочення майже всіх видів ресурсів: зниження кількості

абітурієнтів; скорочення та старіння професорсько-викладацького складу; скорочення обсягів фінансування.

Все це призводить до загострення конкурентної боротьби на ринку освітніх послуг за обмежені ресурси до необхідності розроблення більш ефективних методів управління ЗВО. В основу стійких конкурентних переваг сучасного ЗВО покладено взаємовідносини із зацікавленими сторонами (споживачами освітніх послуг та інших продуктів, що надає ЗВО, ринком праці, постачальниками інших ресурсів, що забезпечують доступ до найкращих ресурсів) [309, с.692].

Аналіз світового досвіду свідчить про велику залежність розвитку закладів вищої освіти від джерел фінансування вищої школи. У розвинутих країнах частка державного фінансування вищої освіти є різною. Так, у Канаді вона становить 70–85%, Голландії – 90%, Німеччині – 95%, у Великій Британії – 62%. При цьому частка плати за навчання у структурі бюджету закладів вищої освіти в усіх цих країнах значно нижча, ніж у нас. Так, наприклад, в Англії плата за навчання становить 12%, у Канаді – 11%, а студенти Голландії, Німеччини, Фінляндії, Швеції взагалі не сплачують за навчання. У Новій Зеландії університети фінансуються на 96% урядом, а 4% становлять доходи від плати за навчання [67, с. 59].

На відміну від розвинутих країн останнім часом в умовах дефіциту бюджетного фінансування в Україні спостерігається тенденція до збільшення частки студентів, що навчаються за власні кошти та кошти організацій. При цьому частка бюджетного фінансування ЗВО значно менше, ніж у розвинених країнах, що висуває відповідні вимоги до ефективного використання коштів ЗВО (табл.6.6).

За рахунок спеціального фонду в Україні у 2014/2015 навчальному році було профінансовано 52,4 % всіх видатків вищої освіти, у 2015/2016 навчальному році – 51 %, у 2016/2017 навчальному році - тобто практично більше половини видатків вищої освіти здійснюється за рахунок коштів фізичних та юридичних осіб.

Таблиця 6.6. - Чисельність студентів ЗВО за джерелами фінансування їх навчання

| Показники                         | ЗВО III-IV рівнів акредитації |           |           |           |
|-----------------------------------|-------------------------------|-----------|-----------|-----------|
|                                   | 2014/2015                     | 2015/2016 | 2016/2017 | 2017/2018 |
| Всього студентів, тис. осіб       | 1438,0                        | 1375,0    | 1369,4    | 1329,9    |
| <i>З них навчаються за кошти:</i> |                               |           |           |           |
| державного бюджету, %             | 46,1                          | 47,2      | 47,7      | 45,8      |
| місцевого бюджету, %              | 0,8                           | 1,1       | 0,9       | 1,0       |
| юридичних осіб, %                 | 0,7                           | 0,7       | 0,7       | 0,5       |
| фізичних осіб, %                  | 52,4                          | 51,0      | 50,7      | 52,7      |

*Побудовано авторами за даними [151, 152, 153, 154]*

Недостатній рівень бюджетного фінансування ЗВО України ілюструє показник частка цього видатків зведеного бюджету на освіту у 2014-2017 рр. (табл. 6.7). Наведені дані свідчать про негативну тенденцію зниження бюджетного фінансування ЗВО України. Так, відносно ВВП частка бюджетного фінансування знизилась з 1,8% в 2014 р. до 1,3% в 2017 р., що достатньо низьким показником. Для порівняння в табл.6.8. наведено рівень бюджетного фінансування в розвинених країнах Європи та проілюстровано його тісний зв'язок з макроекономічними показниками економічного розвитку країн.

Таблиця 6.7.- Видатки зведеного бюджету України на освіту у 2014-2017рр.

| Показники                                      | 2014 р. | 2015 р. | 2016 р. | 2017 р. |
|--|---------|---------|---------|---------|
| Видатки зведеного бюджету на освіту, млрд.грн. | 28,3    | 30,9    | 35,2    | 38,7    |
| В % до ВВП                                     | 1,8     | 1,6     | 1,5     | 1,3     |
| В % до загальних видатків                      | 5,4     | 4,6     | 4,2     | 3,7     |

*Побудовано авторами за даними [151,152, 153, 154]*

Наведені дані ілюструють чітку залежність між рівнем державного фінансування освіти за найважливішими показниками соціально-економічного розвитку розвинених європейських країн. Найвищий рівень соціально-економічного розвитку мають Норвегія (69249 дол. США на душу населення) та Швеція (49836 дол. США на душу населення), відповідно найвища частка державних витрат на фінансування освіти спостерігається також у цих країнах – 7,55% від ВВП.

Таблиця 6.8.- Взаємозалежність розміру фінансування та макроекономічних показників соціально-економічного розвитку країн за 2016 р.

| Країна    | Розмір ВВП,<br>млрд.. дол.<br>США | Розмір ВВП<br>на душу<br>населення,<br>дол. США | Держані<br>витрати на<br>освіту, % від<br>ВВП | Державні<br>витрати на 1<br>студента, дол.<br>США |
|-----------|-----------------------------------|---|---|---|
| Норвегія  | 370,4                             | 69249   | 7,55  | 13811,01  |
| Німеччина | 3466,6                            | 48111   | 4,81  | 6872,5  |
| Франція   | 2463,2                            | 42314   | 5,46  | 6590,46   |
| Швеція    | 511,4                             | 49836   | 7,55  | 14280,05  |

*Побудовано автором за даними [332]*

До важливих макро-економічних факторів впливу на розвиток освіти в Україні належать демографічний фактор (тенденції народжуваності дітей в короткостроковій та довгостроковій перспективі), який також є актуальним при формуванні планів дохідної і витратної частини бюджету закладів освіти через планування кількості потенційних абітурієнтів. Не менш актуальними проблемами для ЗВО України є обсяг студентської міграції. Динаміка кількості українських студентів у закордонних навчальних закладах наведена у табл. 6.9. та на рис.6.4.

Таблиця 6.9- Кількість українських студентів, що навчаються у закордонних університетах

| Країна      | Навчальні роки |               |               |               |               |               |               |
|-------------|----------------|---------------|---------------|---------------|---------------|---------------|---------------|
|             | 2011/<br>2012  | 2012/<br>2013 | 2013/<br>2014 | 2014/<br>2015 | 2015/<br>2016 | 2016/<br>2017 | 2017/<br>2018 |
| Польща      | 6312           | 9620          | 14951         | 22833         | 30041         | 33370         | 37780         |
| Росія       | 4756           | 2578          | 4554          | 9458          | 11636         | 11440         | 11360         |
| Німеччина   | 8379           | 8521          | 8671          | 8842          | 9088          | 9638          | 9388          |
| Канада      | 1202           | 1609          | 2046          | 2466          | 2769          | 3425          | 3589          |
| Чехія       | 1202           | 1326          | 1522          | 1780          | 2137          | 2471          | 2652          |
| Італія      | 1538           | 1741          | 1889          | 2169          | 2334          | 2536          | 2718          |
| США         | 1535           | 1490          | 1464          | 1551          | 1680          | 1817          | 1928          |
| Іспанія     | 1114           | 1323          | 1418          | 1545          | 1612          | 1762          | 1825          |
| Австрія     | 1038           | 1157          | 1176          | 1344          | 1458          | 1625          | 1690          |
| Франція     | 1482           | 1282          | 1320          | 1332          | 1348          | 1395          | 1401          |
| Інші країни | 1594           | 2570          | 3608          | 6292          | 7198          | 6306          | 14984         |
| Всього      | 30152          | 33217         | 42619         | 59612         | 71301         | 75785         | 89315         |

*Побудовано авторами за даними [295]*



Рис.6.4. Динаміка кількості українських студентів, що навчаються в закордонних університетах

*Побудовано авторами за даними табл. 6.9.*

За прогнозними даними можна стверджувати, що кількість українців в закордонних університетах у 2018-2019 роках перевищить 100 тис. осіб, що становить біля 10 % від сумарної кількості тих, хто навчається в Україні та за кордоном.

Також важливим зовнішнім чинником, що має бути врахований при формуванні стратегічних цілей ЗВО, є попит на ринку праці на спеціалістів відповідних спеціальностей, який також має враховуватись при розробленні певних програм та напрямів підготовки студентів. Зіставляючи обрану мету з фактичним станом розвитку, зумовленим конкретною ситуацією, виявляється ступінь досягнення мети, або виявляються розходження з нею, та коригуються конкретні плани та заходи, що забезпечують досягнення поставленої мети.

Третій етап є логічним продовженням другого і передбачає розроблення відповідних деталізованих цілей для структурних підрозділів ЗВО, якими є окремі стратегічні одиниці або центри відповідальності. При цьому стратегічні цілі для окремих інститутів, факультетів, кафедр та інших обслуговуючих підрозділів повинні бути взаємозв'язані із загальною стратегічною метою навчального закладу (університету). При цьому стратегічні цілі мають носити конкретний

характер у вигляді певних значень конкретних показників. Наприклад, рівень витрат, що визначається як стратегічне завдання (стратегічний план) для окремих факультетів може бути визначений в розрахунку на одного студента, аспіранта, докторанта або на одного викладача.

На четвертому етапі проводиться порівняльний аналіз вже досягнутих результатів у минулому з поставленими стратегічними цілями та обґрунтовується реальність їх досягнення. При великих розходженнях цілі можуть коригуватися у бік зменшення. Аналітичні процедури даного етапу аналізу передбачають використання прийомів елімінування та з'ясування причин розходжень (розриву) запланованих та фактичних даних минулого періоду.

З'ясування чинників, які впливають на розрив між досягнутими результатами та поставленими цілями, дає змогу розробити план заходів, які є предметом п'ятого етапу процесу стратегічного управління. Такий план заходів може включати: посилення профорієнтаційної роботи навчального закладу щодо залучення додаткового контингенту абітурієнтів та студентів; оптимізацію цінової політики в частині зниження вартості навчання студентів на контрактній основі; покращення якості навчання через запровадження новітніх технологій навчального процесу та залучення кваліфікованих викладачів-практиків; перегляд фактичного навантаження викладачів та скорочення обслуговуючого персоналу; зменшення витрат, що не впливають на освітній процес тощо.

Шостий етап включає проведення стратегічного аналізу, який передбачає ситуаційне моделювання різних варіантів майбутніх подій з урахуванням впливу зовнішнього середовища, оптимізацію організаційної структури ЗВО на напрямів підготовки студентів, оптимізацію структури витрат, спрямованих на покращення якості освітніх послуг, пошук альтернативних джерел фінансування навчального закладу через запровадження системи додаткових платних освітніх послуг, обґрунтування можливих додаткових обсягів залучення студентів, розширення клієнтської бази. На цьому етапі обґрунтовується економічна доцільність розроблених заходів по досягненню мети шляхом порівняння потенційних економічних вигід з витратами на їх отримання. При цьому необхідно розглянути

всі можливості реального досягнення цілей, тобто визначити ступінь досяжності стратегічних планів, оскільки саме на її результатах будується фаза детального планування. Даний етап передбачає врахування факторів як зовнішнього середовища так і внутрішнього. Цей етап є основним в стратегічному аналізі і включає в себе всі класичні процедури: аналіз впливу зовнішнього середовища на діяльність ЗВО; визначення слабких та сильних сторін навчального закладу, прогнозування майбутніх подій, ситуаційний аналіз ефективності різних варіантів шляхів досягнення стратегічних цілей.

Що стосується інституційних чинників політичного впливу, то серед них варто виділити геополітичне становище, міжнародні відносини, політичну ситуацію. Сьогодні дуже вагомим чинником, що відображається не лише на діяльності ЗВО, а й інших галузей економіки України, є ведення військових дій на сході нашої країни. Під час розгляду чинників впливу на ефективність освітньої діяльності не потрібно забувати про ринкові чинники. Вони впливають на наявність стійких взаємовідносин із партнерами: постачальниками, споживачами освітніх послуг та іншими контрагентами. ЗВО не може існувати ізольовано від зовнішнього світу, йому необхідні надійні зв'язки, завдяки яким він не тільки зможе забезпечити навчальний та господарський процес, а й позиціонувати себе в реальному бізнес-середовищі [309, с.693].

Сьомий етап передбачає розроблення детальних планів та бюджетів, що мають забезпечити досягнення поставлених стратегічних цілей. При чому враховуючи тенденції та залучаючи заходи, знайдені на етапі стратегічного аналізу, на даному етапі розробляється програма конкретних дій і дається кількісна характеристика поставлених цілей. Планування та бюджетування повинно охоплювати всі рівні управління ЗВО: починаючи із загальних планів для закладу в цілому і закінчуючи конкретними планами для стратегічних одиниць (інститутів, факультетів, кафедр, загально-університетських підрозділів). Якщо деталізоване планування ілюструє неможливість досягнення намічених цілей, необхідно переглянути або цілі, або розробити новий план заходів, що забезпечуватиме досягнення мети. Заслуговує на увагу наукова позиція

М.І.Ковальчука, який відмічає, що «стратегічний аналіз тісно пов'язаний з плануванням, але де в чому відрізняється від нього. Вважають, що планування – це програма практичних дій, тоді як аналіз економічної стратегії підприємства носить дослідницький характер» [73, с.13].

Завершальним етапом стратегічного управління в ЗВО є контроль виконання планів шляхом аналізу відхилень фактичних результатів від запланованих цільових величин. При цьому фактичні дані планового періоду зіставляються з плановими даними шляхом розрахунку відхилень. На цьому етапі необхідно ґрунтовно вивчити причини виникнення відхилень та кількісно визначити вплив окремих факторів на результат. Аналіз відхилень показує також, якою мірою були досягнуті поставлені цілі. Кількість та величина відхилень показують наскільки досяжними були поставлені цілі. Результати проведеного аналізу відхилень фактичного стану ЗВО від стратегічних цілей створює основу для визначення нової мети і виявлення розходжень з нею або знову слугувати базою для деталізованого планування на наступний період.

Отже, підсумовуючи викладене вище та враховуючи характерні риси, сутність стратегічного аналізу та його місце в стратегічному управлінні ЗВО, можна виділити такі найбільш суттєві його етапи:

- оцінка фактичного стану ЗВО, визначення його конкурентоспроможності, конкурентної позиції та динаміки розвитку;
- визначення сильних та слабких сторін діяльності навчального закладу порівняно з іншими конкурентами на освітньому ринку на основі проведення SWOT-аналізу,
- аналіз розриву між стратегічними цілями та фактичним станом та рівнем розвитку ЗВО;
- експертиза ресурсного потенціалу ЗВО та визначення його достатності для досягнення стратегічних цілей;
- прогнозування майбутніх подій в макро- та мікросередовищах, врахування як позитивного, так і негативного їх впливу на діяльність ЗВО;



- обґрунтування доцільності та економічної ефективності поставлених заходів та визначення найбільш оптимальних шляхів досягнення стратегічних цілей;
- удосконалення існуючих процесів, напрямів підготовки студентів, оптимізація доходів та витрат ЗВО для посилення конкурентоспроможності закладу;
- факторний аналіз відхилень фактичних даних від запланованих цільових показників.

Виокремлення цих етапів стратегічного аналізу дає змогу уніфікувати основні процедури, розробити адекватні механізми їх реалізації, визначити шляхи вирішення основних завдань, що стоять перед стратегічним менеджментом, посилити якість навчального процесу ЗВО, оптимізувати його доходи та витрати.

Останнім часом особливої актуальності набувають методичні підходи до стратегічного та операційного управління, які дають змогу ув'язати стратегічні цілі компанії з бізнес-процесами на кожному рівні управління, а також здійснювати контроль за реалізацією стратегії. В науковій літературі для ефективної реалізації сучасних управлінських концепцій ЗВО пропонується використовувати процесний підхід. Використання технологій процесного управління є суттєвою умовою підвищення конкурентоспроможності ЗВО.

Методологічні засади стратегічного управлінського обліку та аналізу витрат закладів освіти базуються на розробленій Дж. Шанком и В. Говіндараджаном концепції стратегічного управління витратами SCM (Strategic Cost Management) [312, с. 56]. Сутність запропонованого підходу до аналізу витрат на основі ланцюжка цінності базується на припущенні, що витрати ЗВО, споживаються не кінцевими продуктами (освітніми та науковими послугами), а його бізнес-процесами та функціями, як основними інтеграторами ресурсів та результатів. Виходячи з цього Дж. Шанк и В. Говиндараджан розглядають витрати як функцію стратегічних рішень і пов'язують досягнення стратегічних конкурентних переваг компаній з обліком та аналізом витрат за видами

діяльності, підтримуючи низькі витрати (лідерство на основі витрат) і пропонуючи більш конкурентоспроможну продукцію порівняно з основними конкурентами[312, с. 27].

Як свідчить аналіз, стратегічні цілі сучасного ЗВО концентруються здебільшого на зниженні витрат та досягненні максимальної якості та інноваційності освітніх та наукових продуктів, що задовольняють потреби і вимоги споживачів цих послуг (студентів) та інших зацікавлених осіб (працедавців). Досягнення зазначених стратегічних цілей та виконання місії ЗВО можливе на основі процесного підходу, в основі якого лежить виокремлення в навчальних закладах основних бізнес-процесів (освітніх, наукових, забезпечуючих, управлінських), визначення їх структури (бізнес-процеси другого рівня, функції) та управління ними з орієнтацією на систематичне удосконалення цих бізнес-процесів.

Отже, основними завданнями ЗВО в цьому контексті є доведення до максимуму різниці (доданої вартості) між вартістю (ціною) освітніх послуг і їх собівартістю а також створення унікальних, конкурентоздатних, інноваційних освітніх та наукових продуктів.

Реалізація управлінського підходу на основі бізнес-процесів передбачає:

- визначення та систематизацію основних (ключових) процесів діяльності ЗВО у тих сферах, які мають для нього стратегічне значення (зокрема, в освітній, науковій, господарській, організаційній сферах);
- формування системи технологічних регламентів (стандартів), які визначають раціональне ведення діяльності ЗВО (та його підрозділів) за кожним бізнес-процесом;
- проведення постійного аналітичного контролю, на основі якого оцінюється ступінь відхилень фактичного стану справ від стратегічних цілей та стандартів.

Використання процесних підходів до організації діяльності ЗВО та його підрозділів (BPM – Business Process Management) можливе при належній

організації управлінського обліку, що забезпечує необхідне інформаційно-аналітичне забезпечення стратегічного управління.

Визначення та систематизація бізнес-процесів здійснюється в розрізі основних стратегічних напрямів та сфер діяльності ЗВО та його центрів відповідальності (факультетів, інститутів). Наприклад, за напрямом «надання освітніх послуг» групування процесів може здійснюватись в таких важливих сферах як навчальний процес, методичне забезпечення навчального процесу, здійснення навчально-виховної діяльності, організація навчального процесу тощо. За кожним бізнес-процесом в межах центрів відповідальності має бути створена система індикативних показників для оцінювання рівня досягнення стратегічних цілей.

В коло задач *стратегічного аналізу витрат ЗВО* входять (рис. 6.5.):

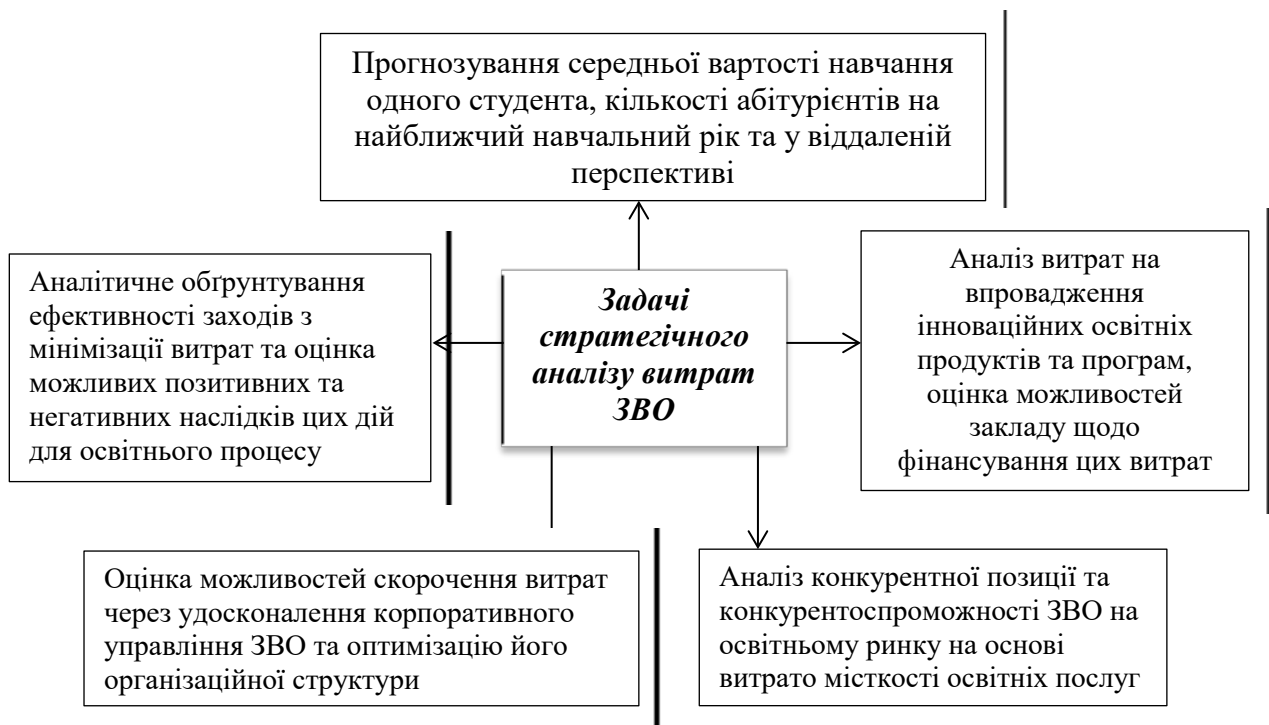


Рис. 6.5. Задачі стратегічного аналізу витрат ЗВО

*Побудовано авторами*

- перспективний аналіз демографічних тенденцій на освітньому ринку та прогнозування кількості абітурієнтів як в цілому по навчальному закладу, так і в розрізі окремих спеціальностей та спеціалізацій;
- аналіз витрат на впровадження інноваційних освітніх продуктів та програм, які сприятимуть розширенню фахових компетентностей студентів та випускників, які затребувані на ринку праці;

- аналіз конкурентних переваг та конкурентної позиції ЗВО на ринку за такими показниками як витрати на одного студента, витрати на одного науково-педагогічного працівника, витрати на одного працівника навчального закладу;
- визначення напрямів скорочення витрат через удосконалення корпоративного управління навчальним закладом та оптимізація його організаційної структури;
- аналітичне обґрунтування ефективності заходів з мінімізації витрат на основі принципу економічної доцільності;
- аналіз основних напрямів економії витрат без шкоди для навчального процесу.

Слід зазначити, що стратегічне управління ЗВО передбачає комплексний підхід до формування стратегічних цілей. Це означає, що цілі, спрямовані на оптимізацію витрат не повинні суперечити іншим цілям, зокрема, підвищенню якості освітніх послуг, розвитку навчальної бази закладу, покращенню соціальної складової для співробітників та студентів тощо. Тому оцінка ефективності управління витратами має здійснюватись паралельно з аналізом дохідної частини бюджету ЗВО.

Вибір основних оціночних показників залежить від обраної стратегії навчального закладу і способу формування конкурентних переваг на освітньому ринку. Так, за стратегічної мети максимізувати прибуток для оцінювання ефективності системи управління витратами доцільно використовувати показники прибутковості і рентабельності, а також відносні показники питомих витрат, які взаємопов'язані з показниками рентабельності і є зворотними до них. Проте орієнтація на таку стратегічну ціль як підвищення прибутковості діяльності може мати місце лише для комерційних закладів освіти, а для держаних ЗВО вибір оціночних показників має бути спрямований на оптимізацію витрат, а отже акцент доцільно робити на показниках питомих витрат при підготовці одного студента. Альтернативним показником ефективності управління витратами може бути питомі витрати в розрахунку на

одного викладача (одну штатну посаду ППС), або одного працівника відповідного центру відповідальності.

В цьому контексті посилюється актуальність розроблення правильної методики калькулювання собівартості підготовки одного студента за різними спеціальностями та спеціалізаціями на основі П(С)БО ДС 135 «Витрати». Нажаль, існуюча нині облікова інформаційна база (що формується за елементами витрат) без детальних аналітичних рахунків за відповідними статтями витрат і центрами відповідальності не дає змоги провести ґрунтовний аналіз ефективності окремих спеціальностей як в межах одного навчального закладу, так і провести порівняльний аналіз конкурентоспроможності освітніх продуктів між різними ЗВО, що надають аналогічні освітні послуги.

### **6.3. Управління витратами ЗВО на основі стратегічного аналізу конкурентоспроможності освітніх продуктів**

Важливим напрямом стратегічного аналізу, який формує інформацію для керівників ЗВО щодо розвитку окремих спеціальностей є аналіз конкурентоспроможності освітніх продуктів. Для проведення стратегічного аналізу конкурентоспроможності окремих освітніх продуктів можуть використовуватись різні методи, що набули широкого поширення в наукових колах та на практиці [165, с. 260-270], зокрема: аналіз сильних та слабких сторін (SWOT-аналіз), сценарний аналіз, ситуаційний аналіз, дослідження макроекономічних факторів (PEST-аналіз, SPACE-аналіз, SNW-аналіз, PIMS-аналіз), матричні методи дослідження (матриця Бостонської консалтингової групи, модель GE/McKinsey, матриця Shell/DMP), візуалізація стратегічної поведінки економічних суб'єктів у системі координат, ФВА- функціонально-вартісний аналіз, маржинальний аналіз (CVP-аналіз), бенчмаркінг, збалансована система показників (BSC).

Проте найпоширенішими з них є коефіцієнтний та матричний аналіз.

Перевагою матричного аналізу є те, що показники, які включаються в матрицю, не інтегруються в єдиний узагальнюючий показник, що дає змогу ілюструвати конкурентоспроможність окремих освітніх продуктів відносно

інших ЗВО-конкурентів у двовимірному просторі. При цьому найпростіший варіант матриці включає два основні показники.

Наприклад, матриця Бостонської консалтингової групи (модель BCG) являє собою своєрідне відображення позицій конкретного виду бізнесу в стратегічному просторі, що визначається двома координатними вісями, одна з яких використовується для вимірювання темпів зростання галузі (ринку відповідного продукту), а інша — для вимірювання відносної частки продукції суб'єкта господарювання на ринку [248].

Практика довела перевагу матричного підходу через комбінування окремих характеристик цієї категорії над простим зведенням в єдиний інтегральний показник, який значною мірою є суб'єктивним і залежить від рівня вагомості того чи іншого показника, що встановлюється інтуїтивно і детермінується стратегічними цілями організації в конкретний момент розвитку [165, с.288]. Оцінювання конкурентоспроможності ЗВО на основі матричного аналізу має певні переваги, основною з яких є розгорнута інформативність окремих складових цієї категорії.

Матрична методика оцінювання конкурентоспроможності вперше була запропонована Бостонською консалтинговою групою (БКГ) і надалі, незважаючи на численні недоліки, набула політичного поширення і зазнала певних трансформацій:

- відносна частка ринку — темпи зростання ринку;
- ефективність витрат — ефект диференціації;
- матриця привабливості ринку — конкурентоспроможність організації;
- матриця перспективи галузі — конкурентоспроможність бізнесу;
- матриця еволюції ринку — конкурентна позиція бізнесу;
- матриця життєвого циклу галузі — відносні позиції на ринку [165, с.288].

Позиціонування відповідної освітньої послуги у відповідному сегменті матриці дає змогу визначити тип тієї чи іншої стратегії, визначити певні стратегічні цілі. Сегментування матриці може бути на чотири, шість, дев'ять, дванадцять, шістнадцять або більше секторів. Наприклад, у моделі

«Привабливість галузі/позиція в конкуренції» (модель GE/McKinsey) розмір матриці збільшено до  $3 \times 3$ . Це дало змогу не тільки дістати більш детальну порівняльну картину різних секторів бізнесу, а й розглянути більш широкі можливості стратегічного вибору.

Для проведення стратегічного аналізу пріоритетних спеціальностей може бути використана спрощена модель матриці «Маркон» [162, с.403]. Адаптація даної матриці для оцінки ефективності управління витратами ЗВО в розрізі окремих спеціальностей дає підстави для виокремлення таких ключових показників, що формують осередки матриці, і слугують інформацією стосовно розроблення відповідних стратегій закладу щодо розвитку пріоритетних спеціальностей:

- середньорічні витрати за спеціальністю на підготовку одного студента;
- середньорічний контингент студентів за конкретною спеціальністю.

Оскільки позитивною тенденцією є зменшення вартості освітньої послуги, то залежно від рівня цих показників та їх комбінації матриця буде мати чотири осередки:

- B1Q1 (білі гіганти) - витрати на підготовку одного студента менше середнього значення в цілому по ЗВО; середньорічний контингент студентів більше середнього значення по ЗВО;
- B0Q1 (чорні гіганти) – витрати на підготовку одного студента більше середнього значення в цілому по ЗВО; середньорічний контингент студентів більше середнього значення по ЗВО;
- B1Q0 (білі карлики) – витрати на підготовку одного студента менше середнього значення в цілому по ЗВО; середньорічний контингент студентів менше середнього значення по ЗВО;
- M0Q0 (чорні карлики) - витрати на підготовку одного студента більше середнього значення в цілому по ЗВО; середньорічний контингент студентів менше середнього значення по ЗВО;

Первинна інформація для побудови матриці «конкурентоспроможність спеціальності» на основі витратного критерію наведена в табл. 6.10.

Таблиця 6.10 - Вартість підготовки одного студента (бакалавра) та середньорічний контингент студентів в розрізі окремих спеціальностей по ЗВО «XXX» за 2018 р.(денна форма навчання)

| Спеціальність                          | Витрати на підготовку 1 студента, 304рн.. | Середньорічний контингент, осіб | Кодування осередків матриці |                        |
|--|---|---------------------------------|-----------------------------|------------------------|
|  |   |                                 | За витратами                | За кількістю студентів |
| Економіка                              | 19914                                     | 240                             | 0                           | 1                      |
| Міжнародна економіка                   | 22013                                     | 180                             | 0                           | 1                      |
| Політологія                            | 18224                                     | 20                              | 1                           | 0                      |
| Соціологія                             | 18156                                     | 16                              | 1                           | 0                      |
| Облік і оподаткування                  | 19906                                     | 90                              | 0                           | 1                      |
| Фінанси і банківська справа            | 19974                                     | 140                             | 0                           | 1                      |
| Менеджмент                             | 18450                                     | 45                              | 1                           | 0                      |
| Маркетинг                              | 19901                                     | 102                             | 0                           | 1                      |
| Підприємництво, біржова торгівля       | 19908                                     | 80                              | 0                           | 0                      |
| Право                                  | 21360                                     | 152                             | 0                           | 1                      |
| Комп'ютерні науки                      | 20149                                     | 56                              | 0                           | 0                      |
| Системний аналіз                       | 20205                                     | 30                              | 0                           | 0                      |
| Кібербезпека                           | 19870                                     | 22                              | 0                           | 0                      |
| Туризм                                 | 18723                                     | 42                              | 1                           | 0                      |
| Публічне управління та адміністрування | 20090                                     | 10                              | 0                           | 0                      |
| Менеджмент персоналу                   | 19601                                     | 60                              | 1                           | 0                      |
| <i>Сума</i>                            | <i>316444</i>                             | <i>1285</i>                     | <i>x</i>                    | <i>x</i>               |
| <i>Середнє значення по ЗВО</i>         | <i>19778</i>                              | <i>80,3</i>                     | <i>x</i>                    | <i>x</i>               |

*Побудовано авторами за даними [39]*

Кодування матриці здійснюється в такий спосіб. Якщо витрати на підготовку одного студента осередку матриці менше середнього значення, осередку матриці присвоюється код «1», якщо вище – код «0». Якщо середньорічний контингент студентів за окремими спеціальностями вище середнього значення, осередку матриці присвоюється код «1», якщо менше – код «0». Наприклад, для спеціальності «маркетинг» витрати на підготовку одного студента складають 19901 грн. на рік при середньому значенні за ЗВО – 19778 грн., тобто даному показнику присвоюється код «0». За отриманими даними буде побудована така матриця (рис.6.6).

Результати стратегічного аналізу щодо оцінювання ефективності управління витратами за окремими спеціальностями по ЗВО «XXX» на основі матричного



аналізу свідчать, що найбільш популярними спеціальностями (за розміром середньорічної кількості студентів денної форми навчання) є такі: економіка; міжнародна економіка; облік і оподаткування; фінанси і банківська справа; маркетинг; право (код матриці 0/1).

|  |  |  |
|--|--|--|
| Середньорічні витрати на підготовку 1 студента       | <b>Код -1/0<br/>(Білі карлики)</b>   | <b>Код -1/1<br/>(Білі гіганти)</b>   |
|  | Політологія;<br>Соціологія;<br>Менеджмент;<br>Туризм;<br>Менеджмент персоналу  | -  |
|  | <b>Код -0/0<br/>(чорні карлики)</b>  | <b>Код -0/1<br/>(чорні гіганти)</b>  |
|  | Підприємництво і біржова торгівля;<br>Комп'ютерні науки;<br>Системний аналіз;<br>Кібербезпека;<br>Публічне управління та адміністрування | Економіка;<br>Міжнародна економіка;<br>Облік і оподаткування;<br>Фінанси і банківська справа;<br>Маркетинг;<br>Право |
| Середньорічний контингент студентів за спеціальністю |  |  |

Рис.6.6. Матриця оцінки конкурентоспроможності окремих напрямів підготовки студентів (за спеціальностями) по ЗВО «XXX»

*Побудовано авторами за даними таблиці 4.10*

При цьому витрати на підготовку одного студента за проаналізованими спеціальностями перевищують середнє значення по навчальному закладу. Отже, при розробленні стратегії підвищення конкурентоспроможності даних напрямів підготовки є пошук резервів зниження питомих витрат. Підвищений рівень витратомісткості освітніх послуг окремих спеціальностей може бути пов'язаний з особливостями освітнього процесу, наприклад, на факультеті міжнародної економіки підвищений рівень витрат може пояснюватись збільшеною кількістю годин на вивчення іноземної мови, а також меншою кількістю студентів в академічних підгрупах.

В осередку матриці з кодом 1/1, який характеризується високим попитом на спеціальність і низькою вартістю підготовки одного студента жодного напрямку підготовки не опинилось.

Менша витратомісткість освітніх послуг порівняно з середніми даними по навчальному закладу при меншому попиту (середньорічна кількість студентів) спостерігається за такими спеціальностями як: політологія; соціологія; менеджмент; туризм; менеджмент персоналу. Як правило, така ситуація має місце при відкритті нових напрямів підготовки, які тільки впроваджуються у навчальному закладі, наприклад, політологія, соціологія, туризм. Стратегічними завданнями для цих спеціальностей мають бути посилення заходів щодо додаткового залучення студентів через коригування цінових стратегій, посилення профорієнтаційної роботи, рекламних заходів.

Найменш привабливим з позиції ефективності управління витратами є сегмент з кодом 0/0, для якого характерне висока витратомісткість освітніх послуг та низький попит на спеціальність. За даними матричного аналізу до таких спеціальностей було віднесено нові напрями підготовки: підприємництво і біржова торгівля; комп'ютерні науки; системний аналіз; кібербезпека; публічне управління та адміністрування. Така стратегічна позиція є цілком виправданою для нових освітніх продуктів, проте для остаточних висновків необхідно додатково проаналізувати тенденції зміни попиту на ці спеціальності на ринку праці та дослідити динаміку студентського контингенту. При позитивній динаміці (приросту середньорічного контингенту абітурієнтів) необхідно додатково проаналізувати цінову політику навчального закладу та інші показники, що характеризують перспективність розвитку даних напрямів підготовки.

Як зазначалось вище, само по собі зменшення витрат на підготовку одного студента не є самоціллю ЗВО, оскільки більшість факторів, що впливають на її рівень залежать від зовнішнього середовища, зокрема підвищення рівня оплати науково-педагогічного персоналу, законодавче підвищення мінімальної заробітної плати персоналу, підвищення рівня технічної оснащеності навчального процесу тощо. Тому узагальнююча оцінка ефективності управління витратами має здійснюватись з урахуванням зміни рівня доходів навчального закладу, які залежать від кількості студентського контингенту та загального

маржинального доходу певного напрямку підготовки. Для розроблення стратегії розвитку окремих напрямів підготовки до матриці доцільно включити такий узагальнюючий показник як відношення витрат на підготовку одного студента (собівартості підготовки одного студента) до середньорічної вартості навчання одного студента (ціни освітньої послуги). Подібний підхід набуває має особливе значення для недержавних (приватних) закладів вищої освіти, які самостійно можуть встановлювати цінову політику, яка в свою чергу залежить від ринкових факторів (табл. 6.11).

Таблиця 6.11 - Вихідні дані для побудови матриці оцінки ефективності стратегії управління витратами в розрізі окремих спеціальностей по ЗВО «XXX» за 2018 р.(денна форма навчання)

|  | Витрати на 1 студента, грн | Вартість 1 року навчання, грн | Коефіцієнт дієздатності | Середньорічний контингент, осіб | Загальна маржа (прибуток), грн | Темп приросту студентів порівняно з попереднім роком, % |
|--|----------------------------|-------------------------------|-------------------------|---------------------------------|--------------------------------|---|
| Економіка                              | 19914                      | 21300                         | 0,93                    | 240                             | 1386                           | -15   |
| Міжнародна економіка                   | 22013                      | 23100                         | 0,95                    | 180                             | 1087                           | +3  |
| Політологія                            | 18224                      | 18300                         | 1,00                    | 20                              | 76                             | +5  |
| Соціологія                             | 18156                      | 18300                         | 0,99                    | 16                              | 144                            | +1  |
| Облік і оподаткування                  | 19906                      | 21300                         | 0,93                    | 90                              | 1394                           | -8  |
| Фінанси і банківська справа            | 19974                      | 23100                         | 0,86                    | 140                             | 3126                           | -24   |
| Менеджмент                             | 18450                      | 21300                         | 0,87                    | 45                              | 2850                           | -6  |
| Маркетинг                              | 19901                      | 21300                         | 0,93                    | 102                             | 1399                           | -12   |
| Підприємництво, біржова торгівля       | 19908                      | 21300                         | 0,93                    | 80                              | 1392                           | +8  |
| Право                                  | 21360                      | 21400                         | 1,00                    | 152                             | 40                             | -20   |
| Комп'ютерні науки                      | 20149                      | 21300                         | 0,95                    | 56                              | 1151                           | +15   |
| Системний аналіз                       | 20205                      | 21300                         | 0,95                    | 30                              | 1095                           | +9  |
| Кібербезпека                           | 19870                      | 21300                         | 0,93                    | 22                              | 1430                           | +25   |
| Туризм                                 | 18723                      | 21300                         | 0,88                    | 42                              | 2577                           | +14   |
| Публічне управління та адміністрування | 20090                      | 21300                         | 0,94                    | 10                              | 1210                           | +7  |
| Менеджмент персоналу                   | 19601                      | 21300                         | 0,92                    | 60                              | 1699                           | +18   |
| Сума                                   | 316444                     | 338500                        | 14,98                   | 1285                            | 22056                          | x   |
| Середнє значення                       | 19778                      | 21156                         | 0,94                    | 80                              | 1379                           | x   |

Складено авторами за даними [39]

Кодування осередків матриці буде здійснюватись за трьохзначною нумерацією: 1 знак - значення коефіцієнту дієздатності (1-значення менше середнього; 0 – значення більше середнього); 2 знак - значення загальної маржі (прибутку), яке залежить від маржі на одного студента та середньорічної кількості студентів, що навчаються за відповідною спеціальністю (1 – значення більше середнього; 0 – значення менше середнього); 3 знак – значення коефіцієнту приросту, або зменшення середньорічної кількості студентів, що навчаються за відповідною спеціальністю (2 – при зростанні більше, ніж 10%; 1 - зростання контингенту від 0 до 10%; 0 – скорочення контингенту порівняно з попереднім роком). Наприклад, за спеціальністю «облік і оподаткування» код набуває значення 1/1/0. Значення коефіцієнта дієздатності 0,93 при середньому значенні 0,94 (код 1), значення показника «Загальна маржа» - 1386 грн. при середньому значенні 1379 грн.(код 1), значення показника «темپ приросту контингенту» складає мінус 8 (код 0). Кодування осередків матриці для різних спеціальностей по ЗВО «ХХХ» наведено в табл. 6.12.

Таблиця 6.12. - Кодування осередків матриці оцінювання ефективності стратегії управління витратами за окремими спеціальностями по ЗВО «ХХХ» за 2018 р.(денна форма навчання)

| Напрями підготовки                     | Коефіцієнт дієздатності | Загальна маржа (прибуток), грн | Темп приросту студентів порівняно з попереднім роком, % |
|--|-------------------------|--------------------------------|---|
| Економіка                              | 1                       | 1                              | 0   |
| Міжнародна економіка                   | 0                       | 0                              | 1   |
| Політологія                            | 0                       | 0                              | 1   |
| Соціологія                             | 0                       | 0                              | 1   |
| Облік і оподаткування                  | 1                       | 1                              | 0   |
| Фінанси і банківська справа            | 1                       | 1                              | 0   |
| Менеджмент                             | 1                       | 1                              | 0   |
| Маркетинг                              | 1                       | 1                              | 0   |
| Підприємництво, біржова торгівля       | 1                       | 1                              | 1   |
| Право                                  | 0                       | 0                              | 0   |
| Комп'ютерні науки                      | 0                       | 0                              | 1   |
| Системний аналіз                       | 0                       | 0                              | 1   |
| Кібербезпека                           | 1                       | 1                              | 2   |
| Туризм                                 | 1                       | 1                              | 2   |
| Публічне управління та адміністрування | 1                       | 0                              | 1   |
| Менеджмент персоналу                   | 1                       | 1                              | 1   |

Складено авторами за даними табл. 4.11.

Матриця ефективності різних спеціальностей по ЗВО «XXX» наведена на рис. 6.6.

|   |                                     |  |   |                         |
|---|-------------------------------------|--|---|-------------------------|
| Коефіцієнт дієдатності,<br>Загальна маржа | 11                                  | Економіка; Облік і оподаткування;<br>Фінанси і банківська справа; Менеджмент;<br>Маркетинг | Менеджмент персоналу;<br>Підприємництво,<br>біржова торгівля;<br>Менеджмент персоналу | Кібербезпека;<br>Туризм |
|   | 10                                  | -  | Публічне управління та адміністрування  | -                       |
|   | 01                                  | -  | -   | -                       |
|   | 00                                  | Право  | Міжнародна економіка;<br>політологія<br>Комп'ютерні науки;<br>Системний аналіз;       |                         |
|   | код                                 | 0  | 1   | 2                       |
|   | Темп приросту контингенту студентів |  |   |                         |

Рис.6.6. Матриця оцінювання ефективності різних спеціальностей по ЗВО «XXX» за 2018 р.

*Побудовано авторами за даними табл.4.11 та 4.12*

Матричний аналіз ефективності різних напрямів підготовки студентів (спеціальностей) дає підстави для таких висновків стосовно стратегії розвитку навчального закладу. Найбільш перспективними новими спеціальностями, попит на які активно зростає на ринку праці є такі: «кібербезпека» та «туризм». Ці спеціальності потрапляють в осередок матриці з кодом 1/1/2, для якого характерні висока маржа, низький коефіцієнт дієдатності, зумовлений відносно низькими питомими витратами на підготовку одного студента. При цьому спостерігається високий темп приросту набору студентів на даний напрям підготовки (25% і 14% відповідно). При цьому стратегія навчального закладу має бути спрямована на активне просування даного напрямку підготовки через маркетингові технології залучення додаткового контингенту студентів. Високий рівень ефективності спостерігається також за спеціальностями, які потрапляють в осередок матриці з

кодом 1/1/1, який відрізняється від лідируючих спеціальностей трохи меншими темпами зростання попиту на спеціальності. До цих спеціальностей відносяться такі: «менеджмент персоналу»; «підприємництво, біржова торгівля»; «менеджмент персоналу». Темп приросту набору студентів на дані спеціальності знаходиться в межах від 0 до 10%. При цьому зберігається висока відносно середнього рівня маржа на одного студента та низький рівень коефіцієнта дієздатності, який був нижче середнього значення, що свідчить про ефективність надання освітніх послуг за даними спеціальностями. Стратегія розвитку даних напрямів підготовки має бути спрямована на посилення заходів щодо додаткового залучення студентів.

Достатньо високою ефективною вирізняються традиційні напрями підготовки ЗВО економічного спрямування за спеціальностями: «економіка»; «облік і оподаткування»; «фінанси і банківська справа»; «менеджмент»; «маркетинг», які потрапляють в осередок з кодом 1/1/0. Проте дані напрями підготовки мають чітку тенденцію до скорочення набору студентів та зменшення середньорічної кількості контингенту. Так, наприклад, за спеціальністю «економіка» кількість студентів за досліджуваний період скоротилась на 15%, «облік і оподаткування» - на 8%, фінанси і банківська справа – на 24%, менеджмент – на 6%, маркетинг – на 12%. Попри великий обсяг студентів, які навчаються за даними спеціальностями і перевищують середнє значення контингенту різних спеціальностей по навчальному закладу, спостерігається чітка тенденція до зменшення попиту на спеціалістів даних спеціальностей на ринку праці, що певним чином відображається на кількості претендентів на здобуття даного фаху як у досліджуваному навчальному закладі, так і в інших ЗВО економічного спрямування. Проте зазначені спеціальності характеризуються порівняно невисокою витратомісткістю і високою ефективною.

Особливу увагу ЗВО слід звернути на нову спеціальність «публічне управління та адміністрування», яке потрапляє в осередок з кодом 1/0/1, за яким спостерігається високий рівень коефіцієнту дієздатності порівняно з середнім значенням, низька загальна маржа (яка пояснюється малими обсягами набору

студентів) та зростаючим попитом на фахівців даного напрямку. Для цього ЗВО має переглянути вартість (ціну) навчання за цією спеціальністю в напрямі зменшення для додаткового залучення студентів.

Стабільним попитом на ринку праці користуються фахівці таких спеціальностей як: «міжнародна економіка»; «політологія»; «комп'ютерні науки»; «системний аналіз», за якими спостерігається чітка тенденція до зростання середньорічного контингенту студентів. Проте витратомісткість даних спеціальностей порівняно з іншими є високою, що негативно відбивається на значенні показників «дієздатності» та «загальної маржі». Зазначені спеціальності потрапляють в осередок матриці з кодом 0/0/1. Стратегічні дії ЗВО відносно даних спеціальностей на основі аналізу цінових пропозицій на освітньому ринку мають бути спрямовані на підвищення ціни на дані освітні послуги.

Проведене дослідження свідчить, що- до аутсайдерів потрапляє спеціальність «право», яке знаходиться в осередку матриці з кодом 0/0/0, для якого характерне висока витратомісткість освітніх послуг, низький рівень маржі та зниження попиту на дану спеціальність на ринку праці, що відбивається в зменшенні середньорічної кількості студентів (-20%).

Запропонований інструментарій дослідження ефективності різних спеціальностей з урахуванням тенденцій попиту на ринку праці може бути використаний і для проведення порівняльного аналізу між різними закладами вищої освіти, що готують фахівців аналогічних спеціальностей.

## Висновки

У монографії здійснено теоретичне узагальнення та запропоновано нове вирішення проблеми щодо розроблення методологічно-організаційних засад формування ефективного механізму управління державними видатками на освітні послуги через удосконалення порядку розподілу бюджетних коштів між ЗВО на основі запропонованої інноваційної методики розрахунку вартості освітніх послуг на підготовку одного бакалавра, магістра, аспіранта, докторанта та впровадження розробленої системи управлінського обліку в навчальних закладах.

**Наукова новизна** ідей та розробок, викладених у монографії, полягають у наступному:

*вперше:*

- обґрунтована доцільність запровадження в законодавство України двох аспектів поняття державної послуги: у Бюджетному кодексі України – визначення державної послуги, котре втілюватиме принципові положення щодо сутності державних послуг; у галузевому законодавстві – визначення державної послуги, котре конкретизуватиме перше з урахуванням галузевої специфіки їх надання. Такий підхід забезпечить створення законодавчої бази, з одного боку, регулювання відносин при розподілі ресурсів державного та місцевих бюджетів, з іншого, стане основою для розроблення стандартів галузевих послуг, механізмів фінансування та алгоритмів розрахунку вартості;

- доведено, що в умовах розбудови сервісної держави з метою удосконалення методології і організації бюджетного процесу діяльність органів виконавчої влади й підпорядкованих їм установ необхідно розглядати як таку, що може мати два спрямування – надання державних послуг для задоволення потреб конкретних юридичних або фізичних осіб; виконання функцій щодо регулювання та забезпечення певної сфери життя суспільства, безпосередньо не пов'язане із наданням державних послуг. Запропонований поділ сприятиме вдосконаленню програмно-цільового методу, як методу управління бюджетними коштами, в розрізі встановлення показників витрат, продукту та результату, а також гармонізації бюджетного законодавства і нормативно-правового забезпечення



бухгалтерського обліку;

- розроблено методологічні засади формування орієнтовної вартості підготовки одного бакалавра, магістра, аспіранта, докторанта для багатогалузевих та галузевих ЗВО, згідно яких обґрунтовано та деталізовано склад витрат за статтями калькуляції, що мають включатися у собівартість освітньої послуги з виокремленням прямих (прямих витрат на оплату праці з нарахуваннями на соціальні заходи, прямих матеріальних витрат, інших прямих витрат) і загальновиробничих витрат з урахуванням положень НПСБО ДС 135 «Витрати», а також запропоновано порядок їх розрахунку за кожною статтею витрат. Використання такого підходу враховує специфіку технологічного процесу підготовки фахівців різних спеціальностей, їх трудомісткість та матеріаломісткість, що впливає на вартість їх підготовки, котра є базовим показником формульного розподілу бюджетних коштів на фінансування закладів вищої освіти;

- запропоновано методику розрахунку коефіцієнта якісного складу науково-педагогічного персоналу, який включається у розрахунок орієнтовної вартості підготовки одного бакалавра, магістра, аспіранта, докторанта. Даний коефіцієнт враховує структуру персоналу відповідно до наукових ступенів, вчених звань та інших професійних компетентностей і дає змогу визначити кваліфікаційний рівень науково-педагогічного персоналу, його вплив на прямі витрати на оплату праці і, відповідно, вартість підготовки одного здобувача освітньої послуги;

– розроблено методологічні підходи та методичні положення формування агрегованої системи ціноутворення освітніх послуг шляхом гармонізації механізмів планування, обліку витрат і калькулювання собівартості освітніх послуг та їх інтеграції з нормами НП(С)БОДС 135 «Витрати» через вироблення загальної інформаційної платформи для процесів планування, обліку і калькулювання в контексті побудови універсальної структури та складу витрат для надання освітніх послуг. Зазначене стане концептуальною основою для формування інформаційного забезпечення з управління витратами ЗВО та дає змогу створити уніфіковані правила ціноутворення на ринку освітніх послуг у

відповідності до основних пріоритетів розвитку галузі та потреб суспільства і держави загалом. Це сприятиме розвитку ключових економіко-організаційних засад комерціалізації освітньої діяльності для поліпшення власної фінансової результативності ЗВО; забезпечить інтеграцію методологічних засад формування та інтерпретації даних про витрати ЗВО і собівартість освітніх послуг для реалізації бюджетного тактичного та стратегічного планування, оцінки результатів виконання паспортів бюджетних програм та ефективності впровадження програмно-цільового методу в бюджетному процесі;

– запропоновано методику побудови матриці для оцінювання конкурентоспроможності освітніх продуктів на основі використання таких ключових показників: собівартість підготовки одного студента (аспіранта, докторанта); середньорічний контингент студентів за кожною спеціальністю; витратомісткість освітніх продуктів (коефіцієнт дієздатності); темпи проросту студентського контингенту; загальна маржа. Запропонований інструментарій оцінювання ефективності освітніх продуктів в розрізі різних спеціальностей може бути використаний як для проведення порівняльного аналізу конкурентоспроможності освітніх послуг в межах одного навчального закладу, так і при проведенні бенчмаркінгу для оцінювання конкурентоспроможності освітніх послуг між різними закладами вищої освіти, що готують фахівців аналогічних спеціальностей;

– обґрунтовано доцільність використання позамовного методу калькулювання собівартості освітніх послуг, в рамках якого розглянуто освітню послугу як «замовлення» на підготовку здобувача вищої освіти за певною спеціальністю (спеціалізацією), формою навчання, рівнем освіти та визначено необхідність здійснення калькулювання освітніх послуг за етапами (стадіями) в межах замовлення, якими визначено навчальні роки як технологічні періоди операційного циклу підготовки фахівця. Застосування позамовного методу сприятиме встановленню оптимальної економічно обґрунтованої вартості освітніх послуг, забезпечить формування інформаційного масиву даних для прийняття управлінських рішень, підвищить роль і значення бухгалтерського обліку як

джерела релевантної інформації для цілей ціноутворення освітніх послуг, сприятиме забезпеченню стандартизації та уніфікації підходів до визначення механізму планування і обліку витрат розпорядників бюджетних коштів та встановить базові принципи універсальної системи калькулювання собівартості освітніх послуг;

*удосконалено:*

– визначення сутності таких категорій як «державна послуга», «освітня послуга для здобувача», «освітня діяльність», «собівартість освітньої послуги», «об'єкт калькулювання освітньої послуги», «калькуляційна одиниця вимірювання освітньої послуги», «калькуляція освітньої послуги», «коефіцієнт розподілу загальновиробничих витрат», що конкретизувало дослідження технологічного процесу надання освітніх послуг, стало основою визначення фінансових та нефінансових показників розрахунку їх вартості та побудови управлінського обліку ЗВО;

– склад витрат, що мають включатися до розрахунку вартості підготовки одного бакалавра, магістра, аспіранта, докторанта **на основі функціонально-вартісного аналізу** через виключення їх окремих видів, котрі не впливають на освітній процес та виконують виключно соціальні функції;

– порядок розрахунку окремих компонентів вартості підготовки одного бакалавра, магістра, аспіранта, докторанта в частині визначення розміру прямих витрат на оплату праці, які базуються на нормативному співвідношенні науково-педагогічного персоналу і кількості студентів за різними спеціальностями, а також якісний склад персоналу, що дає змогу визначити розмір найбільш значущого компонента вартості освітньої послуги з урахуванням різних факторів (трудомісткості навчального процесу різних спеціальностей, якісних характеристик науково-педагогічного персоналу тощо);

– структуру прямих і загальновиробничих витрат ЗВО через класифікацію та групування витрат за складом (елементами) та цільовим призначенням (статтями калькулювання) з урахуванням їхнього способу віднесення на собівартість, що забезпечує здійснення науково обґрунтованого розрахунку

вартості підготовки одного бакалавра, магістра, аспіранта, докторанта у відповідності до чинного законодавства та потреб управління ЗВО, а також сприятиме раціональному плануванню розмірів бюджетного фінансування та обсягів державних видатків на сферу освіти загалом, визначенню теоретичних і практичних засад методичного забезпечення розрахунку вартості освітніх послуг;

– механізм розподілу загальновиробничих витрат, який визначає спосіб віднесення витрат з організації, управління та обслуговування освітнього процесу до собівартості освітніх послуг в розрізі спеціальностей та форм навчання з урахуванням коефіцієнту розподілу. Використання запропонованого механізму забезпечить повноту та завершеність формування обґрунтованої вартості підготовки здобувача освіти, дозволить визначити вплив витрат на формування собівартості освітньої послуги, а також забезпечить достовірність показників планової та облікової інформації щодо вартості підготовки в розрізі спеціальностей та форм навчання;

– організацію бюджетування через конкретизацію основних його етапів та обґрунтування порядку його впровадження у ЗВО. Зокрема запропоновано виокремлювати такі етапи: формування центрів відповідальності; розроблення системи аналітичних рахунків бухгалтерського обліку для відображення доходів та витрат центрів відповідальності; розроблення облікової політики щодо організації облікового процесу за центрами відповідальності та порядку звітування; визначення відповідальних за формування, збір та аналіз виконання бюджетів; розроблення форм планових та аналітичних звітів про стан виконання бюджетів; формування планових та фактичних бюджетів окремих центрів відповідальності та зведених для ЗВО в цілому; аналіз відхилень фактичних бюджетів від планових, визначення впливу факторів на ці відхилення із зазначення винуватців негативних суттєвих відхилень; обґрунтування необхідності коригування планових бюджетів при зміні економічних умов. Запропонований порядок впровадження бюджетування в систему управління ЗВО дає змогу диверсифікувати відповідальність за фінансові результати діяльності закладу та посилити відповідальність виконавців на низових ланках управління за

ефективність використання бюджетних коштів;

– принципи та умови формування центрів відповідальності ЗВО з урахуванням особливостей організаційної структури навчальних закладів та специфіки технології освітнього процесу. До таких принципів запропоновано відносити: ступінь завершеності технологічного циклу навчального процесу; наявність статусу самостійного платника податків та можливості виокремлення грошових потоків за центрами відповідальності на банківських рахунках; ступінь участі у наданні освітньої послуги; можливість керівника впливати на доходи та витрати центрів відповідальності.. Врахування цих принципів дає змогу скоординувати та спрямувати діяльність всіх структурних підрозділів на досягнення цільового результату та виокремити сфери відповідальності, що допомагає оптимізувати фінансові потоки та виявити недоліки організаційної структури ЗВО та мінімізувати витрати;

– технологію побудови уніфікованих з потребами управління форм бюджетів (відділу, кафедри, деканату, факультету, інституту) через визначення переліку та змісту статей дохідної і видаткової частин бюджету. Запровадження бюджетування в ЗВО та формування бюджетів кожного структурного підрозділу створить можливість оптимізувати організаційну структуру, виявити економічно не вигідні спеціальності та неприбуткові підрозділи, визначити основних «генераторів» фінансових ресурсів, виявити приховані резерви підвищення ефективності діяльності окремих структурних підрозділів щодо потенційної можливості надання платних послуг та наповнення дохідної частини кошторису ЗВО;

– методологічні підходи до встановлення фундаментального значення обліково-аналітичної інформації, яка продукується системою управлінського обліку суб'єктів державного сектора в контексті забезпечення достовірності та об'єктивності показників транспарентності бюджетного процесу. При цьому, встановлено, що інформація сформована в системах фінансового та управлінського обліку суб'єктів державного сектора в частині використання державних фінансових ресурсів не може бути конфіденційною через її публічний

характер та підлягає наданню на запит і оприлюдненню для реалізації прозорості і відкритості в управлінні бюджетними коштами, а користувачами такої інформації є не тільки внутрішні (як визначено законодавством), а й зовнішні користувачі оскільки сфера інформаційних потоків управлінського обліку в контексті використання бюджетних коштів виходять за межі внутрішньогосподарського обліку. Таке розуміння значення обліково-економічної інформації забезпечить дотримання засад державної політики щодо транспарентності в управлінні державними фінансами, прозорості бюджетів всіх рівнів та відкритості використання бюджетних коштів і доступу до публічної інформації, а також визначить нову методологічну парадигму сучасного обліку та системи управління бюджетними коштами;

– систему результативних показників бюджетних програм шляхом доповнення їх показником «собівартість», що забезпечить інтерпретацію релевантної обліково-аналітичної інформації про обсяги та напрями державних видатків залежно від їх економічного змісту та цільового призначення, а також сприятиме прозорості бюджетного процесу та формуванню шляхів оптимізації використання бюджетних коштів на надання освітніх послуг. При цьому, обґрунтовано, що собівартість державних послуг може бути ключовим показником визначення обсягів фінансування ЗВО та має бути покладена в основу розрахунків формування бюджетів для забезпечення середньо та довгострокового бюджетного планування. Зазначене дає змогу оцінити ефективність управління державними фінансами та встановити зв'язок між обсягом бюджетних видатків та економічним і соціальним результатом реалізації бюджетної програми, що відповідатиме ключовим положенням впровадження програмно-цільового методу в бюджетному процесі; сприятиме транспарентності напрямів використання та управління бюджетними коштами, кореляції показників бюджетних програм та пріоритетів розвитку галузей і держави зокрема;

– фінансову звітність бюджетних установ (у даному випадку ЗВО) шляхом розкриття інформації про розміри понесених прямих і загальновиробничих витрат та розкриття інформації про показник собівартості державних послуг і його

структуру в розрізі видів собівартості та детермінант відхилень планових і фактичних значень. Наслідком такої модернізації фінансової звітності стане методологічна інтеграція концептуальних положень НП(С)БОДС 135 «Витрати» з формами фінансової звітності, дотримання і реалізація положень програмно-цільового методу в бюджетному процесі щодо встановлення взаємозв'язку між використанням бюджетних коштів на оплату державних послуг (прямі витрати) чи утримання ЗВО (загальновиробничі витрати), що агрегуються в показнику собівартості, який інтерпретує інформацію про результати управління державними фінансами та їх відповідність завданням і очікуваному результату бюджетної програми та державної політики у відповідній сфері;

– організацію економічного аналізу через систематизацію основних етапів його проведення, зокрема таких як: аналіз структури та динаміки витрат за статтями та елементами в цілому по ЗВО та окремими структурними підрозділами (центрами відповідальності); структурно-динамічний аналіз витрат на оплату праці в цілому по ЗВО та за центрами відповідальності; структурно-динамічного аналізу матеріальних витрат в цілому по ЗВО та за центрами відповідальності; факторного аналізу прямих витрат (витрат на оплату праці та матеріальних витрат ЗВО; аналіз собівартості освітніх послуг за спеціальностями та спеціалізаціями (центрами відповідальності); порівняльного аналізу витратомісткості освітніх послуг ЗВО в цілому, окремих спеціальностей, рівнів підготовки (бакалавр, магістр);

– методика факторного аналізу зміни витрат на оплату праці науково-педагогічного персоналу як найвагомішого елемента витрат центрів відповідальності ЗВО в частині побудови факторної моделі, до якої запропоновано включити такі фактори як: структура навчальних планів та частка аудиторного навантаження викладачів; якісний склад науково-педагогічного персоналу; обсяг річного навчального навантаження науково-педагогічних працівників; кількість студентів в академічних групах, загальна чисельність студентів, що отримують освіту за III та IV рівнях акредитації; середній оклад з надбавками одного викладача, рівень інтенсивності праці викладачів, якщо це

супроводжується відповідним матеріальним стимулюванням. Використання цієї методики сприятиме виявленню резервів скорочення витрат або їх оптимізації залежно від стратегічних цілей ЗВО;

– організацію проведення стратегічного аналізу витрат ЗВО через виокремлення основних його етапів, зокрема таких: оцінка фактичного стану ЗВО, визначення його конкурентоспроможності та конкурентної позиції; діагностика сильних та слабких сторін діяльності навчального закладу порівняно з іншими конкурентами на освітньому ринку на основі проведення SWOT-аналізу; аналіз розриву між стратегічними цілями та фактичним станом та рівнем розвитку ЗВО; експертиза ресурсного потенціалу ЗВО та визначення його достатності для досягнення стратегічних цілей; прогнозування майбутніх подій в макро- та мікросередовищах та їх впливу на діяльність ЗВО; обґрунтування найбільш оптимальних шляхів досягнення стратегічних цілей; удосконалення існуючих бізнес-процесів, диверсифікація напрямів підготовки студентів, оптимізація доходів та витрат ЗВО для посилення конкурентоспроможності закладу; факторний аналіз відхилень фактичних даних від запланованих цільових показників;

– План рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі шляхом впровадження рахунків для обліку прямих та загальновиробничих витрат. Такий підхід до побудови системи рахунків змінить методологію та методику планування, обліку витрат і калькулювання собівартості освітніх послуг, і відповідатиме концептуальним засадам НП(С)БОДС 135 «Витрати», а також забезпечить транспарентність напрямів витрачання державних фінансових ресурсів;

– організаційно-методичне забезпечення облікового процесу ЗВО через застосування аналітичних кодів для центрів відповідальності та спеціальностей (або спеціалізацій) в межах єдиної структури субрахунків бухгалтерського обліку, що сприятиме транспарентності облікової інформації про фактичну собівартість підготовки студента, слухача, аспіранта, докторанта та виявленню впливу організаційної структури ЗВО на формування показника собівартості, забезпечить



оперативність підготовки облікових даних та аналітичних звітів і надання релевантної інформації за різними критеріями для потреб управління.

*набули подальшого розвитку:*

– концептуальні засади бюджетування у ЗВО через уточнення його економічної сутності, визначення принципів його принципів та функцій. Зокрема, запропоновано виокремити принцип «методологічної єдності» та «декомпозиції»; деталізовано функції бюджетування з урахуванням специфіки діяльності навчальних закладів. Їх запровадження створюватиме методологічний базис побудови часткових та загальних (зведених) бюджетів центрів відповідальності ЗВО з метою оптимізації їх витрат;

– теоретико-методичні положення щодо планування дохідної та видаткової частини бюджетів центрів відповідальності ЗВО через встановлення переліку прогнозних показників, з урахуванням яких формується структура планових доходів і витрат, а також визначаються основні джерела надходжень та напрямів їх використання в розрізі кодів економічної класифікації видатків, що забезпечить ефективне та цільове використання бюджетних коштів, унеможливить використання їх на цілі, що не відповідають бюджету та кошторису, сприятиме досягненню результатів, визначених умовами запровадження програмно-цільового методу;

– організаційні засади управлінського обліку суб'єктів державного сектора, які згруповано за типами побудови: за формою організації (централізований та децентралізований); за способом охоплення об'єктів (комплексний та частковий); за способом організації (індивідуальний та інтегрований). Зазначена класифікація має на меті формування універсальних підходів до вибору форми та способу організації управлінського обліку для суб'єктів державного сектора;

– методичні підходи до планування вартості підготовки одного бакалавра, магістра, аспіранта, докторанта в розрізі окремих компонентів на основі використання комбінованого нормативно-витратного методу, в основу якого покладено нормативний метод визначення питомих витрат на оплату праці

науково-педагогічного персоналу і витратний метод визначення питомих витрат за рештою елементів, що входять до собівартості освітніх послуг;

- теоретичні засади управлінського обліку в ЗВО, які опрацьовані через уточнення понятійного апарату, зокрема, визначення його предмету, об'єктів, функцій, завдань та принципів, що створює методологічне підґрунття для розроблення методики обліку, планування, контролю та аналізу витрат ЗВО;

- нормативно-правове забезпечення обліку витрат, зокрема НП(С)БОДС 135 «Витрати», План рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі та Порядок застосування плану рахунків в контексті трансформації елементу витрат «Матеріальні витрати» та рахунок бухгалтерського обліку 8013(8113) «Матеріальні витрати» відповідно до економічного змісту видів витрат, які вони включають. Зазначена пропозиція спрямована на узагальнення видів витрат на відповідних рахунках, зокрема «Матеріальні витрати», «Витрати на оплату послуг», «Витрати на оплату комунальних послуг», що забезпечить відповідність напрямів використання фінансових ресурсів економічній сутності та цільовому призначенню здійснених витрат, поглиблення інформативності даних обліку і звітності для потреб управління, а також сприятиме контролю за використанням фінансових ресурсів розпорядниками бюджетних коштів як на етапі планування вартості освітньої послуги та кошторису загалом, так і на етапі їх фактичного виконання.

Практичне значення проведеного дослідження полягає в тому, що запровадження інноваційної методології розрахунку вартості освітніх послуг сприятиме:

- формуванню нових принципів державного регулювання ринку освітніх послуг та ефективних механізмів впливу держави на оптимальний в умовах сучасного стану економіки рівень вартості та якість надання освітніх послуг;

- впровадженню єдиного механізму встановлення економічно обґрунтованої вартості навчання одного студента (бакалавра, магістра), кандидата, доктора наук, навчання одного слухача системи післядипломної освіти у розрізі галузей знань, спеціальностей, кваліфікацій, форм навчання,

типів навчальних закладів за рахунок коштів загального фонду державного бюджету;

- можливості розміщення державного замовлення на навчання кадрів у навчальних закладах, незалежно від їх форми власності; створенню умов щодо запровадження нової системи фінансування навчальних закладів у цілому та зміни принципів оплати освітніх послуг за державним замовленням;

- вдосконаленню фінансового забезпечення системи вищої освіти за рахунок раціонального та ефективного використання матеріальних та інтелектуальних ресурсів, підвищення конкурентоспроможності та якості освіти;

- запровадженню формульного розподілу бюджетних коштів при фінансуванні ЗВО;

- створенню системи управлінського обліку в ЗВО на єдиних методологічних засадах планування, обліку витрат та калькулювання собівартості освітніх послуг.

**ПЕРЕЛІК ДЖЕРЕЛ ПОСИЛАННЯ**

1. Аакер Д. Стратегическое рыночное управление. 7-е изд. СПб.: Питер, 2007. 496 с.
2. Андрияш В. И., Евтушенко А. Н. Муниципальные услуги: понятие и особенности. SCI-ARTICLE. 2016. № 32. URL: <http://sci-article.ru/stat.php?i=1459931722>.
3. Ансофф И. Новая корпоративная стратегия. СПб.: Питер Ком, 1999. 416 с.
4. Ансофф И.Ф. Стратегическое управление. М.: Экономика, 1989. 519 с.
5. Апчерч А. Управленческий учет: принципы и практика. М: Финансы и статистика, 2002. 952 с.
6. Атамас П.Й. Управлінський облік: 2-ге вид. Навчальний посібник / П. Й. Атамас. К.: Центр учбової літератури, 2009. 440 с.
7. Аткінсон Э.А., Банкер Р.Д., Каплан Р.С., Янг М.С.; Управленческий учет / пер. с англ. 3-е изд. М.: Вильямс, 2005. 874 с.
8. Белошапка В.А. Загорій Г.В. Стратегическое управление: принципы и международная практика. К: Абсолют-В, 1998. 352 с.
9. Бенедик Ю. Ю. Оцінка основних індикаторів розвитку вищої освіти в Україні. Наукові записки. Серія «Економіка» : збірник наукових праць. Острого : Видавництво Національного університету «Острозька академія». 2009. Вип. 11. С. 331–341.
10. Биба В.В., Матюшина Ю.І. Система управлінського обліку: сутність, завдання та етапи впровадження. Економіка та держава № 1. 2015. С. 60-62.
11. Білик М.Д. Бюджетування у системі фінансового планування. *Фінанси України*. 2003. № 3. С. 97-109;
12. Бланк И.А. Основы финансового менеджмента. К.: Ника-Центр; Эльга, 2001, Т.1. 592 с.
13. Боголіб Т. М. Ринкова модель ВНЗ : монографія. К. : Міленіум, 2007. 264 с.

14. Боголіб Т. М. Фінансове забезпечення розвитку вищої освіти і науки в трансформаційний період : монографія. К. : Міленіум, 2006. 506 с.
15. Болюх М.А., Заросило А.П. Аналіз фінансово-господарської діяльності бюджетних установ: навч. посібник. Київ, КНЕУ. 2008. 342с.
16. Боумен К. Основы стратегического менеджмента: Пер. с англ. /Под ред. Л.Г.Зайцева, М.И.Соколовой. М.: Банки и биржи, ЮНИТИ, 1997. 175с.
17. Бригхем Ю., Гасперски Л. Финансовый менеджмент: полный курс [пер. с англ. под ред. В.В. Ковалева]. СПб. : Экономическая школа, 1997. 497 с.
18. Бюджетний кодекс України : документ 2456-VI редакція від 11.10.2018. URL : <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2456-17>
19. Венедиктова І. Юридична природа публічних послуг. Вісник Харківського національного університету. 2009. № 841. С. 88–91.
20. Верхоглядова Н. І. Економічний вимір якості вищої освіти як складової національної конкурентоспроможності : монографія. Дніпропетровськ : Вид-во Дніпропетровського університету, 2004. 196 с.
21. Виноградня В.М. Напрями удосконалення процесу бюджетування у вищих навчальних закладах. *Економічний вісник Переяслав-Хмельницького ДПУ ім. Григорія Сковороди*. Вип. 17/2. 2011. С.30-34.
22. Вітренко Ю. М. Вартість і ціни освітніх послуг. Фінанси України. 2017. № 1. С. 10–25.
23. Вітренко Ю. М. Якщо ми такі освічені, то чому такі бідні? До реформування системи освіти: погляд економіста. Дзеркало тижня. Україна. – № 3. URL: <http://www.dt.ua/newspaper/articles/74249#article>.
24. Войтович Р. В. Методологія побудови сильної держави: пострадянський та європейський досвід. Вісник НАДУ. 2013. № 3. С. 11–16
25. Воловец Я. Обоснование стоимости обучения в ВУЗе. Экономика Украины. 2003. № 4. С. 68–71.

26. Володькина М.В. Стратегический менеджмент. К.: Вид-во «Знання», 2002. 149 с.
27. Волосова Н. М., Стеблюк Н. Ф. До питання визначення вартості освітніх послуг та формування ефективної цінової політики у державних вищих навчальних закладах. Економічний аналіз. 2011. Випуск 8. Частина 1. С. 258-261. URL: [http://econa.at.ua/Vypusk\\_8/p1/volosova.pdf](http://econa.at.ua/Vypusk_8/p1/volosova.pdf).
28. Герасимчук В.Г. Стратегічне управління підприємством. Графічне моделювання: Навч.посібник. К.: КНЕУ, 2000. 360с.
29. Гериявская Г., Романовская М. Стратегический анализ предприятия. Варшава: PWE,1995. 296с.
30. Голов С.Ф. Управлінський облік. Підруч. 4-те вид. К.: Лібра, 2008. 704 с.
31. Головка Т.В. Сагова С.В. Стратегічний аналіз: Навч.-метод посібник для самост. вивч. диц. К.: КНЕУ, 2002. 198с.
32. Гордієнко П. Л. Стратегічний аналіз: Навчальний посібник. К.: Алеута, 2006. 404с.
33. Грещак М. Г., Коцюба О. С. Управління витратами: Навч.-метод. посібник для самост. вивч. дисц. К.: КНЕУ, 2002. 131 с.
34. Григорів О. О. Бюджетування в системі управлінського обліку державного вищого навчального закладу: методика і організація : автореф. дис.... канд. ек. наук. К.: Знання. 21с.
35. Григорів О. О. Бюджетування в управлінні фінансовими ресурсами вищих навчальних закладів. *Актуальні проблеми розвитку економіки регіону*. 2011. Вип. 7(2). С. 49-53.
36. Грищенко І.М. Власюк Т.М., Макатьора Д.А. Методичні підходи до оцінювання привабливості вищого навчального закладу. *Актуальні проблеми економіки*. 2014. № 3. С. 155-159.

37. Губені Ю., Грон Я., Сватош М. Сучасні методи аналізу середовища та їх використання в стратегічному менеджменті. *Економіка України*. 1999. №10 (450). С.90-94.
38. Дайле А. Практика контролінга : пер. с нем. / А. Дайле. М. : Финансы и статистика, 2001. 196 с.
39. Дані офіційного сайту ДВНЗ «Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана». Зведений штатний розпис станом на 01.01.2018 р. URL: <https://kneu.edu.ua>
40. Деминг Э. Выход из кризиса. DEMING.PRO. URL: [http://www.deming.pro/reality\\_operational\\_definition.html](http://www.deming.pro/reality_operational_definition.html).
41. Демянишин В.Г., Кисилев Д.Н., Смирницкий В. В. Анализ хозяйственной деятельности в бюджетных и научных учреждениях: учеб. Пособие. Киев. УМК ВО.1989. 136с.
42. Державна служба статистики України. URL: <http://www.ukrstat.gov.ua/>
43. Деякі питання оприлюднення інформації про діяльність вищих навчальних закладів : наказ Міністерства освіти і науки від 19.02.2015 № 166. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/go/v0166729-15>
44. Дмитренко А. В., Лебедик Г. В., Яценко В. В. Роль управлінського обліку та проблеми його впровадження на підприємствах [Електронний ресурс] «Економіка та суспільство», № 13, 2017 р. URL: [http://economyandsociety.in.ua/journal/13\\_ukr/225.pdf](http://economyandsociety.in.ua/journal/13_ukr/225.pdf)
45. Долятовская В. Н., СущенкоЛ.Г., Колесник В.А. Современные методы управления системой образования [монография] Киев: ОГИ, 2008. 248 с.
46. Дорожня карта освітньої реформи (2015–2025). Міністерство освіти і науки України. URL: [http:// mon.gov.ua /content /Діяльність/Зв'язки%20з%20громадськістю/Громадське%20обговорення/08-road-map-sk-end.pdf](http://mon.gov.ua/content/Діяльність/Зв'язки%20з%20громадськістю/Громадське%20обговорення/08-road-map-sk-end.pdf). (дата звернення 28.08.2018 ).
47. Друри К. Введение в управленческий и производственный учет: учеб. пособие для вузов. М.: Аудит, ЮНИТИ, 1998. 783 с.

48. Друри К. Управленческий и производственный учет: Пер. с англ. Учебник. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2003. 1071с.

49. Дудко П.М. Науково-практичні основи формування конкурентних переваг в системі стратегічного управління вищим навчальним закладом *Проблеми науки* – 2013. - № 5. С.44-49.

50. Дудко П.М. Стратегічне управління вищим навчальним закладом: теоретико-методичні аспекти. *Вісник КНУТД*. 2012. № 4. С. 429-439. Електронний ресурс. URL: <https://www.internationalbudget.org/open-budget-survey/open-budget-index-rankings/>

51. Електронний ресурс. URL: <https://www.internationalbudget.org/open-budget-survey/open-budget-index-rankings/>

52. Електронний ресурс. URL: <https://www.minfin.gov.ua/news/view/ukraina-pidnialasia-na--mistse-u-mizhnarodnomu-reitynhu-biudzhethnoi-prozorosti---?category=bjudzhet>

53. Євтушенко О. Н. Роль державної влади і місцевого самоврядування в розбудові сервісної держави з надання якісних публічних послуг. Наукові праці. Сер. : політологія. 2010. Т. 122. Вип. 109. С. 32–37.

54. Загородна О, Іванечко П. Облік і аналіз відхилень у системі управління витратами підприємства. *Економічний аналіз*. 2009. Вип..4. С.194-199

55. Зайченко В. В., Лаптева А. В. Методика розрахунку орієнтовної середньої вартості підготовки одного кваліфікованого робітника у ПТНЗ. *Економіка та держава*. 2013. № 6. С. 39–41.

56. Звіт про використання паспорта бюджетної програми станом на 1 січня 2013 року / Міністерство освіти і науки України. URL: [https://mon.gov.ua/storage/app/media/budzhet/pasport\\_budzh\\_program\\_2013.pdf](https://mon.gov.ua/storage/app/media/budzhet/pasport_budzh_program_2013.pdf);

57. Звіт про використання паспорта бюджетної програми станом на 1 січня 2014 року / Міністерство освіти і науки України. URL: [https://mon.gov.ua/storage/app/media/budzhet/pasport\\_budzh\\_program\\_2014.pdf](https://mon.gov.ua/storage/app/media/budzhet/pasport_budzh_program_2014.pdf);



58. Звіт про використання паспорта бюджетної програми станом на 1 січня 2015 року / Міністерство освіти і науки України. URL: [https://mon.gov.ua/storage/app/media/budzhet/pasport\\_budzh\\_program\\_2015.pdf](https://mon.gov.ua/storage/app/media/budzhet/pasport_budzh_program_2015.pdf);

59. Звіт про використання паспорта бюджетної програми станом на 1 січня 2017 року / Міністерство освіти і науки України. URL: <https://mon.gov.ua/ua/ministerstvo/diyalnist/byudzheta-zakupivli/byudzheta/zvit-pro-vikoristannya-pasporta-byudzhetnoyi-programi>.

60. Звіти про виконання Зведеного бюджету України за 2000-2017 роки. URL: <http://www.treasury.gov.ua>.

61. Ильченко А. В. Методы управления затратами производства металлопродукции: Монография. Донецк: 2005. 72 с.

62. Іванов Ю. Конкуренстоспроможність закладів вищої освіти споживчої кооперації на ринку освітніх послуг України . *Українська кооперація*. № 4. 2011. С. 58-70.

63. Інформація про мету, завдання та результативні показники бюджетних програм. Електронний ресурс. URL: <https://mon.gov.ua/storage/app/media/budzhet/metazavdanniaplan2018.pdf>

64. Іщенко Н.М. Бюджетування діяльності ВНЗ як фактор модернізації національної економіки. *Наукові праці Чорноморського держ. ун-ту ім. Петра Могили. Економіка*. 2016. вип.263, том.275. С.24-28.

65. Калашник П. Україна посіла 88 місце в доповіді ООН щодо індексу людського розвитку. Громадське. URL: <https://hromadske.ua/posts/ukraina-posila-88-mistse-v-dopovidi-oon-shchodo-indeksu-liudskoho-rozvytku>

66. Каленюк І.С. Проблеми удосконалення фінансово-економічного управління системою освіти. *Вісник КНУТД*. 2013. № 5. С. 172-178.

67. Каленюк І.С., Яременко Л.І. Механізми фінансово-економічного управління вищою освітою та перспективи їх розвитку. Економічні основи інноваційного розвитку вищих навчальних закладів України: монографія; К.: Пед. преса, 2009. 384 с.

68. Каплан Роберт С., Нортон Дейвид П. Сбалансированная система показателей: от стратегии к действию. -2-изд, спр. и доп. М.: ЗАО «Олимп-Бизнес», 2010. 320 с.
69. Кіндрась О.В. Питання формування конкурентного потенціалу вищого навчального закладу як суб'єкта ринку. *Економіка і управління*. 2014. № 1. С. 26-32.
70. Класифікація інституційних секторів економіки України : затверджене наказом Державної служби статистики України від 03.12.2014 № 378. URL: [https://ukrstat.org/uk/norm\\_doc/2014/378/378\\_2014.htm](https://ukrstat.org/uk/norm_doc/2014/378/378_2014.htm)
71. Клименко О.М., Полякова О.В. Удосконалення управління витратами в бюджетних установах шляхом впровадження управлінського обліку. *Науковий вісник ЧДІЕУ*. 2014. №2(22). С. 97-104.
72. Ковальова Ю. О. Поняття публічних послуг та їх місце у розбудові “сервісної” держави. *Адміністративне право і процес*. 2015. № 1. С. 245–251. URL: <http://applaw.knu.ua/index.php/arkhiv-nomeriv/1-11-2015>.
73. Ковальчук М.І. Стратегічний аналіз у сільському господарстві.: Навч.-метод. посібник для самост. вивч. дисц. К.: КНЕУ, 2003. 259с.
74. Козак О.М. Формування маркетингової стратегії конкурентної боротьби ВНЗ / О.М.Козак // *Актуальні проблеми економіки*. 2011. № 5. С. 78-82.
75. Козаченко А.В., Ляшенко А.Н., Ладыко И.Ю. и др. Управление крупным предприятием. Монография. К.: Либра, 2006. 384 с.
76. Колісник Г.М. Складові системи управління підприємницьких структур [Електронний ресурс] URL: [http://www.nbu.gov.ua/portal/soc\\_gum/Evu/2011\\_17\\_2/kolisnuk.pdf](http://www.nbu.gov.ua/portal/soc_gum/Evu/2011_17_2/kolisnuk.pdf).
77. Коліушко І. Б., Тимощук В. П. Управлінські послуги – новий інститут адміністративного права. *Право України*. 2001. № 5. С. 30–34.
78. Кондрашова Т. М. Управлінський облік в державних вищих навчальних закладах: автореф. дис. ...канд. екон. наук. Київ., 2007. 20 с
79. Кондрашова Т. Удосконалення обліку витрат в державних вищих навчальних закладах. Облік як інформаційна система для економічної безпеки

підприємств в конкурентному середовищі: матеріали Міжнар. наук.-практ. конф. (м. Тернопіль, 25-26 листоп. 2010 р.) Тернопіль : ТНЕУ, 2010. Ч. 1. С. 314-317.

80. Кондрашова Т.М. Розробка і впровадження системи управління бюджетними коштами державних вищих навчальних закладів . *Фінанси України*. 2004. №9. С.48

81. Консолідований рейтинг вищів України 2018 року. Рейтинги ВНЗ. URL: <https://osvita.ua/vnz/rating/51741/>

82. Конституція України : документ № 254к/96-вр від 28.06.1996 р. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/254%D0%BA/96-%D0%B2%D1%80>

83. Концептуальні засади реформування публічного фінансування та управління закладами вищої освіти//Міністерство освіти і науки України//URL: <https://drive.google.com/file/d/1obC0K1NMhh9soat7LK9y-ughV4n070-h/view>

84. Коритник Л.П. Концептуальні засади формування бюджетів в управлінському обліку закладів вищої освіти. *Фінанси України*. 2019.№8. С.75-88.

85. Коритник Л.П. Нормативні особливості планування і обліку витрат на заробітну плату ЗВО в контексті управління державними фінансами. *Економіка та підприємництво*. 2019. №42. С.140-152.

86. Коритник Л.П. Структура прямих і непрямих (загальновиробничих) витрат закладів вищої освіти. *Наукові праці НДФІ*. 2018. №4. С.79-93.

87. Космідайло І. В. Державні послуги : місце в системі державного управління та їх класифікація. *Ефективна економіка*. 2012. № 7. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=1250>

88. Костриченко В.М., Красовська Ю.В. Методичні особливості формування цін на платні послуги вищих навчальних закладів. *Економіка і суспільство*. 2017. Випуск № 13. С. 525-530

89. Котлер Ф. П. Основы маркетинга. URL: <http://www.bookz.com.ua/22/index.htm>.

90. Красностанова Н.Е., Маковеев П.С. Стратегічний аналіз і оцінка конкурентоспроможності промислового виробництва. *Фінансова консультація*. 2001. №21-22. С.57-61.

91. Краюшкина Г.А. Управление бюджетом университета в условиях формирования бюджетного сектора экономики. *Экономика образования*. 2005 №2. С.44-48.
92. Крушельницька О.В. Удосконалення системи управління витратами на підприємствах. *Вісник ЖДТУ №1 (51)*. URL.: <http://ven.ztu.edu.ua/article/download/69250/64982>.
93. Кузьмін О.Є., Мельник О.Г. Бюджетування на підприємстві: навч. посіб. К.: Кондор, 2008. 312 с.
94. Кулинич М.Б. Вибір методу обліку витрат і системи калькулювання та їх вплив на результат діяльності. *Економічний часопис Східноєвропейського національного університету імені Лесі*. 2016.№3.С.127-133.
95. Кулинич М.Б., Фреюк В.В. Взаємозв'язок методів калькулювання і методів обліку витрат у вітчизняній і міжнародній обліковій практиці. *Агросвіт*. 2014. № 7. С. 63-68.
96. Курко М. Н. Нормативно-правове забезпечення фінансування вищої освіти в Україні. URL: [http://www.nbu.gov.ua/portal/soc\\_gum/pib/2010\\_2/PB-2/PB-2\\_22.pdf](http://www.nbu.gov.ua/portal/soc_gum/pib/2010_2/PB-2/PB-2_22.pdf).
97. Куцик В.І., Горбатюк І.В. Технологія бюджетування як інструмент управління підприємством. *Науковий вісник національного лісотехнічного університету України*. 2011. Вип. 21.5. С. 248 – 253.
98. Кучеренко Д.Г. Стратегічні напрями розвитку сфери вищої освіти України в умовах інноваційних трансформацій. *Вища освіта*. 2014. № 1. С. 174-178.
99. Кучеренко Д.Г.Мартинюк О.В. Стратегії розвитку освітніх систем країн світу: монографія. К.: ІПК ДСЗУ, 2011. 312 с.
100. Левицька О. О. Фінансово-управлінський аналіз діяльності центрів відповідальності «Витрати». *Фінансова система України : [збірник наукових праць]*. Острого: Видавництво Національного університету «Острозька академія», 2011. Випуск 16. С. 182–191.

101. Левицька С. О. Облік діяльності неприбуткових організацій : монографія. Рівне : УДУВГП, 2003. 259 с.
102. Левицька С. О., Сушко Н. І. Облікове забезпечення переоцінки запасів закладами вищої освіти державної форми власності. Наукові записки Національного університету «Острозька академія». Серія «Економіка» : Науковий журнал. Острог : Вид-во НаУОА, вересень 2018. № 10(38). С. 117–123.
103. Левицька С.О., Сич Д.М. Еволюція становлення управлінського обліку та його місце в системі корпоративного управління. Наукові записки Національного ун-ту «Острозька академія». Серія «Економіка». 2017. №4(32). С. 218-221
104. Левицька С.О., Сич Д.М. Управлінський облік для центрів відповідальності «витрати». Вісник Житомирського державного технологічного університету. Серія: економіка, управління та адміністрування. 2018. № 3(85). С. 13-20. URL: <http://ven.ztu.edu.ua/article/view/143984/141894>
105. Левченко О. М., Ткачук О. В. Методичні підходи до визначення вартості підготовки фахівців у ВНЗ України. БІЗНЕС-ІНФОРМ. 2013. №3. С. 16-20.
106. Леонтьєва В.І. Бюджетування як засіб контролю в системі вищої освіти. Науковий збірник Прикарпатського національного університету імені Василя Стефаника. Серія: актуальні проблеми розвитку економіки регіону. – Івано-Франківськ , 2007. вип..3. Т.1.С.403-408.
107. Ліцензійні умови надання освітніх послуг у сфері вищої освіти : наказ Міністерства освіти і науки України від 29.11.2011 № 1377. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1448-11>.
108. Ловінська Л. Г. Визначення вартості освітніх послуг. Фінанси України. 2017. № 2. С. 12–26.
109. Ловінська Л. Г. Класифікація рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі за економічним змістом у контексті запровадження нового плану рахунків. Фінанси України. 2016. № 1. С. 99-115.

110. Ловінська Л. Г. Оцінка в бухгалтерському обліку : монографія. Київ : КНЕУ, 2006. 256 с.
111. Ловінська Л. Г. Собівартість послуг державного сектору України в контексті реформи фінансового управління. *Фінанси України*. 2017. № 8. С. 58–79.
112. Ловінська Л. Г., Даніленко С. В. Фінансування державних послуг у контексті визначення понятійно-термінологічного апарату. *Фінанси України*. 2017. № 11. С.1-14.
113. Ловінська Л. Г., Калюга Є. В. Методологічні аспекти обліку собівартості продукції суб'єктів державного сектора. *ScienceRise*. 2015. 9(1) С.24-28
114. Ловінська Л.Г., Парасій-Вергуненко І.М. Вартість освітніх послуг як базовий показник розподілу бюджетного фінансування між закладами вищої освіти. *Наукові праці НДФІ*. 2018. №3 (84). С. 18-36.
115. Лопушняк Г. Концептуальні підходи до визначення вартості навчання у державному вищому навчальному закладі. *Науковий вісник «Демократичне врядування»*. 2009. Вип. 3. – С.11-18;
116. Лютікова М.В., Морозова Р., Сухарев П. Бенчмаркінг як інструмент підвищення прибутковості та конкурентоспроможності підприємства. URL: : [http://www.rusnauka.com/33\\_NIEK\\_2008/Economics/37138.doc](http://www.rusnauka.com/33_NIEK_2008/Economics/37138.doc).
117. Мамчур Р.М. Впровадження сучасної системи бюджетування у вітчизняних підприємствах. *Економіка АПК*. 2006. № 4. С. 81-87.
118. Мережа вищих навчальних закладів на початок 2017-2018 навчального року. Вища освіта: інформаційно-аналітичний портал про вищу освіту в Україні та за кордоном. URL: <http://vnz.org.ua/statti/10477-merezhavyschuh-navchalnyh-zakladiv-na-pochatok-2017-2018-navchalnogo-roku>
119. Методика оцінювання діяльності вищих навчальних закладів III-IV рівнів акредитації. К.: МОН, 2009. 31 с.
120. Методика розрахунку орієнтовної середньої вартості підготовки одного кваліфікованого робітника, фахівця, аспіранта, докторанта : затверджена

постановою Кабінету Міністрів України від 20.05.2013 № 346. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/346-2013-п>.

121. Методика розрахунку чисельності окремих категорій працівників на основі норм з праці : затв. наказом Міністерства праці та соціальної політики України від 4 вересня 2000 року №222. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0222203-00>

122. Методичні рекомендації зі співставлення субрахунків бухгалтерського обліку та перенесення залишків : затверджені наказом Міністерства фінансів України від 21 грудня 2016 року №1127.

123. Міжгалузеві нормативи чисельності працівників бухгалтерського обліку : затв. наказом Міністерства праці та соціальної політики України від 26.09.2003 № 269. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0269203-03>

124. Міжгалузеві нормативи чисельності працівників юридичної служби : затв. наказом Міністерства праці та соціальної політики України від 11.05.2004 N 108. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0108203-04>

125. Міжгалузеві нормативи чисельності працівників, зайнятих добором, розстановкою, підвищенням кваліфікації (перепідготовкою) та обліком кадрів : затв. наказом Міністерства праці та соц. політики України від 18.12.2003 N 341. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0341203-03?lang=en>

126. Міжгалузеві норми чисельності робітників, що обслуговують громадські будівлі (будівлі управлінь, конструкторські і проектні організації): наказ Міністерства праці та соціальної політики України від 11 травня 2004 року № 105. URL: [http://search.ligazakon.ua/l\\_doc2.nsf/link1/FIN10623.html](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/FIN10623.html)

127. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку для державного сектору 5 «Витрати на позики». URL: <http://195.78.68.18/minfin/control/uk/archive/docview?typeId=81038&sortBy=0>

128. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку для державного сектору 1 «Подання фінансових звітів». URL: <http://195.78.68.18/minfin/control/uk/archive/docview?typeId=81038&sortBy=0>

129. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку державного сектору. URL: <http://www.minfin.gov.ua>.
130. Мних Є.В. Економічний аналіз: підручник. Київ: центр навчальної літератури, 2003. 412 с.
131. Морщенок Т.С. Бенчмаркінг як інструмент підвищення конкурентоспроможності підприємницьких структур. *Економіка та управління підприємствами*. 2017. вип.9. С.533-540;
132. Муравська В. А. Тенденції фінансування вищої освіти в Україні та за кордоном. URL: [http://www.nbu.gov.ua/portal/Soc\\_Gum/Oif\\_apk/2011\\_1/32\\_Murav.pdf](http://www.nbu.gov.ua/portal/Soc_Gum/Oif_apk/2011_1/32_Murav.pdf).
133. Мурашко М.І., Назарко С.О. Адаптація матричних методів до умов стратегічного розвитку регіональної вищої школи. URL: <http://www.economy.nauka.com.ua/index.php?operation=1&iid=204>.
134. Мярковський А. І. Інновації в інформаційному забезпеченні управління державними фінансами. *Фінанси України*. 2016. № 9. С. 7–28.
135. Наливайко А.П. Теорія стратегії підприємства, сучасний стан та напрями розвитку: монографія. К.: КНЕУ, 2001. 227 с.
136. Натрошвілі С.Г. Міжнародний досвід формування моделей стратегічного управління вищим навчальним закладом. Новітні технології корпоративного менеджменту в умовах сучасних соціально-економічних трансформацій : кол. монографія. К.: КНЛУ, 2014. С. 313-322.
137. Натрошвілі С.Г. Розвиток системи вищої освіти: стратегічний вимір. *Вісник КНУТД*. 2013. № 1. С. 235-241.
138. Натрошвілі С.Г. Стратегічне управління вищим навчальним закладом: теорія, методологія, практика: монографія. Київ: КНУТД, 2015. 326 с.
139. Натрошвілі С.Г. Стратегічні орієнтири інтеграції освіти, науки і бізнесу в умовах посткризового розвитку. Економічні умови забезпечення якості освітніх послуг в системі вищої освіти: кол. моногр.. К: Педагогічна думка, 2012. С. 341-350.



140. Натрошвілі С.Г. Стратегічні орієнтири розвитку системи вищої освіти у сучасних умовах . *Вісник КНУТД*. 2012. № 4. С. 177-182.

141. Національна доповідь про стан і перспективи розвитку освіти в Україні (друге видання) / В. П. Андрущенко, І. Д. Бех, М. І. Бурда та ін.; за заг. ред. В. Г. Кременя. Київ : Пед. думка, 2011. 304 с.

142. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 101 «Подання фінансової звітності» : наказ Міністерства фінансів України від 28.12.2009 р. № 1541. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0103-10#n16>

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

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

145. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 124 «Доходи» : затверджене наказом Міністерства фінансів України від 24.12.2010 №1629. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0089-11>

146. Норд Г.Л., Руденко Н.О. Елементи бюджетування в державних ВНЗ а умовах фінансової автономії. *Наукові праці Чорноморського державного університету ім. Петра Могили. Серія Економіка*. 2014. вип.263. Том.275. С.42-46.

147. Облік витрат на надання соціальних послуг згідно з міжнародними стандартами / Л. Г. Ловінська, Л. В. Гапоненко, Л. В. Гізатуліна, Н. І. Сушко; за заг. ред. Т. І.Єфіменко, Л. Г. Ловінської. Київ : ДННУ «Акад. фін. управління», 2016. 216 с.

148. Осадча О. О. Інформаційне забезпечення результатів господарської діяльності: обліково-аналітичні підходи : монографія. Рівне : НУВГП, 2015.

149. Освіта в Україні 2015. CEDOS. Аналітичний центр. Загальна редакція : Єгор Стадний. – 84 с.

150. Основи законодавства України про охорону здоров'я : закон України від 19.11.1992 № 2801-XII. URL: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/2801-12>.

151. Основні показники діяльності вищих навчальних закладів України на початок 2014/2015 навчального року [статистичний бюлетень]. К.: Держстат, 2015. 162 с.

152. Основні показники діяльності вищих навчальних закладів України на початок 2015/16 навчального року : стат. бюлетень. Державна служба статистики України. URL: [http://www.ukrstat.gov.ua/druk/publicat/Arhiv\\_u/15/Arch\\_vnz\\_bl.htm](http://www.ukrstat.gov.ua/druk/publicat/Arhiv_u/15/Arch_vnz_bl.htm)

153. Основні показники діяльності вищих навчальних закладів України на початок 2016/17 навчального року : стат. бюлетень. Державна служба статистики України. URL: [http://www.ukrstat.gov.ua/druk/publicat/kat\\_u/publosvita\\_u.htm](http://www.ukrstat.gov.ua/druk/publicat/kat_u/publosvita_u.htm)

154. Основні показники діяльності вищих навчальних закладів України на початок 2017/18 навчального року : стат. бюлетень. Державна служба статистики України. URL: [http://www.ukrstat.gov.ua/druk/publicat/kat\\_u/publosvita\\_u.htm](http://www.ukrstat.gov.ua/druk/publicat/kat_u/publosvita_u.htm).

155. Основи маркетинга: краткий курс / пер. с англ. М. : ИД "Вильямс". 2007. 656 с.

156. Осовська Г.В., Фіщук О.Л., Жалінська І.В. Стратегічний менеджмент: Навч. посібник. К.: Кондор, 2003. 196 с.

157. Остапчук Т. П. Проблеми обліку витрат, які формують вартість освітніх послуг в державних закладах освіти. Вісник ЖДТУ. Серія: Економічні науки. 2006. №3 (37). С.85-90.

158. Пан Л.В. Роль дослідження середовища функціонування вищого навчального закладу у системі управління URL: [http://www.ekmair.ukma.kiev.ua/bitstream/123456789/381/1/Pan\\_Rol\\_doslidzhennia.pdf](http://www.ekmair.ukma.kiev.ua/bitstream/123456789/381/1/Pan_Rol_doslidzhennia.pdf).

159. Парасій-Вергуненко І.М. Концептуальні засади побудови системи управлінського обліку за центрами відповідальності у закладах вищої освіти. *Фінанси України*, 2019. №6. С.70-80.

160. Парасій-Вергуненко І.М. Концептуальні засади стратегічного аналізу в банках. *Фінанси України*. 2004.№8. С.111-117.

161. Парасій-Вергуненко І.М. Стратегічний аналіз та стратегічний управлінський облік: їх взаємозв'язок та перспективи органічного функціонування. *Вчені записки: Наук.зб.- К.:КНЕУ, 2005. Вип.7. С.92-98.*
162. Парасій-Вергуненко І.М. Аналіз господарської діяльності: підручник. К. : КНЕУ. 2016. 629 с.
163. Парасій-Вергуненко І.М. Методологічні аспекти управління витратами закладами вищої освіти: завдання, принципи та функції. *Наукові записки Національного університету «Острозька академія». Серія «Економіка». Острого : Вид-во На-УОА, 2019. № 12 (40). С193-198.*
164. Парасій-Вергуненко І.М. Організаційний механізм впровадження бюджетування в закладах вищої освіти. *Фінанси України. 2019. №3. С. 92-102.*
165. Парасій-Вергуненко І.М. Стратегічний аналіз у банках: теорія, методологія, практика: монографія. К.: КНЕУ, 2007. 360 с.
166. Пігош В. Формування системи управлінського обліку в державних вищих навчальних закладах. *Соціально-економічні проблеми і держава. 2012. Вип. 2 (7). С. 170-179. URL: <http://sepd.tntu.edu.ua/images/stories/pdf/2012/12pvavnz.pdf>*
167. Пігош В.А. Генезис принципів формування обліково-аналітичного забезпечення управління державних вищих навчальних закладів. *Вісник національного університету водного господарства та природокористування. Серія «Економіка». 2013. випуск 1(61). С.171-179.*
168. Пігош В.А. Обліково-аналітичне забезпечення управління доходами та видатками державних вищих навчальних закладів: монографія. Київ, : Кондор. 2014. 254с.
169. Підгорний А. З. Проблеми управління фінансами вищих навчальних закладів : монографія. Одеса : ФОП Гуляєва В. М. 2017. 152 с.
170. Податковий кодекс України : закон України від 02.12.2010 № 2755-VI. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>

171. Попов О. Управління витратами . Економічна енциклопедія: у 3 т. Т.3. К.: Видавничий центр «Академія», 2002. 952 с.
172. Портер М.Э. Конкуренция. Пер. а англ. учеб. пособ. М.: Издательский дом «Вильямс», 2000. 480с.
173. Порядок використання коштів, передбачених у державному бюджеті для виплати соціальних стипендій студентам (курсантам) вищих навчальних закладів : затверджений постановою Кабінету Міністрів України від 28.12.2016 № 1045. URL : [http:// zakon5.rada.gov.ua/laws/ show](http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show)
174. Порядок застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі: затверджений наказом Міністерства фінансів України від 29 грудня 2015 року №1219.
175. Про адміністративні послуги : закон України від 06.09.2012 № 5203-VI (зі змінами і доповненнями). URL: [http://zakon2.rada.gov.ua/ laws/show/ru/5203-17/print1483960089630467](http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/ru/5203-17/print1483960089630467)
176. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: закон України від 16.07.1999р. № 996-XIV. URL: [http://zakon.rada.gov.ua/ laws/show/996-14](http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14)
177. Про вищу освіту : закон України від 01.07.2014 № 1556-VII. URL: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/1556-18>.
178. Про відкритість використання публічних коштів : закон України від 11.02.2015 № 183-VIII. URL: <https://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/183-viii>
179. Про впорядкування умов оплати праці та затвердження схем тарифних розрядів працівників навчальних закладів, установ освіти та наукових установ : затв. наказом Міністерства освіти і науки України від 26.09.2005 № 557. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1130-05>
180. Про граничні суми витрат на придбання легкових автомобілів, меблів, іншого обладнання та устаткування, комп'ютерів, придбання і утримання мобільних телефонів державними органами, а також установами та організаціями, які утримуються за рахунок державного бюджету : затв. постановою Кабінету

Міністрів України від 4 квітня 2001 р. № 332. URL: [.http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/332-2001](http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/332-2001).

181. Про деякі питання запровадження програмно-цільового методу складання та виконання місцевих бюджетів : наказ Міністерства фінансів України від 26.08.2014 № 836. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1103-14>.

182. Про доступ до публічної інформації : закон України від 13.01.2011 № 2939-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2939-17>.

183. Про дошкільну освіту : закон України від 11.07.2001 № 2628-III. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2628-14>;

184. Про затвердження Випуску 1 «Професії працівників, що є загальними для всіх видів економічної діяльності» Довідника кваліфікаційних характеристик професій працівників : затв. наказом Міністерства праці та соціальної політики України від 29 грудня 2004 року №336. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0336203-04>.

185. Про затвердження Випуску 1 «Професії працівників, що є загальними для всіх видів економічної діяльності» Довідника кваліфікаційних характеристик професій працівників : наказ Міністерства праці та соціальної політики України від 29 грудня 2004 року №336.

186. Про затвердження деяких нормативно-правових актів з бухгалтерського обліку в державному секторі: наказ Міністерства фінансів України від 29.12.2015 р. №1219. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0085-16>

187. Про затвердження Інструкції щодо застосування економічної класифікації видатків бюджету та Інструкції щодо застосування класифікації кредитування бюджету : затв. наказом Міністерства фінансів України від 12.03.2012 № 333. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0456-12>

188. Про затвердження Ліцензійних умов провадження освітньої діяльності закладів освіти : постанова Кабінету міністрів України від 30 грудня 2015 р. № 1187. URL : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/1187-2015>

189. Про затвердження Методичних рекомендацій щодо здійснення оцінки ефективності бюджетних програм : наказ Міністерства фінансів України від 17.05.2011 № 608. URL: [http://minfin.kmu.gov.ua/control/uk/publish/printable\\_article?art\\_id=356637](http://minfin.kmu.gov.ua/control/uk/publish/printable_article?art_id=356637).

190. Про затвердження норм часу для планування і обліку навчальної роботи та переліків основних видів методичної, наукової й організаційної роботи педагогічних і науково-педагогічних працівників вищих навчальних закладів : наказ Міністерства освіти і науки України від 7 серпня 2002 року № 450. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0698-02>.

191. Про затвердження нормативів чисельності студентів (курсантів), аспірантів (ад'юнктів), докторантів, здобувачів наукового ступеня кандидата наук, слухачів, інтернів, клінічних ординаторів на одну штатну посаду науково-педагогічного працівника у вищих навчальних закладах III і IV рівня акредитації та вищих навчальних закладах післядипломної освіти державної форми власності» від 17 серпня 2002 р. № 1134 (у редакції 01.09.2006 р.) : постанова Кабінету Міністрів України. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1134-2002>

192. Про затвердження Основних підходів до впровадження програмно-цільового методу складання та виконання місцевих бюджетів : наказ Міністерства фінансів України від 02.08.2010 № 805. URL: [http://search.ligazakon.ua/l\\_doc2.nsf/link1/MF10114.html](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/MF10114.html).

193. Про затвердження паспорта бюджетної програми на 2016 рік : спільний наказ Міністерства освіти і науки України та Міністерства фінансів України від 29.02.2016 № 182/277. URL: [http://old.mon.gov.ua/files/normative/2016-03-10/5190/nmo-182\\_277.pdf](http://old.mon.gov.ua/files/normative/2016-03-10/5190/nmo-182_277.pdf)

194. Про затвердження паспорта бюджетної програми на 2016 рік : спільний наказ Міністерства освіти і науки України та Міністерства фінансів України від 29.02.2016 № 181/275. URL: [http://old.mon.gov.ua/files/normative/2016-03-10/5189/nmo-181\\_275.pdf](http://old.mon.gov.ua/files/normative/2016-03-10/5189/nmo-181_275.pdf)

195. Про затвердження переліку галузей знань і спеціальностей, за якими здійснюється підготовка здобувачів вищої освіти : постанова КМУ від 29.04.2015 р. №266. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/266-2015-п>

196. Про затвердження переліку платних послуг, які можуть надаватися закладами освіти, іншими установами та закладами системи освіти, що належать до державної і комунальної форми власності : постанова Кабінету міністрів України № 796 від 27 серпня 2010 року. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/796-2010-%D0%BF>

197. Про затвердження переліку посад педагогічних та науково-педагогічних працівників : постанова Кабінету Міністрів України від 14 червня 2000 р. №963. URL: <http://http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/963-2000-п>

198. Про затвердження Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі : наказ Міністерства фінансів України від 31.12.2013 р. №1203. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0161-14>

199. Про затвердження Положення про акредитацію вищих навчальних закладів і спеціальностей у вищих навчальних закладах та вищих професійних училищах : постанова Кабінету Міністрів України від 09.08.2001р. №978. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/978-2001-%D0%BF>

200. Про затвердження Положення про набори даних, які підлягають оприлюдненню у формі відкритих даних : постанова Кабінету Міністрів України від 21 жовтня 2015 р. № 835 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/835-2015-%D0%BF#n12>

201. Про затвердження порядків надання платних послуг державними та комунальними навчальними закладами : наказ Міністерства освіти і науки України, Міністерства фінансів України, Міністерства економіки України від 23.07.2010 № 736/902/758. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1196-10>.

202. Про затвердження Порядку використання коштів, передбачених у державному бюджеті Міністерству освіти і науки для виплати академічних стипендій//Постанова Кабінету Міністрів України від 28.12.2016 № 1043//URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1043-2016-%D0%BF>

203. Про затвердження Порядку заповнення форм фінансової звітності в державному секторі та Змін до Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку в державному секторі 101 «Подання фінансової звітності : наказ Міністерства фінансів України від 28.02.2017р. №307. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0384-17>

204. Про затвердження Порядку складання бюджетної звітності розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів, звітності фондами загальнообов'язкового державного соціального і пенсійного страхування : наказ Міністерства фінансів України від 24.01.2012 р. №44. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0196-12>

205. Про затвердження Порядку формування державного замовлення на підготовку фахівців, наукових, науково-педагогічних та робітничих кадрів, підвищення кваліфікації та перепідготовку кадрів : постанова Кабінету Міністрів України від 15.04.2013 р. № 306. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/306-2013-%D0%BF>

206. Про затвердження Примірною переліку послуг з утримання будинків і споруд та прибудинкових територій та послуг з ремонту приміщень, будинків, споруд : затв. наказом Державного комітету України з питань житлово-комунального господарства від 10.08.2004 № 150. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1046-04>

207. Про затвердження Примірною переліку результативних показників бюджетних програм для місцевих бюджетів за видатками, що можуть здійснюватися з усіх місцевих бюджетів : наказ Міністерства фінансів України від 27.07.2011 № 945. URL: [http://search.ligazakon.ua/1\\_doc2.nsf/link1/MF11152.html](http://search.ligazakon.ua/1_doc2.nsf/link1/MF11152.html).

208. Про затвердження середньострокового плану пріоритетних дій Уряду до 2020 року та плану пріоритетних дій Уряду на 2017 рік : розпорядження Кабінету Міністрів України від 03.04.2017 р. № 275-р. URL: <https://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/275-2017-%D1%80>.

209. Про затвердження Структури кодування програмної класифікації видатків та кредитування місцевих бюджетів і Типової програмної класифікації



видатків та кредитування місцевих бюджетів / Тимчасової класифікації видатків та кредитування для бюджетів місцевого самоврядування, які не застосовують програмно-цільового методу : наказ Міністерства фінансів України від 02.12.2014 № 1195. URL: [http://search.ligazakon.ua/l\\_doc2.nsf/link1/MF16052.html](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/MF16052.html).

210. Про затвердження типових форм бюджетних запитів для формування місцевих бюджетів : наказ Міністерства фінансів України від 17.07.2015 № 648. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0957-15>.

211. Про затвердження Типового переліку бюджетних програм та результативних показників їх виконання для місцевих бюджетів у галузі “Охорона здоров’я” : наказ Міністерства фінансів України та Міністерства охорони здоров’я України від 26.05.2010 № 283/437. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0403-10>.

212. Про затвердження Типового переліку бюджетних програм та результативних показників їх виконання для місцевих бюджетів у галузі “Охорона здоров’я” для пілотних проектів у Вінницькій, Дніпропетровській, Донецькій областях та м. Києві : наказ Міністерства фінансів України та Міністерства охорони здоров’я від 21.09.2012 № 728/1015. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z1650-12>.

213. Про затвердження Типового переліку бюджетних програм та результативних показників їх виконання для місцевих бюджетів у галузі “Освіта” : наказ Міністерства фінансів України та Міністерства освіти і науки України від 01.06.2010 № 298/519. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0413-10>.

214. Про затвердження Типового переліку бюджетних програм та результативних показників їх виконання для місцевих бюджетів у галузі “Культура” : наказ Міністерства фінансів України та Міністерства культури і туризму України від 01.10.2010 № 1150/41. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0952-10>.

215. Про затвердження Типового переліку бюджетних програм та результативних показників їх виконання для місцевих бюджетів у галузі

“Державне управління” : наказ Міністерства фінансів України від 01.10.2010 № 1147. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0945-10>.

216. Про затвердження Типової відомчої класифікації видатків та кредитування місцевих бюджетів : наказ Міністерства фінансів України від 14.02.2011 № 96. URL: [http://minfin.kmu.gov.ua/control/uk/publish/article/main?art\\_id=356599&cat\\_id=355990&search\\_param=%ED%E0%EA%E0%E7&searchPublishing=1](http://minfin.kmu.gov.ua/control/uk/publish/article/main?art_id=356599&cat_id=355990&search_param=%ED%E0%EA%E0%E7&searchPublishing=1).

217. Про затвердження Типової структури та Типових штатних нормативів бібліотек вищих навчальних закладів III-IV рівнів акредитації : наказ Міністерства освіти і науки, молоді та спорту України від 27 вересня 2012 року № 1058. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z1729-12>

218. Про затвердження типової форми № 5-дс «Примітки до річної фінансової звітності» : наказ Міністерства фінансів України 29.11.2017 № 977. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1539-17>

219. Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування : закон України від 08.07.2010 р. №2462-VI. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2464-17>

220. Про зміни в штатному розписі керівників вищих закладів освіти III і IV рівнів акредитації : затв. наказом Міністерства освіти і науки України від 09.08.1996 № 265. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0265281-96>

221. Про ліцензування освітніх послуг : постанова Кабінету Міністрів України від 29.08.2003р. №1380. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1380-2003-%D0%BF>

222. Про методичні рекомендації щодо запровадження Європейської кредитно-трансферної системи та її ключових документів у вищих навчальних закладах : лист Міністерства освіти і науки України від 26.02.2010 № 1/9-119. URL: <http://old.mon.gov.ua/ua/about-ministry/normative/985->.

223. Про місцеве самоврядування в Україні : закон України від 21.05.1997 № 280/97-ВР. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/en/280/97-%D0%B2%D1%80>.

224. Про наукову і науково-технічну діяльність : закон України редакція від 11.10.2017 № 848-VIII. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/848-19>

225. Про національну стратегію розвитку освіти в Україні на період до 2021 року : указ Президента України № 344/2013 від 25 червня 2013 року. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/344/2013#n10> (дата звернення 28.08.2018 )

226. Про оплату праці : закон України від 24 березня 1995 року № 108/95-ВР. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/108/95-%D0%B2%D1%80>

227. Про оплату праці працівників на основі Єдиної тарифної сітки розрядів і коефіцієнтів з оплати праці працівників установ, закладів та організацій окремих галузей бюджетної сфери : затв. постановою Кабінету Міністрів України від 30 серпня 2002 р. № 1298. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1298-2002-%D0%BF>

228. Про оподаткування прибутку підприємств : закон України від 28.12.1994 № 334/94-ВР (у редакції від 22.05.1997 № 283/97-ВР, ВВР, 1997, № 27, ст. 181. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/334/94-%D0%B2%D1%80/page?text=%E4%E5F0%E6E0%E2ED%B3+%EF%E>

229. Про освіту : закон України від 05.09.2017 № 2145-VIII. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2145-19>

230. Про особливості формування навчальних планів у 2015/2016 навчальному році : лист Міністерства освіти і науки України від 13 березня 2015 р. № 1/9-126 URL: <http://old.mon.gov.ua/ua/about-ministry/normative/3689->

231. Про охорону прав на винаходи і корисні моделі : закон України від 15.12.1993р. №3687-XII. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3687-12>

232. Про професійні спілки, їх права та гарантії діяльності : закон України від 15.09.1999р. №1045-XIV. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1045-14>

233. Про професійно-технічну освіту : закон України від 10.02.1998 № 103/98-ВР. URL: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/103/98-%D0%B2%D1%>

234. Про реалізацію окремих положень частини першої статті 57 Закону України «Про освіту», частини першої статті 25 Закону України «Про загальну середню освіту», частини другої статті 18 і частини першої статті 22 Закону

України «Про позашкільну освіту» : затв. постановою Кабінету Міністрів України від 31 січня 2001 р. № 78. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/78-2001-%D0%BF>

235. Про соціальні послуги : закон України від 19.06.2003 № 966-IV. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/966-15/ed20120323>.

236. Про стратегію сталого розвитку «Україна-2020» : указ Президента України. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/5/2015>

237. Про суми та склад витрат на відрядження державних службовців, а також інших осіб, що направляються у відрядження підприємствами, установами та організаціями, які повністю або частково утримуються (фінансуються) за рахунок бюджетних коштів : затв. постановою Кабінету Міністрів України від 2 лютого 2011 року №98. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/98-2011-п>

238. Про схвалення Концепції реформування місцевих бюджетів : розпорядження Кабінету Міністрів України від 23.05.2007 № 308-р. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/308-2007-%D1%80>.

239. Про схвалення Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності в державному секторі на період до 2025 року : розпорядження Кабінету Міністрів України від 20.06.2018 р. №437-р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/437-2018-%D1%80>.

240. Про схвалення Стратегії реформування системи управління державними фінансами на 2017-2020 роки : розпорядження Кабінету Міністрів України від 08.02.2017 р. № 142-р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/142-2017-%D1%80>.

241. Про формування та розміщення державного замовлення на підготовку фахівців, наукових, науково-педагогічних і робітничих кадрів, підвищення кваліфікації та перепідготовку кадрів : закон України від 20 листопада 2012 року № 5499-VI. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/5499-17>

242. Про центральні органи виконавчої влади : закон України від 17.03.2011 № 3166-VI. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/3166-17/page?text=%E4%E5%F0%E6%E0%E2%ED%B3+%EF%EE%F1%EB%F3>

243. Програма діяльності Кабінету Міністрів України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/188-20#n2>
244. Прокопенко Н.Г., Шульга А.В. Стратегічне управління витратами в системі менеджменту підприємства. *Сб. науч. трудов Днепропетровского национального ун-та железнодорожного транспорта «Проблемы экономики транспорта»* 2012. № 2. С.78-81.
245. Райан Б. Стратегический учет для руководителей / Пер. с англ. под ред. В. А. Микрюкова. М.: Аудит, ЮНИТИ., 1998. 616 с.
246. Редченко К.І. Аудит стратегічних управлінських рішень, прогнозів та проектів: монографія. Львів: вид-во ЛКА, 2001. 401 с.
247. Редченко К.І. Особливості формування навчального курсу „Стратегічний аналіз” . *Проблеми формування ринкової економіки: Між від. Наук. Зб. Спец. Вип.. Трансформація курсу „Економічний аналіз діяльності підприємства”*. К.: КНЕУ, 2002. 587 с.
248. Редченко К.І. Стратегічний аналіз у бізнесі: Навчальний посібник. Видання 2-ге, доповнене. Львів: Новий Світ-2000”, 2003. 272 с.
249. Редченко К.І. Сутність стратегічного аналізу та його роль у процесі прийняття стратегічних управлінських рішень. *Фінансові аналітичні інструменти реформування економічної системи України: Наук. Збірник.* –Львів: Інтереко, 2001. С.60-69.
250. Рейтинг університетів «ТОП-200 Україна» 2018 року. Рейтинги ВНЗ. URL: <https://osvita.ua/vnz/rating/60985/>
251. Рейтинги вищих навчальних закладів України. URL: <http://osvita.ua/vnz/rating/25715>.
252. Реформа вищої освіти України : реалізація профільного закону в 2014–2016 рр. (Shadow Report) URL: <http://parlament.org.ua/wp-content/uploads/2016/12/HE-shadow-report-final.pdf>.
253. Решетнікова І. Маркетингове забезпечення діяльності вищих навчальних закладів. *Маркетинг в Україні.* 2010. №4 (62). С. 67-70.

254. Резнікова В. В. Послуга та суміжні правові категорії. Господарське право і процес. URL: <http://vuzlib.com/view/2505/27>.
255. Резнікова В. В. Сутність категорії «послуга»: Аналіз існуючих концепцій. Український юридичний портал : наукові статті. URL: <http://radnuk.info/statti/230-tsub-pravo/14859---lr---.html>
256. Рибчанська Х. В. Оцінка фінансових важелів розвитку вищої освіти України. *Финансы, учет, банки.* № 1 (21). 2016 – С. 276 -287.
257. Річний звіт про виконання Державного бюджету України за 2017 рік / Державна казначейська служба України. URL: <http://www.treasury.gov.ua/main/uk/doccatalog/list?currDir=400657>;
258. Робак О. М. Механізми розподілу бюджетних коштів галузі освіти і науки. III Міжнародна науково – практична конференція «Управління в освіті». Львів. 2007. С. 71.
259. Савчук В. А. Оптимізація формування та використання фінансових ресурсів закладів освіти : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. економічних наук. Ірпінь. 2011. 18 с.
260. Савчук В.П. Управление прибылью и бюджетирование. М.: БИНОМ. Лаборатория знаний, 2005. 432 с.
261. Савчук В.П. Финансовый менеджмент предприятий: прикладные вопросы с анализом деловых ситуаций. К.: Изд. дом „Максимум”, 2001. 600с.
262. Салогубова В. Комплексне оцінювання конкурентоспроможності ВНЗ в маркетинговому середовищі регіону. *Економіст.* 2007. №8. С. 34-37.
263. Самборский В.І., Грищенко А.О. Анализ хозяйственной деятельности в бюджетных и научных учреждениях: ученик. Москва, Финансы и статистика, 1989. 376 с.
264. Свірко С. В. Бюджетування в управлінському обліку бюджетних установ: загальновідомі підходи та новації . *Вчені записки : зб. наук. пр.* Київ : КНЕУ, 2014. Вип. 16. С. 167–174

265. Свірко С. В. Концептуалізація управлінського обліку в бюджетних установах України. *Вчені записки : зб. наук. пр.* Київ : КНЕУ, 2012. Вип. 14, ч. 2. С. 167–173.

266. Свірко С. В. Облікова політика бюджетних установ як дієвий інструмент оптимізації їх бухгалтерського обліку. *Журнал «Фінанси, облік і аудит»*. 2015. №25/1. С. 269 - 295 [URL:http://ir.kneu.edu.ua/bitstream/2010/12470/1/269-295.pdf](http://ir.kneu.edu.ua/bitstream/2010/12470/1/269-295.pdf).

267. Свірко С. В. Ціноутворення як елемент підсистеми управлінського обліку бюджетних установ. *Вчені записки: зб. наук. пр. М-во освіти і науки України. ДВНЗ «Київ. нац. екон. ун-т ім. Вадима Гетьмана»*. Київ: КНЕУ. 2016. Вип. 17. С. 164–170.

268. Свірко С. В., Тростенюк Т. М. Функції, завдання, елементи та принципи управлінського обліку в державних закладах вищої освіти. *Економіка та держава*. 2019. № 2. С. 41–46.

269. Свірко С.В. Організація управлінського обліку в бюджетних установах: етап постановки та його складові. *Фінанси, облік і аудит*, 2014. Випуск 2 (24). С. 235 – 250.

270. Сигел Дж., Шим Дж. Словарь бухгалтерских терминов – Пер. с англ. М.: ИНФРА-М, 2001. 408 с.

271. Сисюк С. В. Облік і контроль витрат і калькулювання собівартості платних освітніх послуг: дис. ... канд. екон. наук. Житомир, 2007. 242с.

272. Сисюк С. В. Особливості калькулювання платних освітніх послуг в державних навчальних закладах. *Вісник ЖДТУ. Серія: Економічні науки*. 2006. №2 (36). С.107-115.

273. Скоун Т. Управленческий учет (пер. с англ.; под ред. Н.Д. Эриашвили) М: Аудит: ЮНИТИ, 1997. 179 с.

274. Скрипник М.І. Методи обліку витрат і методи калькулювання: сутність і співвідношення понять. *Міжнародний збірник наукових праць*. 2009. - Випуск 2(14). С. 202-206.

275. Словник української мови : електронне видання : в 11 т. Т. 10, С. 88. URL: <http://sum.in.ua/p/10/88/1>.
276. Статистичний збірник «Вища освіта в Україні» 2017 рік. URL: [http://www.ukrstat.gov.ua/druk/publicat/kat\\_u/publosvita\\_u.htm](http://www.ukrstat.gov.ua/druk/publicat/kat_u/publosvita_u.htm)
277. Статистичний збірник: «Бюджет України 2013» / Міністерство фінансів України. URL: [www.minfin.gov.ua/uploads/redactor/files/55c8a7f1923c3.zip](http://www.minfin.gov.ua/uploads/redactor/files/55c8a7f1923c3.zip)
278. Статистичний збірник: «Бюджет України 2015» / Міністерство фінансів України. URL: [http://www.minfin.gov.ua/uploads/redactor/files/Budget%20of%20Ukraine%202015%20\(with%20cover\).pdf](http://www.minfin.gov.ua/uploads/redactor/files/Budget%20of%20Ukraine%202015%20(with%20cover).pdf)
279. Статистичний збірник: «Бюджет України 2016» / Міністерство фінансів України. URL: <https://www.minfin.gov.ua/uploads/redactor/files/Budget%20of%20Ukraine%202016.pdf>
280. Статистичні дані щодо вищої освіти. URL:<http://www.ukrstat.gov.ua>.
281. Стеців І. Система управління витратами вищих навчальних закладів недержавного сектора економіки: передумови формування та напрями удосконалення основних аспектів. *Науковий вісник «Демокративне врядування»*-2012. Вип.9. С.44-50
282. Стратегія інноваційного розвитку України на 2010 – 2020 роки в умовах глобалізаційних викликів. URL: <http://kno.rada.gov.ua/uploads/documents/36380.pdf> (дата звернення 29.08.2018 ).
283. Стратегія реформування вищої освіти в Україні до 2020 року (проект). URL: <https://mon.gov.ua/storage/app/media/gromadske-obgovorennya/2016/18-strategiya-reformuvannya-vishhoi-osviti-20> (дата звернення 29.08.2018 )
284. Стратегія реформування державного управління України на 2016-2020 роки: розпорядження Кабінету Міністрів України від 24.06.2016 р. № 474. URL: <https://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/474-2016-p#n9>.



285. Стратегія реформування системи публічних закупівель (“дорожня карта”) : затверджена розпорядженням Кабінету Міністрів України від 24.02.2016 № 175-р. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/175-2016-%D1%80>.

286. Стратегія реформування системи управління державними фінансами на 2017–2020 роки : схвалено розпорядженням Кабінету Міністрів України від 08.02.2017 № 142-р. URL: <http://www.kmu.gov.ua/control/uk/cardnpd?docid=249797370>.

287. Стуков С.А. Система производственного учета и контроля. - М.: Финансы и статистика, 1988. - 223 с.

288. Сушко Н. І., Даниленко С. В. Удосконалення регулювання державних видатків на послуги вищої освіти. *Фінанси України*. 2018. Випуск 4. С.56-74.

289. Таланчук П., Гондюл В., Щербина Ю. Пріоритетні завдання освітян у розвитку української науково-технічної термінології. *Науково-технічне слово*. 1995. № 1. С. 31–35.

290. Терещенко О.О. Теоретичні засади бюджетування на підприємстві. *Фінанси України*. 2001. № 11. С. 17–23.

291. Тимошик В. Ю. Формування ціни освітніх послуг вищих навчальних закладів в умовах ринкової економіки. *Сталий розвиток економіки*. 2013. № 2 (19). С. 66–69.

292. Тимощук В. П. Адміністративна процедура та адміністративні послуги: зарубіжний досвід і пропозиції для України. Київ : Факт, 2003. 496 с

293. Томпсон А.А., Стрикленд А.Дж. Стратегический менеджмент. Искусство разработки и реализации стратегии: Учебник для вузов. М.:Банки и биржи, ЮНИТИ, 1998. 576 с.

294. Томпсон А.А., Стрикленд А.Дж. Стратегический менеджмент: концепции и ситуации. М.: ИНФРА-М, 2001.С.25.

295. Українське студентство за кордоном: дані до 2017/18 навчального року. URL: <https://docs.google.com/spreadsheets/d/1arrpXY3BpZhX7-9fvcs7jqBBQrT1NbDKhaBXYFY-6TGo/edit#gid=0>

296. Український виш вперше увійшов до рейтингу ТОП-500 вузів світу. Все, що треба знати Сьогодні: веб-сайт. URL: <https://ukr.segodnya.ua/ukraine/ukrainskiy-vuz-vpervye-voshel-v-reyting-top-500-vuzov-mira-1170063.html> (Дата публікації 12.09.2018 р.)

297. Федорченко Н. В. До питання про предмет договору про надання послуг. Держава і право : Збірник наукових праць. Юридичні і політичні науки. Випуск 66. – К.: Ін-т держави і права ім. В.М. Корецького НАН України, 2016. с. 165 – 173.

298. Федчишина Н.М. Облік і бюджетування в управлінні діяльності підприємства. Дис. канд..... ек. наук. К.2016. 189 с.

299. Фінансування освіти: скільки, кому і як? ГО Центр Міжнародних проектів «Євроосвіта». URL: <http://www.euroosvita.net/index.php/?category=1&id=4879>

300. Фінансування системи вищої освіти: світова практика і українське сьогодні: викладення доповіді CASE-Україна. URL: <http://liberal.in.ua/tochka-zoru/vikladennya-dopovidf-caseukraina-finansuvannyasistemi-vischoi-osviti-svitova-praktika-i-ukraïnskesogodennya.html>.

301. Ханс Виссема. Стратегический менеджмент и предпринимательство: Возможности для будущего процветания:М.: Финпресс, 2000.271 с.

302. Харчук Ю. Ю. Обліково-аналітичне забезпечення фінансової стійкості вищих навчальних закладів державної та комунальної власності : дис. канд. економічних наук : 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз і аудит» / Київ, 2014. 208 с.

303. Харчук Ю. Ю. Управлінський облік фінансової стійкості державних вищих навчальних закладів в Україні. *Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету : Економічні науки*. Кіровоград. КНТУ, 2012. Вип. 22, ч.ІІ. С. 395–401.

304. Хворостянкіна А. В. Дефініції в законодавчих текстах : питання теорії. М-во юстиції України. URL: [https://minjust.gov.ua/m/str\\_6669](https://minjust.gov.ua/m/str_6669).

305. Хонгрэн Ч.Т., Фостер Дж. Бухгалтерський учет: управленческий аспект. М.: Финансы и статистика, 1995. 416 с.
306. Хорунжак Н.М. Облік в управлінні витратами бюджетних установ : моногр. Тернопіль : ТНЕУ, 2015. 238 с.
307. Черкашина Т. В. Нові підходи щодо ефективного функціонування системи управлінського обліку у державному секторі. Перспективи розвитку обліку, контролю і аналізу в контексті євроінтеграції: тези допов. IV Міжнародної наук.-практ. конф., присвяченої 95-річчю ОНЕУ, 26 травня 2016 р. м. Одеса. 2016. С. 258-260.
308. Черниш О.В. Системні чинники конкурентоспроможності вищого навчального закладу. *Вісник КНУТД*. 2012. № 4. С. 475-479.
309. Черниш О.В. Стратегічне управління освітньою діяльністю у ЗВО. *Економіка і суспільство*. 2018. №19. С.689-698.
310. Чисельність населення України в 2018 р. URL: <https://index.minfin.com.ua/ua/reference/people/>
311. Чумаченко Н. Г. Развитие управленческого учета в Украине. *Світ бухгалтерського обліку*. 1997. № 10 (16). С. 2–9.
312. Шанк Дж., Говиндараджан В. Стратегическое управление затратами. СПб.: ЗАО «Бизнес Микро», 1999. 278 с.
313. Шашкевич О. Л. Вартість освітніх послуг у вищих навчальних закладах: моделювання оптимальної ціни. *Світ фінансів*. 2007. Вип. 3 (12). С. 112–119.
314. Шевченко О.М., Братусь Ю.М. Економічна сутність бенчмаркінгу та його роль у інноваційному розвитку підприємства. *Бізнес-інформ*. 2014. № 4. С. 64–67. URL: [http://www.business-inform.net/pdf/2014/4\\_0/64\\_68.pdf](http://www.business-inform.net/pdf/2014/4_0/64_68.pdf)
315. Шершньова З.Є. Стратегічне управління: Підручник. К.: КНЕУ, 2004. 699 с.

316. Шим Д.К., Сигел Д.Г. Основы коммерческого бюджетирования. СПб. : Пергамент, 1998. 456 с.

317. Щодо використання в роботі рекомендацій зі співставлення субрахунків бухгалтерського обліку доходів та витрат з кодами бюджетної класифікації : лист Міністерства фінансів України від 30.12.2016 №31-11420-06-5/37851.

318. Щодо здійснення моніторингу стану запровадження програмно-цільового методу на місцевому рівні та підготовки аналітичних матеріалів з даного питання необхідно надати інформацію : лист Міністерства фінансів України від 17.02.2016 № 31-0511014-8/ 4647.

319. Щодо наднормативних виробничих витрат : лист Міністерства фінансів України від 15.04.2005р. №31-04220-20-17/6687. URL: <https://ips.ligazakon.net/document/view/MF05056?an=13>

320. Щодо складання проектів місцевих бюджетів на 2017 рік : лист Міністерства фінансів України від 04.08.2016 № 31-05110-14-21/22616.

321. Щодо удосконалення методики здійснення порівняльного аналізу ефективності бюджетних програм, які виконуються розпорядниками коштів місцевих бюджетів : лист Міністерства фінансів України від 19.09.2013 № 31-0511014-5/27486.

322. Щодо формування місцевих бюджетів на 2017 рік : лист Міністерства фінансів України від 19.09.2016 № 31-0511014-8/26486.

323. Энтони Р., Рис Дж. Учёт: ситуации и примеры. М.: Финансы и статистика, 1993. 450 с.

324. Education at a Glance 2016. OECD Indicators. URL: <http://www.oecd-ilibrary.org/docserver/download/9616041e.pdf?expires=1479380945&id=id&accname=guest&checksum=B264D3113BCCB0DA751300F4F20E6005;>

325. Education Index. Шанхайский рейтинг вузов. URL: <https://www.educationindex.ru/articles/university-rankings/arwu?page=5>

326. Government Finance Statistics Manual 2001. URL: <http://www.imf.org/external/pubs/ft/gfs/manual/pdf/ch1.pdf>

327. IPSAS 1 “Presentation of Financial Statements”. Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements. 2014, Vol. I. URL: <http://www.ifrs.org.ua/wp-content/uploads/2014/11/Handbook-of-International-Public-Sector-Accounting-Pronouncements-Volume-1.pdf>.
328. Round University Ranking-2018. URL: <http://roundranking.com/ranking/world-university-rankings.html#world-2018>
329. Atrill Peter, McLaney Eddie. Accounting and finance for non-specialists. – 7 th ed. – Printed by Ashford Colour Press Ltd., Gosport, 2011. 576p.
330. Education at a Glance 2016. OECD Indicators. URL: <http://www.oecd-ilibrary.org/docserver/download/9616041e.pdf?expires=1479380945&id=id&accname=guest&checksum=B264D3113BCCB0DA751300F4F20E6005>;
331. Education Index. Шанхайский рейтинг вузов. URL: <https://www.educationindex.ru/articles/university-rankings/arwu?page=5>
332. Expenditure on education as % of GDP (from government sources). URL: <http://data.uis.unesco.org/?queryid=181#> (дата звернення: 25.07.19).
333. Global management accounting principles. Effective management accounting: Improving decisions and building successful organizations. URL: <https://www.cgma.org/resources/reports/downloadabledocuments/global-management-accounting-principles.pdf>
334. Government Finance Statistics Manual 2001. URL: <http://www.imf.org/external/pubs/ft/gfs/manual/pdf/ch1.pdf>
335. Hansen Stephen C., Otley David T., Vander Stede Wim A. Practice Development sin Budgeting: An Over view and Research Perspective / Stephen C. Hansen, David T. Otley, Wim A. VanderStede. – SSRN : Working paper sseries, 2003. 40 p.
336. Horngren C. T., Foster. G. Cost accounting a managerial emphasis. – 13 th ed. – Published by Pearson/Prentice Hall in Upper Saddle River, N.J., 2012. 869p.
337. <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0341203-03?lang=en>
338. Idowu Samuel. Budgeting: a management tool / Samuel Idowu. – ACCA Students News letter, April 1996. P. 58–59.

339. IPSAS 1 “Presentation of Financial Statements”. Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements. 2014, Vol. I. URL: <http://www.ifrs.org.ua/wp-content/uploads/2014/11/Handbook-of-International-Public-Sector-Accounting-Pronouncements-Volume-1.pdf>.
340. Meisinger Richard J. Collegeand university budgeting: an introduction for faculty and academic administrators / Richard J. Meisinger. – Natl. Assn. Of College&Univ., 1994. 205 p.
341. Model of the strategic management of the higher educational institutions on the basis of the realization of the competitive advantages . Modern Science – Moderní vĕda. 2014. № 2. Pp. 16-23
342. Porter M. Competitive Strategy: Techniques for Analyzing Industries and Competitors. N.Y., Free Press, 1980. 710 p.
343. Round University Ranking-2018. URL: <http://roundranking.com/ranking/world-university-rankings.html#world-2018>
344. Zero-based budgeting: everything old is new again.– URL: <http://theconversation.com/zero-basedbudgeting-everything-old-is-new-again-50633> .
345. <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/308-2007-%D1%80>.

## ДОДАТОК А

## Пропозиції змін до законодавства щодо визначення державних послуг [24]

| Чинна редакція  | Пропонована редакція   |
|---|--|
| Бюджетний кодекс України  |  |
|   | <p><b>Стаття 2. Визначення основних термінів</b><br/> <b>21) державні послуги</b> – будь-які послуги, обов’язковість отримання яких встановлюється законодавством та які надаються фізичним чи юридичним особам на платній чи безоплатній основі органами виконавчої влади, органами місцевого самоврядування та створеними ними установами і організаціями, що утримуються за рахунок коштів відповідних бюджетів</p>   |
| <p><b>Глава 4. БЮДЖЕТНИЙ ПРОЦЕС ТА ЙОГО УЧАСНИКИ</b><br/> <b>Стаття 20. Застосування програмно-цільового методу у бюджетному процесі</b><br/> Пункт 5. Результативні показники бюджетної програми використовуються для оцінки ефективності бюджетної програми і включають кількісні та якісні показники, які визначають результат виконання бюджетної програми, характеризують хід її реалізації, ступінь досягнення поставленої мети та виконання завдань бюджетної програми. Такі показники мають підтверджуватися офіційною державною статистичною, фінансовою та іншою звітністю, даними бухгалтерського, статистичного та внутрішньогосподарського (управлінського) обліку</p>               | <p><b>Глава 4. БЮДЖЕТНИЙ ПРОЦЕС ТА ЙОГО УЧАСНИКИ</b><br/> <b>Стаття 20. Застосування програмно-цільового методу у бюджетному процесі</b><br/> Пункт 5. Результативні показники бюджетної програми використовуються для оцінки ефективності бюджетної програми і включають кількісні та якісні показники, <b>в тому числі щодо надання державних послуг</b>, які визначають результат виконання бюджетної програми, характеризують хід її реалізації, ступінь досягнення поставленої мети та виконання завдань бюджетної програми. Такі показники мають підтверджуватися офіційною державною статистичною, фінансовою та іншою звітністю, даними бухгалтерського, статистичного та внутрішньогосподарського (управлінського) обліку</p>   |
| <p>Пункт 6. На всіх стадіях бюджетного процесу його учасники в межах своїх повноважень здійснюють оцінку ефективності бюджетних програм, що передбачає заходи з моніторингу, аналізу та контролю за цільовим та ефективним використанням бюджетних коштів. Оцінка ефективності бюджетних програм здійснюється на підставі аналізу результативних показників бюджетних програм, а також іншої інформації, що міститься у бюджетних запитах, кошторисах, паспортах бюджетних програм, звітах про виконання кошторисів та звітах про виконання паспортів бюджетних програм. Організаційно-методологічні засади оцінки ефективності бюджетних програм визначаються Міністерством фінансів України</p> | <p>Пункт 6. На всіх стадіях бюджетного процесу його учасники в межах своїх повноважень здійснюють оцінку ефективності бюджетних програм, що передбачає заходи з моніторингу, аналізу та контролю за цільовим та ефективним використанням бюджетних коштів. Оцінка ефективності бюджетних програм здійснюється на підставі аналізу результативних показників бюджетних програм, <b>у тому числі щодо надання державних послуг</b>, а також іншої інформації, що міститься у бюджетних запитах, кошторисах, паспортах бюджетних програм, <b>нормативних, планових, фактичних калькуляціях собівартості державних послуг</b>, звітах про виконання кошторисів та звітах про виконання паспортів бюджетних програм. Організаційно-методологічні засади оцінки ефективності бюджетних програм визначаються Міністерством фінансів України</p> |

## Продовження додатка А

| Чинна редакція   | Пропонована редакція   |
|--|--|
| <p>Пункт 7. Абзац 4. Порядок використання бюджетних коштів має містити: цілі та напрями використання бюджетних коштів; відповідального виконавця бюджетної програми, підстави та/або критерії залучення одержувачів бюджетних коштів до виконання бюджетної програми;</p>  | <p>Пункт 7. Абзац 4. Порядок використання бюджетних коштів має містити: цілі та напрями використання бюджетних коштів; <b>перелік державних послуг, що фінансуються за бюджетною програмою</b>; відповідального виконавця бюджетної програми, підстави та/або критерії залучення одержувачів бюджетних коштів до виконання бюджетної програми;</p>   |
| <p>завдання головного розпорядника бюджетних коштів, розпорядників бюджетних коштів нижчого рівня (одержувачів бюджетних коштів), що забезпечують виконання бюджетної програми, з визначенням порядку звітування про її виконання (у тому числі щодо результативних показників) та заходів впливу у разі її невиконання; у разі потреби порядок, терміни та підстави, а також критерії розподілу (перерозподілу) видатків між адміністративно-територіальними одиницями у розрізі розпорядників бюджетних коштів нижчого рівня та одержувачів бюджетних коштів з урахуванням відповідних нормативно-правових актів; конкурсні вимоги до інвестиційних проектів, включаючи порядок та критерії їх відбору, а також критерії та умови визначення виконавців таких проектів; {Абзац дев'ятої частини сьомої статті 20 із змінами, внесеними згідно із Законом України від 20.12.2016 № 1789-VIII} критерії та умови відбору суб'єктів господарювання, яким надається державна підтримка з бюджету, а також визначення обсягу такої підтримки; умови та критерії конкурсного відбору позичальників та проектів (програм), на реалізацію яких надаються кредити з бюджету; умови надання кредитів з бюджету та їх повернення, включаючи положення щодо здійснення контролю за їх поверненням; положення щодо необхідності перерахування коштів за бюджетними програмами, які передбачають надання субвенцій з державного бюджету місцевим бюджетам; шляхи погашення бюджетної заборгованості у разі її наявності; вимоги щодо необхідності відображення у</p> | <p>завдання головного розпорядника бюджетних коштів, розпорядників бюджетних коштів нижчого рівня (одержувачів бюджетних коштів), що забезпечують виконання бюджетної програми, з визначенням порядку звітування про її виконання (у тому числі щодо результативних показників <b>щодо надання державних послуг</b>) та заходів впливу у разі її невиконання; у разі потреби порядок, терміни та підстави, а також критерії розподілу (перерозподілу) видатків між адміністративно-територіальними одиницями у розрізі розпорядників бюджетних коштів нижчого рівня та одержувачів бюджетних коштів з урахуванням відповідних нормативно-правових актів; конкурсні вимоги до інвестиційних проектів, включаючи порядок та критерії їх відбору, а також критерії та умови визначення виконавців таких проектів; {Абзац дев'ятої частини сьомої статті 20 із змінами, внесеними згідно із Законом України від 20.12.2016 № 1789-VIII} критерії та умови відбору суб'єктів господарювання, яким надається державна підтримка з бюджету, а також визначення обсягу такої підтримки; умови та критерії конкурсного відбору позичальників та проектів (програм), на реалізацію яких надаються кредити з бюджету; умови надання кредитів з бюджету та їх повернення, включаючи положення щодо здійснення контролю за їх поверненням; положення щодо необхідності перерахування коштів за бюджетними програмами, які передбачають надання субвенцій з державного бюджету місцевим бюджетам, <b>в тому числі на надання державних послуг</b>; шляхи погашення бюджетної заборгованості у разі її наявності;</p> |



## Продовження додатка А

| Чинна редакція  | Пропонована редакція  |
|---|---|
| первинному та бухгалтерському обліку отриманих (створених) оборотних і необоротних активів бюджетними установами та одержувачами бюджетних коштів, у тому числі отриманих (створених) в результаті проведення централізованих заходів;  | вимоги щодо необхідності відображення у первинному та бухгалтерському обліку отриманих (створених) оборотних і необоротних активів бюджетними установами та одержувачами бюджетних коштів, у тому числі отриманих (створених) в результаті проведення централізованих заходів;<br><b>вимоги щодо калькулювання собівартості державних послуг, визначення об'єктів витрат, об'єктів калькулювання та калькуляційних одиниць;</b>   |
| разі потреби – положення щодо здійснення закупівлі товарів, робіт і послуг, визначення умов і термінів поставки та проведення розрахунків; інші положення щодо особливостей бюджетної програми  | у разі потреби – положення щодо здійснення закупівлі товарів, робіт і послуг, визначення умов і термінів поставки та проведення розрахунків; інші положення щодо особливостей бюджетної програми  |
| Закон України “Про центральні органи виконавчої влади”  |   |
| <p>Розділ II МІНІСТЕРСТВА</p> <p>Стаття 7. Завдання міністерства</p> <p>1. Основними завданнями міністерства як органу, що забезпечує формування та реалізує державну політику в одній чи декількох сферах, є:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1) забезпечення нормативно-правового регулювання;</li> <li>2) визначення пріоритетних напрямів розвитку;</li> <li>3) інформування та надання роз'яснень щодо здійснення державної політики;</li> <li>4) узагальнення практики застосування законодавства, розроблення пропозицій щодо його вдосконалення та внесення в установленому порядку проектів законодавчих актів, актів Президента України, Кабінету Міністрів України на розгляд Президентіві України та Кабінету Міністрів України;</li> <li>4-1) забезпечення здійснення соціального діалогу на галузевому рівні;</li> <li>5) здійснення інших завдань, визначених законами України</li> </ol> | <p>Розділ II МІНІСТЕРСТВА</p> <p>Стаття 7. Завдання міністерства</p> <p>1. Основними завданнями міністерства як органу, що забезпечує формування та реалізує державну політику в одній чи декількох сферах, є:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1) забезпечення нормативно-правового регулювання;</li> <li><b>2) стандартизація державних послуг, що надаються міністерством, або підпорядкованими підприємствами, організаціями, установами;</b></li> <li>3) визначення пріоритетних напрямів розвитку;</li> <li>4) інформування та надання роз'яснень щодо здійснення державної політики;</li> <li>5) узагальнення практики застосування законодавства, розроблення пропозицій щодо його вдосконалення та внесення в установленому порядку проектів законодавчих актів, актів Президента України, Кабінету Міністрів України на розгляд Президентіві України та Кабінету Міністрів України;</li> <li><b>5-1) забезпечення здійснення соціального діалогу на галузевому рівні;</b></li> <li><b>6) здійснення інших завдань, визначених законами України</b></li> </ol> |

## Закінчення додатка А

| Чинна редакція   | Пропонована редакція  |
|--|---|
| <p>Розділ III ІНШІ ЦЕНТРАЛЬНІ ОРГАНИ<br/>ВИКОНАВЧОЇ ВЛАДИ</p> <p>Стаття 17. Завдання центральних органів виконавчої влади</p> <p>1. Основними завданнями центральних органів виконавчої влади є:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1) надання адміністративних послуг;</li> <li>2) здійснення державного нагляду (контролю);</li> <li>3) управління об'єктами державної власності;</li> <li>4) внесення пропозицій щодо забезпечення формування державної політики на розгляд міністрів, які спрямовують та координують їх діяльність;</li> <li>5) здійснення інших завдань, визначених законами України</li> </ol> | <p>Розділ III ІНШІ ЦЕНТРАЛЬНІ ОРГАНИ<br/>ВИКОНАВЧОЇ ВЛАДИ</p> <p>Стаття 17. Завдання центральних органів виконавчої влади</p> <p>1. Основними завданнями центральних органів виконавчої влади є:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1) надання <b>державних, у тому числі</b> адміністративних послуг;</li> <li>2) здійснення державного нагляду (контролю);</li> <li>3) управління об'єктами державної власності;</li> <li>4) внесення пропозицій щодо забезпечення формування державної політики на розгляд міністрів, які спрямовують та координують їх діяльність;</li> <li>5) здійснення інших завдань, визначених законами України</li> </ol> |

Складено авторами

## ДОДАТОК Б

Результативні показники паспортів бюджетних програм у сфері освіти (КПКВК 2201150 “Підготовка кадрів вищими навчальними закладами I і II рівнів акредитації та забезпечення діяльності їх баз практики”; КПКВК 2201160 “Підготовка кадрів вищими навчальними закладами III і IV рівнів акредитації та забезпечення діяльності їх баз практики”) у 2015 р.

| Результативні показники бюджетної програми | Бюджетні програми  |  |
|--|--|--|
|  | КПКВК 2201150<br>“Підготовка кадрів вищими навчальними закладами I і II рівнів акредитації та забезпечення діяльності їх баз практики” | КПКВК 2201160<br>“Підготовка кадрів вищими навчальними закладами III і IV рівнів акредитації та забезпечення діяльності їх баз практики” |
| Затрати                                    | 1. Кількість навчальних закладів   | 1. Кількість навчальних закладів   |
|  | 2. Всього середньорічне число штатних одиниць (в тому числі):  | 2. Всього середньорічне число штатних одиниць (в тому числі):  |
|  | 3. Адмінперсоналу, за умовами оплати віднесених до педагогічного персоналу   | 3. Науково-педагогічного персоналу   |
|  | 4. Спеціалістів  | 4. Адмінперсоналу, за умовами оплати віднесених до педагогічного персоналу   |
|  | 5. Робітників  | 5. Педагогічного персоналу   |
|  | 6. Викладачів  | 6. Спеціалістів  |
|  | 7. Всього чисельність ставок/штатних одиниць (на 01.01.2016, 01.07.2016, 01.01.2017)   | 7. Робітників  |
|  | 8. Розмір одноразової грошової допомоги при працевлаштуванні випускників з числа дітей-сиріт   | 8. Всього чисельність ставок/штатних одиниць (на 01.01.2016, 01.07.2016, 01.01.2017)   |
|  | 9. Розмір щорічної допомоги для придбання навчальної літератури особам з числа дітей-сиріт   | 9. Розмір одноразової грошової допомоги при працевлаштуванні випускників з числа дітей-сиріт   |
|  | 10. Загальна кошторисна вартість капітального ремонту/реконструкції  | 10. Розмір щорічної допомоги для придбання навчальної літератури особам з числа дітей-сиріт  |

## Продовження додатка Б

| Результативні показники бюджетної програми | Бюджетні програми  |  |
|--|--|--|
|  | КПКВК 2201150<br>“Підготовка кадрів вищими навчальними закладами I і II рівнів акредитації та забезпечення діяльності їх баз практики” | КПКВК 2201160<br>“Підготовка кадрів вищими навчальними закладами III і IV рівнів акредитації та забезпечення діяльності їх баз практики” |
| Продукт                                    | 1. Кількість студентів, що будуть прийняті на перший курс за денною формою навчання  | 1. Середньорічна кількість аспірантів, які навчаються без відриву від виробництва  |
|  | 2. Середньорічна кількість студентів денної форми навчання   | 2. Середньорічна кількість аспірантів, які навчаються з відривом від виробництва   |
|  | 3. Кількість студентів денної форми навчання (на 01.01.2016, 01.07.2016, 01.01.2017)   | 3. Випуск аспірантів, які навчаються з відривом від виробництва  |
|  | 4. Середньорічна кількість стипендіатів  | 4. Випуск аспірантів, які навчаються з відривом від виробництва та успішно завершать навчання і захистять дисертацію                     |
|  | 5. Кількість стипендіатів (на 01.01.2016, 01.07.2016, 01.01.2017)  | 5. Середньорічна кількість докторантів   |
|  | 6. Середньорічна кількість студентів заочної форми навчання  | 6. Випуск докторантів  |
|  | 7. Кількість студентів заочної форми навчання (на 01.01.2016, 01.07.2016, 01.01.2017)  | 7. Випуск докторантів, які успішно завершать навчання і захистять дисертації   |
|  | 8. Середньорічна кількість студентів-відмінників   | 8. Середньорічна кількість студентів вечірньої форми навчання  |
|  | 9. Середньорічна кількість студентів-відмінників (на 01.01.2016, 01.07.2016, 01.01.2017)   | 9. Середньорічна кількість студентів денної форми навчання   |
|  | 10. Середньорічна кількість дітей-сиріт на повному державному забезпеченні   | 10. Середньорічна кількість студентів заочної форми навчання   |

## Продовження додатка Б

| Результативні показники бюджетної програми | Бюджетні програми   |  |
|--|---|--|
|  | КПКВК 2201150<br>“Підготовка кадрів вищими навчальними закладами I і II рівнів акредитації та забезпечення діяльності їх баз практики”                    | КПКВК 2201160<br>“Підготовка кадрів вищими навчальними закладами III і IV рівнів акредитації та забезпечення діяльності їх баз практики” |
| Продукт                                    | 11. Кількість студентів з числа дітей-сиріт та дітей, позбавлених батьківського піклування (на 01.01.2016, 01.07.2016, 01.01.2017)                        | 11. Середньорічна кількість стипендіатів за рахунок коштів бюджету   |
|  | 12. Середньорічна кількість дітей-сиріт під опікою  | 12. Кількість студентів, що будуть прийняті на перший курс за денною формою навчання   |
|  | 13. Кількість дітей-сиріт, які знаходяться під опікою (на 01.01.2016, 01.07.2016, 01.01.2017)   | 13. Середньорічна кількість студентів-відмінників  |
|  | 14. Випуск студентів денної форми навчання  | 14. Середньорічна кількість дітей-сиріт на повному державному забезпеченні   |
|  | 15. Кількість випускників денної форми навчання, які будуть праце-власн-товані за фахом   | 15. Середньорічна кількість дітей-сиріт під опікою   |
|  | 16. Кількість осіб із числа дітей-сиріт, яким буде виплачуватись щорічна допомога для придбання навчальної літератури                                     | 16. Кількість випускників денної форми навчання (без перехідного контингенту)  |
|  | 17. Кількість випускників ВНЗ, які здобули освіту за напрямками і спеціальностями педагогічного профілю і яким надаватиметься одноразова адресна допомога | 17. Кількість випускників денної форми навчання, які будуть праце-власн-товані за фахом  |
|  | 18. Кількість випускників з числа дітей-сиріт, яким буде виплачуватись одноразова грошова допомога при працевлаштуванні                                   | 18. Кількість осіб із числа дітей-сиріт, яким буде виплачуватись щорічна допомога для придбання навчальної літератури                    |
|  | 19. Площа, на яких проведено капітальний ремонт/реконструкцію   | 19. Кількість випускників з числа дітей-сиріт, яким буде виплачуватись одноразова грошова допомога при працевлаштуванні                  |

## Продовження додатка Б

| Результативні показники бюджетної програми | Бюджетні програми  |   |
|--|--|---|
|  | КПКВК 2201150<br>“Підготовка кадрів вищими навчальними закладами I і II рівнів акредитації та забезпечення діяльності їх баз практики” | КПКВК 2201160<br>“Підготовка кадрів вищими навчальними закладами III і IV рівнів акредитації та забезпечення діяльності їх баз практики”  |
| Продукт                                    |  | 20. Кількість випускників, які здобули освіту за напрямками і спеціальностями педагогічного та медичного профілю і яким надаватиметься одноразова адресна допомога при працевлаштуванні |
|  |  | 21. Кількість студентів денної форми навчання (на 01.01.2016, 01.07.2016, 01.01.2017)   |
|  |  | 22. Кількість стипендіатів за рахунок коштів бюджету (на 01.01.2016, 01.07.2016, 01.01.2017)  |
|  |  | 23. Кількість студентів заочної форми (на 01.01.2016, 01.07.2016, 01.01.2017)   |
|  |  | 24. Кількість студентів вечірньої форми навчання (на 01.01.2016, 01.07.2016, 01.01.2017)  |
|  |  | 25. Кількість студентів, які навчаються на відмінно (на 01.01.2016, 01.07.2016, 01.01.2017)   |
|  |  | 26. Кількість аспірантів, які навчаються без відриву від виробництва (на 01.01.2016, 01.01.2017)  |
|  |  | 27. Кількість аспірантів, які навчаються з відривом від виробництва (на 01.01.2016, 01.01.2017)   |
|  |  | 28. Кількість докторантів (на 01.01.2016, 01.01.2017)   |
|  |  | 29. Кількість студентів з числа дітей-сиріт, позбавлених батьківського піклування (на 01.01.2016, 01.01.2017)   |

## Закінчення додатка Б

| Результативні показники бюджетної програми | Бюджетні програми  |  |
|--|--|--|
|  | КПКВК 2201150<br>“Підготовка кадрів вищими навчальними закладами I і II рівнів акредитації та забезпечення діяльності їх баз практики” | КПКВК 2201160<br>“Підготовка кадрів вищими навчальними закладами III і IV рівнів акредитації та забезпечення діяльності їх баз практики”   |
| Ефективність                               | 1. Середні витрати на 1 студента (приведений контингент)   | 1. Середні витрати на одного аспіранта, які навчаються без відриву від виробництва   |
|  | 2. Середня вартість робіт з капітального ремонту/реконструкції на 1 м <sup>2</sup>   | 2. Середні витрати на одного аспіранта, які навчаються з відривом від виробництва  |
|  |  | 3. Середні витрати на 1 докторанта   |
|  |  | 4. Середні витрати на 1 приведенного студента  |
| Якість                                     | 1. Питома вага осіб, які отримують відповідний документ про освіту у загальному випуску  | 1. Питома вага осіб, які отримують відповідний документ про освіту   |
|  | 2. Питома вага працевлаштованих за фахом випускників денної форми навчання у загальному обсязі випускників денної форми навчання       | 2. Питома вага працевлаштованих випускників денної форми навчання у загальному обсязі випускників денної форми навчання  |
|  | 3. Рівень погашення кредиторської заборгованості поточного характеру, яка зареєстрована в органах ДКСУ станом на 1 січня 2016 року     | 3. Питома вага аспірантів та докторантів, які успішно завершать навчання та захистять дисертації у загальному випуску  |
|  | 4. Рівень виконання робіт з капітального ремонту/реконструкції   | 4. Рівень погашення кредиторської заборгованості поточного характеру, яка зареєстрована в органах ДКСУ станом на 1 січня 2016 року (крім ВНЗ, які знаходяться на неконтрольованій території) |

Складено авторами за: [56, 57, 58, 59, 193, 194]

## ДОДАТОК В

Нормативно-правові акти, що регулюють сферу вищої освіти та є основою для визначення вартості одного фахівця в закладах вищої освіти

| Назва законодавчого акту   | Дата прийняття та номер                                   |
|--|---|
| Закон України “Про вищу освіту”  | 01.07.2014<br>№ 1556-VII                                  |
| Закон України “Про освіту”   | 15.09.2017<br>№ 2145-VIII                                 |
| Постанова Кабінету Міністрів України “Про затвердження Ліцензійних умов провадження освітньої діяльності закладів освіти”  | 30.12.2015<br>№ 1187                                      |
| Постанова Кабінету Міністрів України “Про внесення змін до Постанови Кабінету Міністрів України від 30 грудня 2015 р. № 1187”  | 10.05.2018 № 347  |
| Постанова Кабінету Міністрів України “Про затвердження нормативів чисельності студентів (курсантів), аспірантів (ад’юнктів), докторантів, здобувачів наукового ступеня кандидата наук, слухачів, інтернів, клінічних ординаторів на одну штатну посаду науково-педагогічного працівника у вищих навчальних закладах III і IV рівня акредитації та вищих навчальних закладах післядипломної освіти державної форми власності” | 17.08.2002<br>№ 1134 (зі змінами від 19.04.2017<br>№ 271) |
| Постанова Кабінету Міністрів України “Про затвердження переліку посад педагогічних і науково-педагогічних працівників”   | 14.06.2000 № 963<br>(у редакції від 01.09.2012)           |
| Постанова Кабінету Міністрів України “Про розроблення державних стандартів вищої освіти”   | 07.08.1998<br>№ 1247                                      |
| Постанова Кабінету Міністрів України “Про затвердження Методики розрахунку орієнтовної середньої вартості підготовки одного кваліфікованого робітника, фахівця, аспіранта, докторанта”   | 20.05.2013 № 346  |
| Наказ Міністерства освіти і науки України “Про затвердження норм часу для планування і обліку навчальної роботи та переліків основних видів методичної, наукової й організаційної роботи педагогічних і науково-педагогічних працівників вищих навчальних закладів”  | 07.08.2002 № 450  |
| Наказ Міністерства освіти і науки України “Про впорядкування умов оплати праці та затвердження схем тарифних розрядів працівників навчальних закладів, установ освіти та наукових установ”   | 26.09.2005 № 557  |
| Наказ Міністерства освіти і науки України, Міністерства економіки України, Міністерства фінансів України “Про затвердження порядків надання платних послуг державними та комунальними навчальними закладами”   | 23.07.2010<br>№ 736/902/758                               |
| Наказ Міністерства праці та соціальної політики України “Про затвердження Випуску 1 “Професії працівників, що є загальними для всіх видів економічної діяльності” Довідника кваліфікаційних характеристик професій працівників”  | 29.12.2004 № 336  |
| Постанова Кабінету Міністрів України “Про оплату праці працівників на основі Єдиної тарифної сітки розрядів і коефіцієнтів з оплати праці працівників установ, закладів та організацій окремих галузей бюджетної сфери”  | 30.08.2002<br>№ 1298                                      |



*Продовження додатка В*

| Назва законодавчого акту  | Дата прийняття та номер |
|---|-------------------------|
| Наказ Міністерства освіти і науки, молоді та спорту України “Про затвердження Типової структури та Типових штатних нормативів бібліотек вищих навчальних закладів III–IV рівнів акредитації”                        | 27.09.2012 № 1058       |
| Наказ Міністерства праці та соціальної політики України “Про затвердження Міжгалузевих норм чисельності робітників, що обслуговують громадські будівлі (будівлі управлінь, конструкторські і проектні організації)” | 11.05.2004 № 105        |
| Лист Міністерства освіти і науки України “Про методичні рекомендації щодо запровадження Європейської кредитно-трансферної системи та її ключових документів у вищих навчальних закладах”                            | 26.02.2010 № 1/9-119    |

Складено авторами

## ДОДАТОК Г

Таблиця — Розміри посадових окладів, гарантованих підвищень ставок і окладів, доплат і надбавок для ЗВО 3-4 рівнів акредитації (встановлені Кабінетом Міністрів України) станом на 01.01.2018 року

| № п<br>п | Посада                | Вчене<br>звання<br>та/або<br>науковий<br>ступінь | Оклад  | За вчене<br>звання | Доплата<br>за<br>науковий<br>ступінь | За<br>вислугу<br>років | на<br>оздоровлення<br>(в місяць) | Разом    |
|----------|-----------------------|--|--------|--------------------|--------------------------------------|------------------------|----------------------------------|----------|
| 1        | професор              | доктор   | 6414   | 2116,62<br>(33%)   | 1603,50<br>(25%)                     | 1924,20<br>(30%)       | 534,50                           | 12592,82 |
| 2        | професор              | кандидат   | 6414   | 2116,62<br>(33%)   | 962,10<br>(15%)                      | 1924,20<br>(30%)       | 534,50                           | 11951,40 |
| 3        | доцент                | доктор   | 6026   | 1506,50<br>(25%)   | 1506,50<br>(25%)                     | 1205,20<br>(20%)       | 502,17                           | 10746,37 |
| 4        | доцент                | кандидат   | 6026   | 1506,50<br>(25%)   | 903,90<br>(15%)                      | 1205,20<br>(20%)       | 502,17                           | 10143,77 |
| 5        | старший<br>викладач   | кандидат   | 5286   |                    | 792,90<br>(15%)                      | 528,60<br>(10%)        | 440,50                           | 7048,00  |
| 6        | старший<br>викладач   | без наук.ст.                                     | 5286   |                    |                                      |                        | 440,50                           | 5726,50  |
| 7        | викладач,<br>асистент | кандидат   | 4916   |                    | 737,40<br>(15%)                      |                        | 409,67                           | 6063,07  |
| 8        | викладач,<br>асистент | без наук.<br>ступ.                               | 4916   |                    |                                      |                        | 409,67                           | 5325,67  |
|          | Разом                 | По всіх<br>категоріях                            | 45284  |                    |                                      |                        |                                  | 69597,58 |
|          | Середнє<br>значення   | По всіх<br>категоріях                            | 5660,5 |                    |                                      |                        |                                  | 8699,69  |

Складено авторами

## ДОДАТОК Д

Нормативи чисельності студентів (курсантів) денної форми навчання на одну штатну посаду науково-педагогічного працівника у вищих навчальних закладах III і IV рівня акредитації державної форми власності для освітньо-кваліфікаційного рівня бакалавр

| Шифр спеціальності | Напрямок підготовки та шифр   | Норматив кількості студентів на 1 викладача |
|--------------------|---|---|
| 0102               | Фізичне виховання і спорт   | 9,5   |
|                    | у тому числі фізична реабілітація; олімпійський та професійний спорт                    | 5   |
| 0201               | Культура  | 12  |
| 0202               | Мистецтво (за спеціальностями):   |   |
|                    | театральне мистецтво; хореографія; кіно-, телемистецтво; музична педагогіка і виховання | 5   |
|                    | музичне мистецтво   | 3,5   |
|                    | образотворче та декоративно-прикладне мистецтво; реставрація творів мистецтва; дизайн   | 5,5   |
| 0301               | Філософія   | 12,5  |
| 0301               | Журналістика  | 12  |
| 0303               | Історія   | 13  |
| 0304               | Міжнародні відносини  | 12,5  |
| 0305               | Філологія   | 13,5  |
|                    | у тому числі мова та література; переклад; літературна творчість; прикладна лінгвістика | 9   |
| 0401               | Психологія  | 12,5  |
| 0402               | Соціологія  | 12,5  |
| 0403               | Політологія   | 12,5  |
| 0501               | Економіка і підприємництво  | 12,5  |
| 0502               | Менеджмент  | 13  |
| 0503               | Торгівля  | 12  |
| 0504               | Туризм  | 13,5  |
| 0601               | Право   | 13  |
| 0701               | Фізика  | 10,5  |
| 0702               | Прикладна фізика  | 10  |
|                    | у тому числі експериментальна ядерна фізика та фізика плазми                            | 8   |
| 0703               | Хімія   | 10,5  |
| 0704               | Біологія  | 10,5  |
| 0705               | Географія   | 12  |
| 0706               | Гідрометеорологія   | 11,5  |
| 0707               | Геологія  | 11,5  |
| 0708               | Екологія  | 11,5  |
| 0709               | Геодезія, картографія та землевпорядкування   | 11,5  |
| 0801               | Математика  | 11,5  |
| 0802               | Прикладна математика  | 10  |
| 0803               | Механіка  | 11,5  |
| 0804               | Комп'ютерні науки   | 10  |
| 0901               | Інженерне матеріалознавство   | 10,5  |
| 0902               | Інженерна механіка  | 10,5  |
| 0903               | Гірництво   | 10,5  |
| 0904               | Металургія  | 10,5  |
| 0905               | Енергетика  | 11  |
|                    | у тому числі: атомна енергетика   | 7,5   |
|                    | нетрадиційні джерела енергії  | 9,5   |
|                    | Котли та реактори   | 7,5   |
| 0906               | Електротехніка  | 11  |
| 0907               | Радіотехніка  | 11  |

## Продовження додатка Д

| Шифр спеціальності | Напрямок підготовки та шифр   | Норматив кількості студентів на 1 викладача |
|--------------------|---|---|
| 0908               | Електроніка   | 11  |
| 0909               | Прилади   | 11  |
| 0910               | Електронні апарати  | 11  |
| 0911               | Лазерна та оптоелектронна техніка   | 11  |
| 0912               | Акустотехніка   | 11  |
| 0913               | Метрологія та вимірювальна техніка  | 11  |
| 0914               | Комп'ютеризовані системи, автоматика та управління  | 9,5   |
| 0915               | Комп'ютерна інженерія   | 9,5   |
| 0916               | Хімічна технологія та інженерія   | 9,5   |
|                    | У тому числі хімічна технологія рідкісних розсіяних елементів та матеріалів на їх основі  | 7,5   |
| 0917               | Харчова технологія та інженерія   | 11,5  |
| 0918               | Легка промисловість   | 11,5  |
| 0919               | Механізація та електрифікація сільського господарства   | 11,5  |
| 0920               | Лісозаготівля та деревообробка  | 11,5  |
| 0921               | Будівництво   | 11,5  |
| 0922               | Електромеханіка   | 11,5  |
| 0923               | Зварювання  | 11,5  |
| 0924               | Телекомунікації   | 11  |
| 0925               | Автоматизація та комп'ютерно -інтегровані технології  | 9,5   |
| 0926               | Водні ресурси   | 11,5  |
| 0927               | Видавничо-поліграфічна справа   | 11  |
|                    | у тому числі технологія електронних мультимедійних видань; комп'ютерні технології та системи видавничо-поліграфічних виробництв | 9,5   |
| 0928               | Пожежна безпека   | 11,5  |
| 1001               | Авіація та космонавтика   | 11,5  |
|                    | У тому числі системи керування літальними апаратами і комплексами   | 9,5   |
|                    | Експлуатація літальних апаратів   | 7   |
|                    | Обслуговування повітряного руху   | 7,5   |
| 1002               | Кораблі і океанотехніка   | 11,5  |
| 1003               | Судно володіння та енергетика суден   | 8   |
| 1004               | Транспортні технології  | 11  |
| 1005               | Залізниця та залізнична техніка   | 11,5  |
| 1101               | Медицина для освітньо-кваліфікаційного рівня бакалавр, спеціаліст, магістр  | 7,5   |
|                    | У тому числі: За спеціальностями лабораторна діагностика  | 8   |
|                    | За спеціальностями медична психологія   | 7   |
|                    | За спеціальностями лікувальна справа, педіатрія, медико-профілактична справа, стоматологія                                      | 6   |
| 1102               | Фармація  | 8,5   |
| 1201               | Архітектура   | 5   |
| 1301               | Агрономія   | 12  |
| 1302               | Зооінженерія  | 11  |
| 1303               | Водні біоресурси  | 12  |
| 1304               | Лісове і садово-паркове господарство  | 12  |
| 1305               | Ветеринарна медицина  | 9,5   |
| 1401               | Військові науки (визначається Міноборони)   | 6   |
| 1501               | Державне управління (визначається Головдержслужбою)   | -   |
| 1601               | Інформаційна безпека  | 9   |
| 1701               | Специфічні категорії  | 6   |

Складено авторами за [191]

## ДОДАТОК Е

## Таблиця — Категорії працівників закладів освіти

|   |
|---|
| I. Науково-педагогічні працівники   |
| Посади науково-педагогічних працівників   |
| керівник (ректор, президент, начальник, директор)   |
| заступник керівника (проректор, віце-президент, заступник начальника, заступник директора, заступник завідувача), діяльність якого безпосередньо пов'язана з освітнім або науковим процесом                                 |
| директор (начальник) інституту, його заступники, діяльність яких безпосередньо пов'язана з освітнім або науковим процесом   |
| декан (начальник) факультету, його заступники, діяльність яких безпосередньо пов'язана з освітнім або науковим процесом   |
| директор бібліотеки   |
| завідувач (начальник) кафедри   |
| професор  |
| доцент  |
| старший викладач, викладач, асистент, викладач-стажист  |
| науковий працівник бібліотеки   |
| вчений секретар   |
| завідувач: докторантурою, аспірантурою, ординатурою, інтернатурою, підготовчим відділенням  |
| II. Педагогічні працівники  |
| Посади педагогічних працівників   |
| викладач  |
| методист  |
| III. Інші працівники  |
| Адміністративно-управлінський персонал - Керівники (ректор та проректори)   |
| Спеціалісти (керівники служб, відділів та центрів, завідувач господарством, економіст, бухгалтер, юрист, провідні фахівці відділів, лаборант, інспектор, технік та інженер в лабораторії, диспетчер, адміністратор системи) |
| Бібліотекарі  |
| Робітники (прибиральник, столяр, двірник, гардеробник, охоронник, кастелянка, водій, електромонтер, слюсар, сантехнік, маляр, столяр)   |

Складено авторами

## ДОДАТОК Ж

Таблиця — коефіцієнтів для обчислення приведенного контингенту студентів

| За рівнями освіти                  |     |
|------------------------------------|-----|
| Бакалавр                           | 1   |
| Молодший бакалавр                  | 0,9 |
| Молодший спеціаліст                | 0,9 |
| Магістр                            | 1,3 |
| Доктор філософії                   | 0,5 |
| Доктор наук                        | 0,3 |
| За формою здобуття освіти          |     |
| Денна форма навчання               | 1   |
| Заочна (дистанційна)форма навчання | 0,1 |
| Вечірня форма навчання             | 0,5 |

Для обчислення приведенного контингенту перемножуються коефіцієнти рівня та форми здобуття освіти на кількість студентів, які навчаються за відповідним рівнем та формою навчання.

## ДОДАТОК И

Проект

ЗАТВЕРДЖЕНО  
Наказ Міністерства освіти і науки України  
“\_\_\_” \_\_\_\_\_ 2018  
№ \_\_\_\_\_

МЕТОДИЧНІ РЕКОМЕНДАЦІЇ ЩОДО РОЗРАХУНКУ СЕРЕДНЬОЇ  
ОРІЄНТОВНОЇ ВАРТОСТІ ПІДГОТОВКИ ЗА ДЕРЖАВНИМ ЗАМОВЛЕННЯМ  
ОДНОГО БАКАЛАВРА, МАГІСТРА, АСПРАНТА, ДОКТОРАНТА ДЛЯ  
ЗАКЛАДІВ ВИЩОЇ ОСВІТИ

## I. Загальні положення

1. Ці Методичні рекомендації застосовуються для розрахунку орієнтовної середньої вартості (далі - орієнтовна середня вартість) підготовки одного бакалавра, магістра, аспіранта, докторанта за галуззю знань, спеціальністю та формою навчання з урахуванням мінімальних економічно обґрунтованих витрат для їх підготовки закладами вищої освіти, науковими установами і закладами післядипломної освіти (далі - заклади, установи), незалежно від форми власності та підпорядкування.

2. Розрахунок орієнтовної середньої вартості підготовки одного бакалавра, магістра, аспіранта, докторанта згідно з цими Методичними рекомендаціями призначений для застосування у модельних розрахунках розподілу державних видатків на вищу освіту між закладами вищої освіти (далі – ЗВО) України (на основі формули Міністерства освіти і науки України).

3. Методичні рекомендації розроблені відповідно до Бюджетного кодексу України, Податкового кодексу України, Господарського кодексу України, законів України «Про вищу освіту», «Про освіту», «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні», постанов Кабінету Міністрів України «Про формування та розміщення державного замовлення на підготовку фахівців, наукових, науково-педагогічних та робітничих кадрів, підвищення кваліфікації та перепідготовку кадрів», від 30.12.2015 № 1187 «Ліцензійні умови провадження освітньої діяльності закладів вищої освіти», від 17.08.2002 № 1134 «Про затвердження нормативів чисельності студентів (курсантів), аспірантів (ад'юнктів), докторантів, здобувачів наукового ступеня кандидата наук, слухачів, інтернів, клінічних ординаторів на одну штатну посаду науково-педагогічного працівника у вищих навчальних закладах III і IV рівня акредитації та вищих навчальних закладах післядипломної освіти державної форми власності», наказу Міністерства освіти і науки, Міністерства економіки України, Міністерства фінансів України від 23.07.2010 № 736/902/758 «Про затвердження порядків надання платних послуг державними та комунальними навчальними закладами», національного Положення (стандарту) бухгалтерського обліку в державному секторі 135 «Витрати», Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» та інших нормативно-правових актів.

4. Середню орієнтовну вартість підготовки одного бакалавра, магістра, аспіранта, докторанта розраховують на основі нормативно-витратного методу відповідно до економічно обґрунтованих планових витрат, визначених на підставі державних нормативів витрат ресурсів, з урахуванням цін на матеріальні ресурси та послуги за попередній період на основі розрахункових фінансових показників.

5. Запровадження Методичних рекомендацій сприятиме формуванню нових



принципів державного регулювання ринку освітніх послуг та ефективних механізмів впливу держави на оптимальний в умовах сучасного стану економіки рівень вартості та якості надання освітніх послуг.

6. У цих Методичних рекомендаціях терміни вживаються в такому значенні:

Витрати прямі – це витрати, безпосередньо пов'язані з навчальним процесом, які можуть прямо включатись у вартість освітніх послуг.

Витрати загальновиробничі - це витрати, які пов'язані з управлінням закладу вищої освіти та забезпеченням його функціонування та можуть бути віднесені до вартості освітньої послуги за певною спеціальністю на підставі попереднього розподілу пропорційно визначеній базі.

Об'єкт калькулювання – освітня послуга за певною спеціальністю, що надається одному здобувачу протягом одного навчального року.

Основна діяльність ЗВО – вид операційної діяльності закладів вищої освіти спрямованої на організацію та забезпечення освітнього процесу з метою реалізації освітніх послуг здобувачам вищої та післядипломної освіти.

Стаття витрат – сукупність витрат на надання освітніх послуг, згрупованих за цільовим призначенням і місцем виникнення у ЗВО.

Терміни «освітня діяльність», «освітня послуга», «категорії учасників освітнього процесу», «багатогалузеві ЗВО», «галузеві ЗВО» вживаються у значеннях, визначених законами України «Про освіту», «Про вищу освіту».

Терміни «собівартість освітньої послуги», «елемент витрат» вживаються у значеннях, визначених національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку в державному секторі 135 «Витрати».

II. Склад витрат, що включаються до розрахунку середньої орієнтовної вартості підготовки одного бакалавра, магістра, аспіранта, докторанта

1. При визначенні середньої орієнтовної вартості підготовки одного бакалавра, магістра, аспіранта, докторанта розраховується вартість надання такої послуги одному одержувачу протягом одного календарного року (з 1 січня до 31 грудня).

2. Витрати, що включаються до розрахунку середньої орієнтовної вартості підготовки групуються за категоріями учасників освітнього процесу (бакалавр, магістр, аспірант, докторант), формами їхнього навчання та спеціальностями.

3. Розрахунок середньої орієнтовної вартості підготовки одного бакалавра, магістра, аспіранта, докторанта здійснюється за статтями витрат:

- прямі витрати на оплату праці;
- прямі матеріальні витрати;
- інші прямі витрати;
- загальновиробничі витрати.

4. Прямі витрати безпосередньо включаються у вартість підготовки одного бакалавра, магістра, аспіранта, докторанта за відповідною спеціальністю. Загальновиробничі витрати включаються у вартість підготовки одного бакалавра, магістра, аспіранта, докторанта за відповідною спеціальністю після попереднього розподілу пропорційно визначеній базі (прямі витрати на оплату праці, чисельність студентів).

5. До прямих витрат на оплату праці включаються витрати на виплату основної і додаткової заробітної плати, обчислені згідно із системами оплати праці, прийнятими в закладі вищої освіти відповідно до чинного законодавства, науково-педагогічним та педагогічним працівникам закладу вищої освіти, які перебувають у штаті або працюють на умовах погодинної оплати праці та які безпосередньо залучені до надання освітньої послуги та здійснюють основні види навчальних занять (читають лекції, проводять лабораторні, практичні, семінарські, індивідуальні заняття та консультації тощо):

- професор;
- доцент;
- старший викладач;
- викладач;
- асистент;
- викладач-стажист.

Видатки щодо прямих витрат на оплату праці здійснюються по КЕКВ 2111 «Заробітна плата».

До прямих витрат на оплату праці відносять також оплату праці

працівників, які не перебувають у штаті навчального закладу, але залучені до надання освітніх послуг. Оплата праці таких працівників здійснюється на підставі трудових договорів та договорів цивільно-правового характеру за тими самими умовами та розмірами оплати праці, за якими здійснюється оплата праці відповідних штатних працівників. У разі залучення до надання освітньої послуги визнаних, видатних вітчизняних та іноземних фахівців для проведення одного або кількох навчальних занять, лекцій, майстер-класів тощо, оплата їхньої праці здійснюється на підставі окремо укладених договорів цивільно-правового характеру.

До прямих витрат на оплату праці також включається оплата роботи опонентів, зовнішніх рецензентів та керівників практики від підприємства.

6. До прямих матеріальних витрат включається вартість сировини та основних матеріалів, інвентарю, інструментів, запасних частин, медикаментів, витратних матеріалів до комп'ютерної та оргтехніки, канцелярських товарів, бланкової та навчальної документації, паливно-мастильних матеріалів, хімікатів, реактивів тощо, що утворюють основу вартості підготовки одного бакалавра, магістра, аспіранта, докторанта:

— придбання витратних матеріалів (папір, канцелярські товари тощо) для видання методичних матеріалів, виготовлення залікових та екзаменаційних бланків, друку договорів та документації по особовому складу тощо;

— придбання бланкової та навчально-облікової документації (журнали успішності та відвідування занять, залікові книжки, студентські квитки тощо);

— виготовлення/придбання документів про освіту (диплом, атестат, додатки тощо);

— придбання фізкультурного та спортивного інвентарю;

— придбання комплектувальних виробів і деталей для ремонту всіх видів виробничого обладнання, витратних та інших матеріалів до комп'ютерної техніки та оргтехніки, що використовується в навчальному процесі;

— придбання витратних матеріалів, сировини, інвентарю, реактивів, хімікатів, біопрепаратів, насіння, добрив тощо (для лабораторних досліджень (випробувань) та навчального процесу);

— придбання паливно-мастильних матеріалів та запасних частин до транспортних засобів (для спеціальностей, де обов'язковою є навчальна автомобільна практика);

— придбання лікарських засобів, виробів медичного призначення, які використовуються медичними навчальними закладами у навчальному процесі.

Видатки щодо прямих матеріальних витрат здійснюються по КЕКВ 2210 «Предмети, матеріали, обладнання та інвентар»).

7. До інших прямих витрат включаються всі інші виробничі витрати, які

можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат, зокрема:

7.1. Відрахування на соціальні заходи - витрати на сплату єдиного соціального внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування нарахованого на суму прямих витрат на оплату праці. Видатки здійснюються по КЕКВ 2120 «Нарахування на оплату праці».

7.2. Витрати на оплату послуг сторонніх організацій:

— оплата послуг з ремонту, технічного обслуговування техніки та обладнання, що використовується для навчальних занять;

— оплата банківських послуг щодо зарахування на карткові рахунки заробітної плати науково-педагогічних та педагогічних працівників, які безпосередньо залучені до освітнього процесу;

— оплата послуг з організації конференцій, нарад, семінарів для студентів, що передбачено навчальною програмою.

Видатки на оплату послуг сторонніх організацій здійснюються по КЕКВ 2240 «Оплата послуг (крім комунальних)».

7.3. Витрати на проходження всіх видів практики згідно з навчальним планом (видатки здійснюються по КЕКВ 2250 «Видатки на відрядження»).

7.4. Відрахування грошових коштів профспілковим організаціям на культурно-масову та фізкультурну роботу – видатки здійснюються по КЕКВ 2800 «Інші поточні видатки».

7.5. Амортизація основних засобів, які безпосередньо використовуються в освітньому процесі (навчальні корпуси, комп'ютерна та оргтехніка, виробничо-лабораторне устаткування тощо). Видатки здійснюються по КЕКВ 3000 «Капітальні видатки» / КЕКВ 2210 «Предмети, матеріали, обладнання та інвентар».

Структура прямих витрат наведена у додатку И.1.

8. До загальновиробничих відносять витрати, пов'язані з управлінням закладу вищої освіти та забезпеченням його функціонування, що можуть бути віднесені до вартості підготовки одного бакалавра, магістра, аспіранта, докторанта із застосуванням коефіцієнту розподілу. До таких витрат належать:

— витрати на оплату праці персоналу з управління та обслуговування освітнього процесу;

— відрахування на соціальні заходи;

— матеріальні витрати;

— оплата послуг сторонніх організацій;

— оплата комунальних послуг;

— службові відрядження працівників;

— амортизація основних засобів та нематеріальних активів

загальновиробничого призначення;

- інші загальновиробничі витрати.

8.1. До загальновиробничих витрат на оплату праці персоналу залученого до організації, управління та обслуговування освітнього процесу включаються витрати на виплату основної і додаткової заробітної плати, обчислені згідно із системами оплати праці, прийнятими в закладі вищої освіти відповідно до чинного законодавства:

8.1.1. Витрати на оплату праці науково-педагогічних працівників:

- керівник (ректор, президент, начальник, директор);
- заступник керівника (проректор, віце-президент, заступник начальника, заступник директора, заступник завідувача), діяльність якого безпосередньо пов'язана з освітнім або науковим процесом;
- директор (начальник) інституту, його заступники;
- декан (начальник) факультету, його заступники;
- директор бібліотеки;
- завідувач (начальник) кафедри;
- завідувач аспірантури, докторантури (для аспірантів та докторантів).

8.1.2. Витрати на оплату праці інших працівників закладу вищої освіти та його структурних підрозділів (інститути, факультети, кафедри, відділи, сектори, лабораторії, дільниці тощо):

- спеціалісти (керівники служб, відділів та центрів, завідувач господарством, економіст, бухгалтер, юрист, провідні фахівці відділів, лаборант, інспектор, технік та інженер в лабораторії, диспетчер, адміністратор системи ін.);
- бібліотекарі;
- робітники (прибиральник, столяр, двірник, гардеробник, охоронник, електромонтер, слюсар, сантехнік, маляр, столяр та ін.).

Видатки щодо загальновиробничих витрат на оплату праці здійснюються по КЕКВ 2111 «Заробітна плата».

8.2. До загальновиробничих витрат з відрахування на соціальні заходи включаються витрати на сплату єдиного соціального внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування нарахованого на суму заробітної плати персоналу залученого до організації, управління та обслуговування освітнього процесу (видатки здійснюються по КЕКВ 2120 «Нарахування на оплату праці»).

8.3. До загальновиробничих матеріальних витрат включаються витрати загальновиробничого призначення з придбання:

- канцелярського, креслярського, письмового приладдя, паперу, бланків,

конвертів, марок для відправки службової кореспонденції тощо;

— матеріалів, будівельних матеріалів, обладнання, інвентарю та інструментів для господарської діяльності, а також для благоустрою території;

— комплектувальних виробів і деталей для ремонту всіх видів загальновиробничого обладнання;

— витратних та інших матеріалів до комп'ютерної техніки та оргтехніки загальновиробничого призначення;

— пально-мастильних матеріалів, талонів, смарт-карт та придбання запчастин до транспортних засобів;

— обладнання, загороджень для машин та їх рухомих частин, люків, отворів, сигналізацій, захисних та інших пристроїв некапітального характеру, що забезпечують техніку безпеки;

— придбання або передплата періодичних, довідкових, інформаційних видань, в т. ч. електронних, придбання та виготовлення підручників та книг;

— витрати на забезпечення працівників спеціальним одягом, взуттям, обмундируванням, форменим одягом та спеціальним харчуванням у випадках, передбачених законодавством.

Видатки щодо загальновиробничих матеріальних витрат здійснюються по КЕКВ 2210 «Предмети, матеріали, обладнання та інвентар».

8.4. До загальновиробничих витрат на оплату послуг сторонніх організацій включаються:

8.4.1. Витрати на утримання, експлуатацію та ремонт, страхування, операційну оренду основних засобів, інших необоротних активів загальновиробничого призначення:

— оплата послуг з поточного ремонту та технічного обслуговування транспортних засобів, обладнання, техніки, механізмів, локальної мережі, систем пожежогасіння, охоронної сигналізації, систем вентиляції, ліфтів, сміттепроводів, видатки на технічне обслуговування та утримання в належному стані систем вуличного освітлення, внутрішніх та зовнішніх мереж тепло-, водо-, електро-, газопостачання та водовідведення;

— оплата поточного ремонту доріг, будівель, приміщень тощо;

— оплата послуг з повірки та експертизи засобів обліку (приладів, лічильників, медичного обладнання тощо);

— оплата послуг з установки лічильників води, природного газу, теплової енергії; підключення газових котлів та плит;

— оплата послуг із страхування власних та орендованих приміщень, страхування транспортних засобів і авіаційної техніки (у тому числі спеціального призначення), страхування обладнання та іншого майна, медичного страхування,

цивільно-правової відповідальності власників транспортних засобів;

— оплата транспортних послуг, проведення експертної оцінки транспортних засобів, реєстрації транспортних засобів, технічного огляду транспортного засобу;

— плата за оренду приміщень (у тому числі гаражів, складів тощо) як для довгострокового, так і короткострокового користування, транспортних засобів усіх видів (у тому числі автомобілів, літаків тощо), обладнання, контейнерів; плата за оренду місця для прокладення кабелю тощо; орендна плата за земельні ділянки, надані в тимчасове користування на умовах оренди власниками цих ділянок, плата орендаря за користування земельною ділянкою, на якій розташоване орендоване приміщення.

#### 8.4.2. Витрати на обслуговування освітнього процесу:

— оплата послуг з технічного обслуговування обладнання та адміністрування програмного забезпечення;

— витрати на оплату робіт (послуг) консультативного та інформаційного характеру, пов'язаних із забезпеченням освітньої діяльності (юридичних, інформаційно-обчислювальних, консультативних та консалтингових послуг, з обробки інформації, за палітурні роботи тощо);

— оплата послуг з розробки нормативів, паспортів та надання дозволів на водокористування; надання дозволів на відведення земельних ділянок; виготовлення технічної документації на земельні ділянки; технічних умов; експертних висновків, рекомендацій тощо; оплата послуг з розробки проектно-кошторисної документації для поточного ремонту, монтажу обладнання та устаткування;

— оплата послуг із вивезення відходів і їх утилізації та знешкодження, у тому числі біовідходів, твердих побутових відходів, відходів із вмістом дорогоцінних металів або шкідливих речовин тощо;

— оплата представницьких видатків, передбачених кошторисами на проведення представницьких видатків; плата за користування залом офіційних делегацій під час зустрічей (проводів) офіційних осіб;

— оплата послуг телефонного (місцевого, міжміського, міжнародного) зв'язку, спецзв'язку, факсимільного зв'язку, супутникового зв'язку, електронної пошти, плата за користування каналами зв'язку; оплата послуг з установки телефонів, абонентних телеграфних апаратів, телефаксів;

— плата за послуги інтернет-провайдерів за користування мережею інтернет;

— витрати на дотримання правил техніки безпеки праці, санітарно-гігієнічних та інших спеціальних вимог, передбачених правилами технічної

експлуатації, нагляду і контролю за діяльністю організації у встановленому законодавством порядку.

Видатки щодо загальновиробничих витрат на оплату послуг сторонніх організацій здійснюються по КЕКВ 2240 «Оплата послуг (крім комунальних)».

8.5. До витрат на оплату комунальних послуг належить загальновиробничі витрати на оплату теплопостачання, електроенергії (освітлення), водопостачання, водовідведення, природного газу та інших енергоносіїв (видатки здійснюються по КЕКВ 2270 «Оплата комунальних послуг та енергоносіїв»).

8.6. До загальновиробничих витрат на відрядження працівників закладу вищої освіти включаються витрати на оплату проїзду, добових, вартості проживання під час відряджень на семінари, конференції, наради; службових відряджень, стажування, підвищення кваліфікації; поїздок з науковою метою тощо (видатки здійснюються по КЕКВ 2250 «Видатки на відрядження»).

8.7. Амортизація основних засобів та нематеріальних активів. Видатки здійснюються по КЕКВ 3000 «Капітальні видатки» / КЕКВ 2210 «Предмети, матеріали, обладнання та інвентар».

8.8. Інші загальновиробничі витрати на обслуговування освітнього процесу включають:

- відрахування грошових коштів профспілковим організаціям на культурно-масову та фізкультурну роботу щодо заробітної плати загальновиробничого персоналу;
- придбання патенту та плата за продовження строку дії патенту;
- плата за отримання ліцензій;
- плата за акредитацію відповідно до законодавства.

Видатки щодо інших загальновиробничих витрат здійснюються по КЕКВ 2800 «Інші поточні видатки».

Структура загальновиробничих витрат наведена у додатку И.2.



### III. Розрахунок середньої орієнтовної вартості підготовки одного бакалавра, магістра, аспіранта, докторанта

1. Розрахунок середньої орієнтовної вартості підготовки одного бакалавра, магістра, аспіранта, докторанта, що є базою для формульного розподілу фінансування бюджетних коштів між закладами вищої освіти здійснюється на основі нормативно-витратного підходу до визначення значення окремих компонентів вартості освітньої послуги в розрізі окремих статей витрат:

– для визначення розміру прямих витрат на оплату праці науково-педагогічного персоналу та нарахувань на соціальні заходи в розрахунку на одного студента використовується нормативний метод (враховуючи нормативи чисельності студентів (аспірантів, докторантів) на одну штатну посаду науково-педагогічного працівника);

– для визначення рівня прямих матеріальних витрат, інших прямих витрат та загальновиробничих витрат, які включаються до базової орієнтовної вартості підготовки одного бакалавра, магістра, аспіранта, докторанта використовується витратний метод, який ґрунтується на використанні даних про фактичні витрати за минулий календарний рік (до запровадження відповідних нормативів витрат в розрахунку на одного здобувача освітньої послуги).

2. Заклади вищої освіти розраховують середню орієнтовну вартість підготовки одного бакалавра, магістра, аспіранта, докторанта в розрізі окремих спеціальностей з урахуванням положень НПСБО ДС 135 «Витрати» за статтями витрат (прямими і загальновиробничими) за таким алгоритмом:

$$V_{\text{ОП}} = V_{\text{ОП}_{\text{пр1}}} + V_{\text{НОП}_{\text{пр1}}} + M_{\text{В}_{\text{пр1}}} + I_{\text{В}_{\text{пр1}}} + V_{\text{ОП}_{\text{зв1}}} + V_{\text{НОП}_{\text{зв1}}} + I_{\text{В}_{\text{зв1}}}, \quad (1)$$

де:  $V_{\text{ОП}}$  - вартість підготовки одного отримувача освітньої послуги;

$V_{\text{ОП}_{\text{пр1}}}$  - прямі витрати на оплату праці науково-педагогічного та педагогічного персоналу в розрахунку на одного отримувача освітньої послуги;

$V_{\text{НОП}_{\text{пр1}}}$  - прямі витрати на ЄСВ на оплату праці науково-педагогічного та педагогічного персоналу в розрахунку на одного отримувача освітньої послуги;

$M_{\text{В}_{\text{пр1}}}$  - прямі матеріальні витрати в в розрахунку на одного отримувача освітньої послуги ;

$I_{\text{В}_{\text{пр.}}}$  - інші прямі витрати в розрахунку на одного отримувача освітньої послуги;

$V_{\text{ОП}_{\text{зв1}}}$  - розподілені за спеціальностями загальновиробничі витрати на оплату праці адміністративно-управлінського та обслуговуючого персоналу (адміністративно-управлінського персоналу, спеціалістів, бібліотекарів, робітників) в розрахунку на одного отримувача освітньої послуги;

$V_{\text{НОП}_{\text{зв1}}}$  - розподілені за спеціальностями загальновиробничі витрати на ЄСВ в розрахунку на одного отримувача освітньої послуги;

$I_{\text{В}_{\text{зв1}}}$  – розподілені за спеціальностями інші загальновиробничі витрати в розрахунку на одного отримувача освітньої послуги.

В свою чергу інші загальновиробничі витрати в розрахунку на одного отримувача освітньої послуги ( $IV_{зв1}$ ) можуть бути деталізовані в розрізі окремих складових і за необхідності розраховуються за формулою:

$$IV_{зв1} = MB_{зв1} + ВПСО_{зв1} + ВСВ_{зв1} + ВКП_{зв1} + ВА_{зв1}, \quad (2)$$

де:  $IV_{зв1}$  – інші загальновиробничі витрати в розрахунку на одного отримувача освітньої послуги;

$MB_{зв1}$  – розподілені за спеціальностями загальновиробничі матеріальні витрати в розрахунку на одного отримувача освітньої послуги;

$ВПСО_{зв1}$  – розподілені за спеціальностями загальновиробничі витрати на оплату послуг сторонніх організацій в розрахунку на одного отримувача освітньої послуги;

$ВСВ_{зв1}$  – розподілені за спеціальностями загальновиробничі витрати на службові відрядження в розрахунку на одного отримувача освітньої послуги;

$ВКП_{зв1}$  – розподілені за спеціальностями загальновиробничі витрати на комунальні послуги в розрахунку на одного отримувача освітньої послуги;

$ВА_{зв1}$  – розподілені за спеціальностями загальновиробничі витрати на амортизацію в розрахунку на одного отримувача освітньої послуги;

2.1. Прямі витрати на оплату праці в розрахунку на одного бакалавра, магістра, аспіранта, докторанта ( $ВОП_{пр1}$ ) (п.5 розділу II даних методичних рекомендацій) розраховуються з урахуванням діючої системи оплати праці науково-педагогічних працівників закладів вищої освіти (станом на дату розрахунку) та нормативів чисельності студентів (курсантів), аспірантів (ад'юнктів), докторантів, здобувачів наукового ступеня кандидата наук, слухачів, інтернів, клінічних ординаторів на одну штатну посаду науково-педагогічного працівника у вищих навчальних закладах III і IV рівня акредитації та вищих навчальних закладах післядипломної освіти державної форми власності, затверджених Постановою КМУ від 17 серпня 2002 р. №1134 (додаток И.3).

2.2. Прямі витрати на оплату праці, які включаються до розрахунку середньої орієнтовної вартості підготовки одного бакалавра, магістра, аспіранта, докторанта, здійснюються за рахунок загального фонду. Крім виплат за посадовими окладами науково-педагогічним працівникам в розрахунок вартості освітньої послуги включаються обов'язкові доплати за стаж, наукові ступені кандидата, або доктора наук, наукові звання професора та доцента, почесні звання, доплати на оздоровлення.

2.3. Виплати компенсаційного та заохочувального характеру (за інтенсивність, особові заслуги, наукову та дослідницьку діяльність) науково-педагогічному персоналу, педагогічному персоналу та іншим категоріям працівників (спеціалістам, бібліотекарям, робітникам), які передбачені колективними договорами, угодами, нормативно-правовими актами, системними положеннями з оплати праці, затвердженими керівниками закладів вищої освіти, не включаються до розрахунку середньої орієнтовної вартості підготовки одного бакалавра, магістра, аспіранта, докторанта і здійснюються за рахунок

спеціального фонду.

2.4. Розрахунок розміру прямих витрат на оплату праці науково-педагогічним працівникам ЗВО (п.5 розділу II даних методичних рекомендацій) в розрахунку на одного отримувача освітньої послуги здійснюється на основі нормативного методу за формулою (додаток И.4):

$$\text{ВОП}_{\text{пр1}} = \frac{\sum \text{Ч}_i \times (\text{O}_i + \text{Д}_i)}{\text{Н}_{\text{ст}}} \times 12, \quad (3)$$

де:  $\text{ВОП}_{\text{пр1}}$  – витрати на оплату праці на підготовку одного отримувача освітньої послуги за рік;

$\text{Ч}_i$  – частка окремих категорій викладачів (професор, доцентів, старших викладачів, асистентів) у штатній чисельності науково-педагогічного персоналу;

$\text{O}_i$  – оклад окремих категорій науково-педагогічного персоналу;

$\text{Д}_i$  – доплати та надбавки окремих категоріям науково-педагогічного персоналу згідно з чинним законодавством;

$\text{Н}_{\text{ст}}$  – норматив чисельності студентів (аспірантів, докторантів) на одну штатну посаду науково-педагогічного працівника у ЗВО III і IV рівня акредитації та післядипломної освіти державної форми власності.

2.5. Спрощений алгоритм розрахунку розміру прямих витрат на оплату праці науково-педагогічним працівникам ЗВО в розрахунку на одного отримувача освітньої послуги може здійснюватись з урахуванням коефіцієнту якісного складу науково-педагогічного персоналу за формулою:

$$\text{ВОП}_{\text{пр1}} = \frac{(\text{O}_c + \text{Д}_c) \times \text{К}_{\text{як}}}{\text{Н}_{\text{ст}}} \times 12, \quad (4)$$

де:  $\text{ВОП}_{\text{пр1}}$  – прямі витрати на оплату праці науково-педагогічного персоналу на підготовку одного бакалавра, магістра, аспіранта, докторанта за рік

$\text{O}_c$  – середній оклад окремих категорій науково-педагогічного персоналу;

$\text{Д}_c$  – середні доплати та надбавки окремих категоріям науково-педагогічного персоналу згідно з чинним законодавством;

$\text{К}_{\text{як}}$  - коефіцієнт якісного складу науково-педагогічного персоналу;

$\text{Н}_{\text{ст}}$  – норматив чисельності студентів (аспірантів, докторантів) на одну штатну посаду науково-педагогічного працівника у ЗВО III і IV рівня акредитації та післядипломної освіти державної форми власності.

2.6. Нормативи чисельності студентів (курсантів) на одну штатну посаду науково-педагогічного працівника для освітньо-кваліфікаційного рівня «магістр» зменшуються на 50%, а для підготовки студентів заочної та дистанційної форми навчання збільшуються у 4 рази порівняно із затвердженими нормативами для освітньо-кваліфікаційного рівня «бакалавр» згідно п.2. Постанови Кабінету Міністрів №1134 від 17.04.2002 р.

2.7. Коефіцієнт якісного складу науково-педагогічного персоналу ЗВО розраховується за фактичними даними попереднього календарного року, враховує фактичну структуру персоналу за окремими посадами (питому вагу викладачів на відповідних посадах) та рівень їх оплати праці, і розраховується за формулою:

$$K_{\text{як}} = \frac{\text{ФОП}_{\text{НПП}}^{\text{факт}}}{\text{Ч}_{\text{НПП}} \times 12} : (O_c + D_c), \quad (5)$$

де:  $K_{\text{як}}$  - коефіцієнт якісного складу науково-педагогічного персоналу;

$\text{ФОП}_{\text{НПП}}^{\text{факт}}$  – фактичний фонд плати праці науково-педагогічного персоналу за минулий календарний рік;

$O_i$  – середній оклад окремих категорій науково-педагогічного персоналу за минулий календарний рік;

$D_i$  – середні доплати та надбавки окремим категоріям науково-педагогічного персоналу згідно з чинним законодавством за минулий календарний рік;

$\text{Ч}_{\text{НПП}}$  – середньоспискова чисельність науково-педагогічного персоналу.

Приклад розрахунку коефіцієнту якісного складу науково-педагогічного персоналу наведено у додатку И.5.

2.8. Витрати на нарахування на соціальні заходи на пряму оплату праці в розрахунку на одного отримувача освітньої послуги (п.7.1 розділу II даних методичних рекомендацій) розраховуються шляхом множення розміру прямих витрат на оплату праці на встановлений норматив відрахувань згідно Закону України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» (п.5 ст. 8), який складає - 22%:

$$\text{ВНОП}_{\text{пр1}} = \frac{(O_{c+} + D_c) \times K_{\text{як}}}{N_{\text{ст}}} \times 12 \times 0,22, \quad (6)$$

де:  $\text{ВНОП}_{\text{пр1}}$ - витрати на ЄСВ по прямій оплаті праці в розрахунку на одного отримувача освітньої послуги

$O_i$  – середній оклад окремих категорій науково-педагогічного персоналу;

$D_i$  – середні доплати та надбавки окремим категоріям науково-педагогічного персоналу згідно з чинним законодавством;

$K_{\text{як}}$  - коефіцієнт якісного складу науково-педагогічного персоналу;

$N_{\text{ст}}$  – норматив чисельності студентів (аспірантів, докторантів) на одну штатну посаду науково-педагогічного працівника у ЗВО III і IV рівня акредитації та післядипломної освіти державної форми власності.

2.9. Загальні прямі витрати на оплату праці науково-педагогічного персоналу разом з нарахуваннями на соціальні заходи в розрахунку на одного бакалавра, магістра, аспіранта, докторанта розраховуються за формулою:

$$\text{ВОП}_{\text{пр1}} + \text{ВНОП}_{\text{пр1}} = \frac{(O_{c+} + D_c) \times K_{\text{як}}}{N_{\text{ст}}} \times 12 \times 1,22 \quad (7)$$

2.10. Прямі матеріальні витрати, що безпосередньо пов'язані з навчальним процесом (п.6 розділу II даних методичних рекомендацій) включаються до середньої орієнтовної вартості підготовки одного отримувача освітньої послуги на основі витратного методу, який передбачає розрахунок прямих матеріальних витрат за фактичними даними минулого календарного року і розраховується за формулою:

$$\text{МВ}_{\text{пр1}} = \frac{\text{МВ факт}}{\text{ПК}}, \quad (8)$$

де:  $MV_{\text{пр1}}$  – прямі матеріальні витрати, що включаються до розрахунку вартості підготовки одного отримувача освітньої послуги відповідної спеціальності;

$MV_{\text{факт}}$  - фактичні прямі матеріальні витрати за окремою спеціальністю (за минулий календарний рік);

ПК- приведений контингент студентів за спеціальністю станом на 31 грудня минулого календарного року.

2.11. Інші прямі витрати, що безпосередньо пов'язані з навчальним процесом (п. 7.2- 7.5 розділу II даних методичних рекомендацій, крім відрахувань на соціальні заходи) включаються у розрахунок середньої орієнтовної вартості підготовки одного бакалавра, магістра, аспіранта, докторанта на основі витратного методу і розраховуються за формулою:

$$IV_{\text{пр1}} = \frac{IV_{\text{факт}}}{ПК}, \quad (9)$$

де:  $IV_{\text{пр1}}$  – інші прямі витрати, що включаються до розрахунку вартості підготовки одного отримувача освітньої послуги ;

$IV_{\text{факт}}$  – фактичні інші прямі витрати за окремою спеціальністю (за минулий календарний рік);

ПК – приведений контингент студентів за спеціальністю станом на 31 грудня минулого календарного року.

3. Загальновиробничі витрати (непрямі витрати), які пов'язані з управлінням закладу вищої освіти та забезпеченням його функціонування, для багатогалузевих ЗВО (п.8 розділу II даних методичних рекомендацій), включаються у вартість освітніх послуг після розподілу між окремими спеціальностями пропорційно визначеній базі (прямих витрат на оплату праці науково-педагогічних працівників або чисельності студентів), яка регламентується обліковою політикою ЗВО, з використанням коефіцієнту розподілу.

3.1. Коефіцієнт розподілу загальновиробничих витрат розраховується як відношення суми загальновиробничих витрат до бази розподілу за формулою (прямих витрат на оплату праці) і визначається за формулою:

$$K_{\text{рЗВВ}} = \sum \text{НВ} / \text{ПВ}_{\text{оп}}, \quad (10)$$

де:  $K_{\text{рЗВВ}}$  – коефіцієнт розподілу загальновиробничих витрат;

$\sum \text{НВ}$  – сума загальновиробничих витрат;

$\text{ПВ}_{\text{оп}}$  – прямі витрати на оплату праці.

3.2. Сума розподілених між окремими спеціальностями загальновиробничих витрат визначається множенням коефіцієнта розподілу загальновиробничих витрат на суму прямої оплати праці за відповідною спеціальністю. Приклад розподілу загальновиробничих витрат наведено в додатку И.6.

3.3. Включення загальновиробничих витрат (п.8 розділу II даних методичних рекомендацій) до розрахунку середньої орієнтовної вартості

підготовки одного бакалавра, магістра, аспіранта, докторанта здійснюється за такими видами витрат:

- загальновиробничі витрати на оплату праці адміністративного, управлінського, господарського, обслуговуючого персоналу (КЕКВ 2111);
- відрахування на соціальні заходи (КЕКВ 2120);
- загальновиробничі матеріальні витрати (КЕКВ 2210);
- витрати на оплату послуг сторонніх організацій (КЕКВ 2240);
- оплата службових відряджень працівників (КЕКВ 2250);
- витрати на оплату комунальних послуг (КЕКВ 2270);
- амортизація основних засобів та нематеріальних активів загальновиробничого призначення (КЕКВ 3000);
- інші загальновиробничі витрати (КЕКВ 2800).

3.4. Загальновиробничі витрати на оплату праці адміністративного, управлінського, господарського та обслуговуючого персоналу (п.8.1. розділу II даних методичних рекомендацій) з відрахуваннями на соціальні заходи (п.8.2. розділу II даних методичних рекомендацій), розподіляються між відповідними спеціальностями окремо від інших видів загальновиробничих витрат, включаються до розрахунку вартості підготовки одного студента, аспіранта, докторанта з використанням нормативно-витратного методу і розраховуються за формулою:

$$\text{ВОП}_{\text{зв1}} = \frac{\text{ВОПзв факт}}{\text{ПК}} \times 1,22 \leq \frac{(\text{O}_{\text{с+}} + \text{D}_{\text{с}}) \times \text{K}_{\text{як}}}{\text{H}_{\text{ст}}} \times 12 \times 1,22 \times \text{H}_{\text{спів}}, \quad (11)$$

де:  $\text{ВОП}_{\text{зв1}}$  - розподілені за спеціальностями загальновиробничі витрати на оплату праці адміністративного, управлінського, господарського та обслуговуючого персоналу в розрахунку на одного студента;

$\text{ВОП}_{\text{зв факт}}$  – фактичні витрати на оплату праці адміністративного, управлінського, господарського та обслуговуючого персоналу розподілені за спеціальностями за минулий календарний рік;

ПК- приведений контингент студентів за спеціальністю станом на 31 грудня минулого року.

$\text{H}_{\text{спів}}$  – норматив співвідношення загальновиробничих витрат на оплату праці адміністративного, управлінського, господарського та обслуговуючого персоналу з витратами науково-педагогічного персоналу (рекомендується визначати ЗВО самостійно та погоджувати з МОН України)

Відповідно загальновиробничі витрати на нарахування ЄСВ на непряму заробітну плату адміністративного, управлінського, господарського та обслуговуючого персоналу ( $\text{ВНОП}_{\text{зв1}}$ ) розраховуються множенням всіх витрат на оплату праці на норматив ЄСВ – 0,22 і розраховується за формулою:

$$\text{ВНОП}_{\text{зв1}} = \frac{\text{ВОПзв факт}}{\text{ПК}} \times 0,22 \quad (12)$$

де:  $ВНОП_{зв1}$  - розподілені за спеціальностями загальновиробничі витрати на оплату праці адміністративного, управлінського, господарського та обслуговуючого персоналу в розрахунку на одного студента;

$ВOP_{зв\text{ факт}}$  – фактичні витрати на оплату праці адміністративного, управлінського, господарського та обслуговуючого персоналу розподілені за спеціальностями за минулий календарний рік;

ПК- приведений контингент студентів за спеціальністю станом на 31 грудня минулого року.

3.4.1. Загальновиробничі витрати на оплату праці адміністративного, управлінського, господарського та обслуговуючого персоналу з нарахуваннями на соціальні заходи в розрахунку на одного бакалавра, магістра, аспіранта, докторанта визначаються за фактичними даними минулого календарного року, але не повинні перевищувати відповідного нормативу від рівня прямих витрат на оплату праці науково-педагогічних та педагогічних працівників. Витрати, що перевищують вказаний норматив фінансуються за рахунок спеціального фонду навчального закладу.

3.5. Інші види розподілених за спеціальностями загальновиробничих витрат, які включають: загальновиробничі матеріальні витрати (п.8.3 розділу II даних МР); витрати на оплату послуг сторонніх організацій, зокрема на утримання, експлуатацію та ремонт, страхування, операційну оренду основних засобів, інших необоротних активів загальновиробничого призначення, витрати на обслуговування освітнього процесу (п.8.4 розділу II даних МР); витрати на оплату комунальних послуг, зокрема за теплопостачання, електроенергію, водопостачання, водовідведення, оплату природного газу, інших енергоносіїв (п. 8.5 розділу II даних МР); витрати на оплату службових відряджень адміністративного, управлінського, господарського, обслуговуючого персоналу (п. 8.6 розділу II даних МР); витрати на амортизацію основних засобів та нематеріальних активів загальновиробничого призначення (п. 8.7 розділу II даних МР); інші загальновиробничі витрати (оплата послуг сторонніх організацій, витрати на охорону праці і техніку безпеки, інші витрати) (п.8.8 розділу II даних МР), включаються до розрахунку вартості підготовки одного бакалавра, магістра, аспіранта, докторанта загальною сумою за виключенням загальновиробничих витрат на оплату праці з відрахуваннями на соціальні заходи з використанням витратного методу на основі фактичних даних минулого календарного року і розраховуються за формулою:

$$ІВ_{зв1} = \frac{Взв\text{ факт} - ВOP_{зв\text{ факт}} \times 1,22}{ПК}, \quad (13)$$

де:  $ІВ_{зв1}$  – розподілені за спеціальностями загальновиробничі витрати за іншими складовими (за виключенням загальновиробничих витрат на оплату праці з нарахуваннями, що включаються до середньої орієнтовної вартості підготовки одного здобувача освітньої послуги;

$В_{зв\text{ факт}}$  – фактичні розподілені загальновиробничі витрати (крім оплати праці

адміністративному, управлінському, обслуговуючому, господарському персоналу за минулий період;

ВОП<sub>зв факт</sub> - фактичні загальновиробничі витрати на оплату праці адміністративного, правлінського, господарського та обслуговуючого персоналу, розподілені за спеціальностями (за минулий календарний рік);

ПК<sub>факт</sub> - приведений контингент студентів (за спеціальністю, факультетом) станом на 31 грудня минулого календарного року.

4. Приведений контингент здобувачів вищої освіти, які навчаються за кошти державного бюджету, розраховується за формулою:

$$ПК(i) = \sum_{u,v,w} (KNT(i, u, v, w) * IR(u) * IS(v) * IF(w)), \quad (14)$$

де:  $KNT(i, u, v, w)$  – фактичний контингент осіб, які здобувають вищу освіту в закладі вищої освіти (i), за державним замовленням, за рівнем вищої освіти (u), за спеціальністю або прирівняним до неї спеціалізаціях, предметних спеціальностях або напрямках підготовки (v), за формою навчання (w) станом на 1 жовтня попереднього календарного року;

$IR(u)$  – індекс рівня вищої освіти;

$IS(v)$  – індекс спеціальності;

$IF(w)$  – індекс форми навчання.

Відповідні індекси для розрахунку чисельності приведенного контингенту студентів наведено в додатку И.7.



## ДОДАТОК И.1

## Структура прямих витрат

| Стаття витрат                 | Склад витрат  | КЕКВ для здійснення видатків                       |
|-------------------------------|---|--|
| Прямі витрати на оплату праці | Основна і додаткова заробітна плата науково-педагогічним та педагогічним працівникам закладу вищої освіти, які перебувають у штаті або працюють на умовах погодинної оплати праці та які безпосередньо залучені до надання освітньої послуги та здійснюють основні види навчальних занять   | 2111 «Заробітна плата»                             |
| Прямі матеріальні витрати     | Сировина та основні матеріали, інвентар, інструменти; витратні матеріали (папір, канцелярські товари тощо) для видання методичних матеріалів, виготовлення залікових та екзаменаційних бланків, друку договорів та документації по особовому складу; витратні матеріали до комп'ютерної та оргтехніки; канцелярські товари, бланкова та навчальна документація; виготовлення/придбання документів про освіту; придбання фізкультурного та спортивного інвентарю; паливно-мастильні матеріали; вироби медичного призначення; хімікати, реактиви тощо | 2210 «Предмети, матеріали, обладнання та інвентар» |
| Інші прямі витрати            | Відрахування на соціальні заходи щодо прямих витрат на оплату праці   | 2120 «Нарахування на оплату праці»                 |
|                               | Послуги сторонніх організацій, роботи яких прямо пов'язані з наданням освітньої послуги   | 2240 «Оплата послуг (крім комунальних)»            |
|                               | Витрати на проходження всіх видів практики згідно з навчальним планом   | 2250 «Видатки на відрядження»                      |
|                               | Відрахування грошових коштів профспілковим організаціям на культурно-масову та фізкультурну роботу  | 2800 «Інші поточні видатки»                        |
|                               | Амортизація основних засобів, які безпосередньо використовуються в освітньому процесі   | 3000 «Капітальні видатки»                          |

Складено авторами

## ДОДАТОК И.2

## Структура загальнонавчальних витрат

| Компонент загальнонавчальних витрат | Склад витрат   | КЕКВ для здійснення видатків                       |
|-------------------------------------|--|--|
| 1                                   | 2  | 3  |
| Оплата праці персоналу              | Основна і додаткова заробітна плата персоналу, залученого до організації, управління та обслуговування освітнього процесу:<br>а) науково-педагогічних працівників: керівник, заступник керівника, заступник директора, заступник завідувача, діяльність якого безпосередньо пов'язана з освітнім або науковим процесом; директор (начальник) інституту, декан (начальник) факультету, завідувач (начальник) кафедри та їх заступники;<br>б) інших працівників: спеціалісти, бібліотекарі, робітники  | 2111 «Заробітна плата»                             |
| Відрахування на соціальні заходи    | Відрахування на соціальні заходи щодо персоналу залученого до організації, управління та обслуговування освітнього процесу   | 2120 «Нарахування на оплату праці»                 |
| Матеріальні витрати                 | Матеріали, обладнання, інвентар та інструменти; комплектувальні вироби і деталі; витратні та інші матеріали до комп'ютерної техніки та оргтехніки; придбання та виготовлення меблів; придбання комп'ютерної техніки, оргтехніки та малоцінних швидкозношуваних предметів для загальнонавчальних потреб; забезпечення працівників спеціальним одягом, взуттям, обмундируванням, форменим одягом тощо  | 2210 «Предмети, матеріали, обладнання та інвентар» |
| Оплата послуг сторонніх організацій | Послуги з поточного ремонту та технічного обслуговування будівель, приміщень, транспортних засобів, обладнання, техніки, механізмів, мереж тощо; повірка та експертиза приладів та засобів; послуги страхування; транспортні послуги; оренда приміщень; послуги з технічного обслуговування обладнання та адміністрування програмного забезпечення; послуги консультативного та інформаційного характеру; розробка нормативів, надання дозволів, висновків, рекомендацій тощо; вивезення відходів і їх утилізації та знешкодження; послуги зв'язку та інтернет-провайдерів тощо; послуги з дотримання правил техніки безпеки праці, санітарно-гігієнічних та інших спеціальних вимог | 2240 «Оплата послуг (крім комунальних)»            |
| Витрати на відрядження              | Оплата проїзду, добових, вартості проживання під час відряджень на семінари, конференції, наради; службових відряджень, стажування, підвищення кваліфікації; поїздок з науковою метою тощо   | 2250 «Видатки на відрядження»                      |

## Продовження додатка И. 2

| 1                         | 2   | 3  |
|---------------------------|---|--|
| Оплата коммунальных услуг | Послуги теплоснабження  | 2270 «Оплата коммунальных услуг та енергоносіїв» |
|                           | Послуги з водоснабження і водовідведення  |  |
|                           | Плата за електроенергію (у тому числі за освітлення вулиць), включаючи оплату послуг з її транспортування   |  |
|                           | Плата за природний газ, включаючи оплату послуг з розподілу природного газу, зберігання, постачання та транспортування; оплата скрапленого (балонного) газу |  |
| Амортизація               | Амортизація основних засобів та нематеріальних активів загальнопромислового призначення   | 3000 «Капітальні видатки»                        |
| Інші витрати              | Відрахування грошових коштів профспілковим організаціям на культурно-масову та фізкультурну роботу щодо заробітної плати загальнопромислового персоналу     | 2800 «Інші поточні видатки»                      |
|                           | Придбання патенту та плата за продовження строку дії патенту, плата за отримання ліцензій та акредитацію відповідно до законодавства                        |  |

Складено авторами

## ДОДАТОК И.3

Нормативи чисельності аспірантів (ад'юнктів), докторантів і здобувачів наукового ступеня кандидата наук, які працюють над дисертаціями самостійно, на одну штатну посаду науково-педагогічного працівника у вищих навчальних закладах III і IV рівня акредитації державної форми власності

| Учасники навчального процесу   | Значення нормативу |
|--|--------------------|
| Аспіранти (ад'юнкти) і докторанти денної та заочної форми навчання                   | 12                 |
| Здобувачі наукового ступеня кандидата наук, які працюють над дисертаціями самостійно | 24                 |

Примітка.

Нормативи чисельності студентів (курсантів) на одну штатну посаду науково-педагогічного працівника порівняно з нормативами, зменшується:

- а) для освітньо-кваліфікаційного рівня спеціаліст і магістр відповідно на 10 і 50 відсотків;
- б) для вечірньої форми навчання збільшується у 2, для заочної та дистанційної - у 4 рази;

## ДОДАТОК И.4

Приклад розрахунку прямих витрат на оплату праці науково-педагогічних працівників на одного бакалавра, магістра, аспіранта, докторанта спеціальності «Менеджмент» (за один календарний рік)

| Освітньо-кваліфікаційний рівень  | Форма навчання  | Норматив чисельності студентів на одного викладача | Алгоритм розрахунку                          | Прямі витрати на оплату праці в розрахунку на одного студента, грн. |
|--|-----------------|--|--|---|
| Бакалавр   | денна           | 13   | $\frac{8699,69 \times 1,038}{13} \times 12$  | 8336,83   |
|  | заочна          | 52   | $\frac{8699,69 \times 1,038}{52} \times 12$  | 2084,21   |
| Магістр  | денна           | 6,5  | $\frac{8699,69 \times 1,038}{6,5} \times 12$ | 16673,66  |
|  | заочна          | 26   | $\frac{8699,69 \times 1,038}{26} \times 12$  | 4168,4  |
| Аспіранти (ад'юнкти) і докторанти навчання   | денна та заочна | 12   | $\frac{8699,69 \times 1,038}{12} \times 12$  | 9030,28   |
| Здобувачі наукового ступеня кандидата наук, які працюють над дисертаціями самостійно | -               | 24   | $\frac{8699,69 \times 1,038}{24} \times 12$  | 4515,14   |

Складено авторами

## ДОДАТОК И.5

Приклад розрахунку коефіцієнта якісного складу науково-педагогічних працівників

| Посада                              | Вчене звання та/або науковий ступінь | Оклад з надбавками | Чисельність персоналу | Структура персоналу (питома вага), % | Місячний фонд оплати праці | Річний фонд оплати праці |
|-------------------------------------|--------------------------------------|--------------------|-----------------------|--------------------------------------|----------------------------|--------------------------|
| 1                                   | 2                                    | 3                  | 4                     | 5                                    | 6                          | 7                        |
| професор                            | доктор                               | 12592,82           | 50                    | 12,5%                                | 629641                     | 7555692                  |
| професор                            | кандидат                             | 11951,40           | 40                    | 10,0%                                | 478056                     | 5736672                  |
| доцент                              | доктор                               | 10746,37           | 5                     | 1,3%                                 | 53731,85                   | 644782,2                 |
| доцент                              | кандидат                             | 10143,77           | 160                   | 40,0%                                | 1623003,2                  | 19476038,4               |
| старший викладач                    | кандидат                             | 7048,00            | 15                    | 3,8%                                 | 105720                     | 1268640                  |
| старший викладач                    | без наук.ст.                         | 5726,50            | 20                    | 5,0%                                 | 114530                     | 1374360                  |
| викладач, асистент                  | кандидат                             | 6063,07            | 30                    | 7,5%                                 | 181892,1                   | 2182705,2                |
| викладач, асистент                  | без наук.ст.                         | 5325,67            | 80                    | 20,0%                                | 426053,6                   | 5112643,2                |
| Разом                               | х                                    | 69597,58           | 400                   | 100,0%                               | 3612627,75                 | 43351533                 |
| Середнє значення виплат 1 викладачу | По всіх категоріях                   | 8699,69            | -                     | -                                    | 9031,57                    | 108378,84                |

Складено авторами

Коефіцієнт якісного складу науково-педагогічних працівників складає:

$$K_{\text{як}} = \frac{\text{ФОП}_{\text{НПС}}^{\text{факт}}}{\text{Ч}_{\text{НПС}} \times (\text{O}_c + \text{D}_c)} = \frac{43351533}{400 \times 8699,69 \times 12} = 1,038$$

## ДОДАТОК И.6

Приклад розподілу загальновиробничих витрат між спеціальностями з використанням бази розподілу «Пряма оплата праці»

Наприклад, на факультеті здійснюють підготовку за двома спеціальностями, для потреб управління необхідно розподілити загальновиробничі витрати між двома спеціальностями (таблиця).

Таблиця

Розподіл загальновиробничих витрат

| Назва            | Пряма оплата праці<br>(база розподілу) | Загальновиробничі<br>витрати |
|------------------|--|------------------------------|
| Спеціальність №1 | 13 000                                 | 9 802                        |
| Спеціальність №2 | 12 000                                 | 9 048                        |
| Усього           | 25 000                                 | 18 850                       |

Розрахунок зроблено наступним чином:

1. Визначено суму загальновиробничих витрат на одиницю бази розподілу

(коефіцієнт розподілу) - 0,754 грн. ( $18\ 850 : 25\ 000 = 0,754$ );

2. Визначено суму загальновиробничих витрат, яку потрібно віднести на:

а) спеціальність №1, а саме:  $0,754 * 13\ 000 = 9\ 802$  грн.;

б) спеціальність №2, а саме:  $0,754 * 12\ 000 = 9\ 048$  грн.

Враховуючи отриманий показник розміру загальновиробничих витрат по спеціальності проводять розрахунок на 1 студента по спеціальності за формулою:

$$НВ_{ЗВВ\ 1ст} = \sum НВ_{спец} / Кст_{спец}, \quad (2)$$

де:  $НВ_{ЗВВ\ 1ст}$  – розмір загальновиробничих витрат на 1 студента;

$\sum НВ_{спец}$  – сума загальновиробничих витрат по спеціальності;

$Кст_{спец}$  – кількість студентів бюджетної форми навчання за спеціальністю.

## ДОДАТОК И.7

Індекси рівня та форми здобуття вищої освіти для обчислення  
приведеного контингенту студентів

| Індекси рівня освіти  |      |
|---|------|
| Бакалавр  | 1,00 |
| Молодший бакалавр   | 0,90 |
| Магістр   |      |
| освітньо-професійні програми на основі здобутого ступеня бакалавра                            | 1,4  |
| освітньо-наукові програми на основі здобутого ступеня бакалавра                               | 1,80 |
| магістр (спеціаліст) на основі повної загальної середньої освіти та ОКР молодшого спеціаліста | 1,30 |
| Доктор філософії/доктор мистецтва   |      |
| перший рік навчання   | 1,8  |
| наступні роки навчання  | 0,6  |
| Доктор наук   | 0,5  |
| Індекси форми здобуття освіти   |      |
| Денна форма навчання  | 1    |
| Заочна (дистанційна) форма навчання   | 0,12 |
| Вечірня форма навчання для аспірантів   | 0,5  |

Складено авторами

Примітка. Для обчислення приведенного контингенту перемножуються коефіцієнти рівня та форми здобуття освіти на кількість студентів, які навчаються за відповідним рівнем та формою навчання.





















| 1  |                       |   |                  | 2                | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 | 9 | 10 | 11 | 12 | 13 | 14 | 15 | 16 |  |  |
|--|-----------------------|---|------------------|------------------|---|---|---|---|---|---|---|----|----|----|----|----|----|----|--|--|
| <b>Витрати за освітньо-кваліфікаційним рівнем:</b> | <b>Магістр</b>        | за рахунок видатків державного бюджету (державне замовлення) - загальний фонд |                  |                  |   |   |   |   |   |   |   |    |    |    |    |    |    |    |  |  |
|  |                       | за рахунок коштів фізичних та/або юридичних осіб - спеціальний фонд           |                  |                  |   |   |   |   |   |   |   |    |    |    |    |    |    |    |  |  |
|  |                       | <b>Разом</b>  |                  |                  |   |   |   |   |   |   |   |    |    |    |    |    |    |    |  |  |
| <b>Витрати за статтями:</b>                        | <b>Прямі витрати:</b> | По спеціальності:   | Спеціалізація №1 | Загальний фонд   |   |   |   |   |   |   |   |    |    |    |    |    |    |    |  |  |
|  |                       |   |                  | Спеціальний фонд |   |   |   |   |   |   |   |    |    |    |    |    |    |    |  |  |
|  |                       |   |                  | Разом            |   |   |   |   |   |   |   |    |    |    |    |    |    |    |  |  |
|  |                       |   | Спеціалізація №2 | Загальний фонд   |   |   |   |   |   |   |   |    |    |    |    |    |    |    |  |  |
|  |                       |   |                  | Спеціальний фонд |   |   |   |   |   |   |   |    |    |    |    |    |    |    |  |  |
|  |                       |   |                  | Разом            |   |   |   |   |   |   |   |    |    |    |    |    |    |    |  |  |
|  |                       | .....   |                  |                  |   |   |   |   |   |   |   |    |    |    |    |    |    |    |  |  |
|  |                       | Разом   |                  |                  |   |   |   |   |   |   |   |    |    |    |    |    |    |    |  |  |
|  |                       | За освітньо-кваліфікаційним рівнем:   | Бакалавр         | Загальний фонд   |   |   |   |   |   |   |   |    |    |    |    |    |    |    |  |  |
|  |                       |   |                  | Спеціальний фонд |   |   |   |   |   |   |   |    |    |    |    |    |    |    |  |  |
|  |                       |   |                  | Разом            |   |   |   |   |   |   |   |    |    |    |    |    |    |    |  |  |
|  |                       |   | Магістр          | Загальний фонд   |   |   |   |   |   |   |   |    |    |    |    |    |    |    |  |  |
|  |                       |   |                  | Спеціальний фонд |   |   |   |   |   |   |   |    |    |    |    |    |    |    |  |  |
| Разом  |                       |   |                  |                  |   |   |   |   |   |   |   |    |    |    |    |    |    |    |  |  |
| <b>Разом</b>                                       |                       |   |                  |                  |   |   |   |   |   |   |   |    |    |    |    |    |    |    |  |  |
| <b>Загальновиробничі витрати</b>                   |                       |   |                  |                  |   |   |   |   |   |   |   |    |    |    |    |    |    |    |  |  |
| <b>Разом:</b>                                      |                       |   |                  |                  |   |   |   |   |   |   |   |    |    |    |    |    |    |    |  |  |

Начальник фінансово-економічного відділу

\_\_\_\_\_

(\_\_\_\_\_)

Керівник центру відповідальності

\_\_\_\_\_

(\_\_\_\_\_)

Узгоджено:

Проректор з науково-методичної роботи

\_\_\_\_\_

(\_\_\_\_\_)



| 1  | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 | 9 | 10 | 11 | 12 | 13 | 14 | 15 | 16 |
|--|---|---|---|---|---|---|---|---|----|----|----|----|----|----|----|
| .....  |   |   |   |   |   |   |   |   |    |    |    |    |    |    |    |
| <b>Витрати всього, у т.ч.:</b>                             |   |   |   |   |   |   |   |   |    |    |    |    |    |    |    |
| <b>На наукову діяльність</b>                               |   |   |   |   |   |   |   |   |    |    |    |    |    |    |    |
| 1. Заробітна плата (КЕКВ 2111)                             |   |   |   |   |   |   |   |   |    |    |    |    |    |    |    |
| 2. Відрахування на соціальні заходи (КЕКВ 2120)            |   |   |   |   |   |   |   |   |    |    |    |    |    |    |    |
| 3. Придбання матеріалів, інвентарю, обладнання (КЕКВ 2210) |   |   |   |   |   |   |   |   |    |    |    |    |    |    |    |
| 4. Оплата послуг сторонніх організацій (КЕКВ 2240)         |   |   |   |   |   |   |   |   |    |    |    |    |    |    |    |
| 5. Відрядження (КЕКВ 2250)                                 |   |   |   |   |   |   |   |   |    |    |    |    |    |    |    |
| 6. Оплата комунальних послуг (КЕКВ 2270)                   |   |   |   |   |   |   |   |   |    |    |    |    |    |    |    |
| 7. Інші поточні витрати (КЕКВ 2800)                        |   |   |   |   |   |   |   |   |    |    |    |    |    |    |    |
| 8. Капітальні видатки (КЕКВ 3000)                          |   |   |   |   |   |   |   |   |    |    |    |    |    |    |    |

Начальник фінансово-економічного відділу \_\_\_\_\_ (\_\_\_\_\_)

Керівник центру відповідальності \_\_\_\_\_ (\_\_\_\_\_)

Узгоджено:  
Проректор з наукової роботи \_\_\_\_\_ (\_\_\_\_\_)

















| I  |                           | 2                | 3        | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 | 9 | 10 | 11 | 12 | 13 | 14 | 15 | 16 |  |
|--|---------------------------|------------------|----------|---|---|---|---|---|---|----|----|----|----|----|----|----|--|
| Деканат  | Спеціальність №__ (назва) | Спеціалізація №1 | Бакалавр |   |   |   |   |   |   |    |    |    |    |    |    |    |  |
|  |                           | .....            | Магістр  |   |   |   |   |   |   |    |    |    |    |    |    |    |  |
|  |                           | Спеціалізація №4 | Бакалавр |   |   |   |   |   |   |    |    |    |    |    |    |    |  |
|  |                           | .....            | Магістр  |   |   |   |   |   |   |    |    |    |    |    |    |    |  |
|  |                           | Разом            |          |   |   |   |   |   |   |    |    |    |    |    |    |    |  |
| 2. Сировина, реактиви, хімікати, біопрепарати, насіння, добрива тощо (для лабораторних досліджень (випробувань) та навчального процесу) - разом, у т.ч.:           |                           |                  |          |   |   |   |   |   |   |    |    |    |    |    |    |    |  |
| Кафедра №1   | Спеціальність №__ (назва) | Спеціалізація №1 | Бакалавр |   |   |   |   |   |   |    |    |    |    |    |    |    |  |
|  |                           | .....            | Магістр  |   |   |   |   |   |   |    |    |    |    |    |    |    |  |
|  |                           | Спеціалізація №2 | Бакалавр |   |   |   |   |   |   |    |    |    |    |    |    |    |  |
|  |                           | .....            | Магістр  |   |   |   |   |   |   |    |    |    |    |    |    |    |  |
| Разом  |                           |                  |          |   |   |   |   |   |   |    |    |    |    |    |    |    |  |
| Кафедра №2   | Спеціальність №__ (назва) | Спеціалізація №3 | Бакалавр |   |   |   |   |   |   |    |    |    |    |    |    |    |  |
|  |                           | .....            | Магістр  |   |   |   |   |   |   |    |    |    |    |    |    |    |  |
|  |                           | Спеціалізація №4 | Бакалавр |   |   |   |   |   |   |    |    |    |    |    |    |    |  |
|  |                           | .....            | Магістр  |   |   |   |   |   |   |    |    |    |    |    |    |    |  |
| Разом  |                           |                  |          |   |   |   |   |   |   |    |    |    |    |    |    |    |  |
| 3. Бланкова та навчально-облікова документація (журнали успішності та відвідування занять, залікові книжки, студентські квитки тощо) - разом, у т.ч.:              |                           |                  |          |   |   |   |   |   |   |    |    |    |    |    |    |    |  |
| Деканат  | Спеціальність №__ (назва) | Спеціалізація №1 | Бакалавр |   |   |   |   |   |   |    |    |    |    |    |    |    |  |
|  |                           | .....            | Магістр  |   |   |   |   |   |   |    |    |    |    |    |    |    |  |
|  |                           | Спеціалізація №4 | Бакалавр |   |   |   |   |   |   |    |    |    |    |    |    |    |  |
|  |                           | .....            | Магістр  |   |   |   |   |   |   |    |    |    |    |    |    |    |  |
|  |                           | Разом            |          |   |   |   |   |   |   |    |    |    |    |    |    |    |  |
| 4. Паливно-мастильні матеріали та запасні частини до транспортних засобів (для спеціальностей, де обов'язковою є навчальна автомобільна практика) - разом, у т.ч.: |                           |                  |          |   |   |   |   |   |   |    |    |    |    |    |    |    |  |
| -//-//-//-//-  |                           |                  |          |   |   |   |   |   |   |    |    |    |    |    |    |    |  |
| 5. Лікарські засоби, вироби медичного призначення, які використовуються медичними навчальними закладами у навчальному процесі - разом, у т.ч.:                     |                           |                  |          |   |   |   |   |   |   |    |    |    |    |    |    |    |  |
| -//-//-//-//-  |                           |                  |          |   |   |   |   |   |   |    |    |    |    |    |    |    |  |









| 1   |                  | 2                | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 | 9 | 10 | 11 | 12 | 13 | 14 | 15 | 16 |  |
|---|------------------|------------------|---|---|---|---|---|---|---|----|----|----|----|----|----|----|--|
| Разом   |                  |                  |   |   |   |   |   |   |   |    |    |    |    |    |    |    |  |
| .....   |                  |                  |   |   |   |   |   |   |   |    |    |    |    |    |    |    |  |
| <i>Всього інші прямі витрати, у т.ч.:</i>   |                  |                  |   |   |   |   |   |   |   |    |    |    |    |    |    |    |  |
| за спеціальністю:   | Спеціалізація №1 |                  |   |   |   |   |   |   |   |    |    |    |    |    |    |    |  |
|   | Спеціалізація №2 |                  |   |   |   |   |   |   |   |    |    |    |    |    |    |    |  |
|   | .....            |                  |   |   |   |   |   |   |   |    |    |    |    |    |    |    |  |
|   | Разом            |                  |   |   |   |   |   |   |   |    |    |    |    |    |    |    |  |
| за освітньо-кваліфікаційним рівнем:   | Бакалавр         |                  |   |   |   |   |   |   |   |    |    |    |    |    |    |    |  |
|   | Магістр          |                  |   |   |   |   |   |   |   |    |    |    |    |    |    |    |  |
|   | Разом            |                  |   |   |   |   |   |   |   |    |    |    |    |    |    |    |  |
| <i>5.2. Загальновиробничі витрати, разом у т.ч.:</i>                                |                  |                  |   |   |   |   |   |   |   |    |    |    |    |    |    |    |  |
| 1. В межах країни - разом у т.ч.:   |                  |                  |   |   |   |   |   |   |   |    |    |    |    |    |    |    |  |
| Кафедра №1  |                  |                  |   |   |   |   |   |   |   |    |    |    |    |    |    |    |  |
| Кафедра №2  |                  |                  |   |   |   |   |   |   |   |    |    |    |    |    |    |    |  |
| .....   |                  |                  |   |   |   |   |   |   |   |    |    |    |    |    |    |    |  |
| Деканат   |                  |                  |   |   |   |   |   |   |   |    |    |    |    |    |    |    |  |
| 2. За кордон - разом у т.ч.:  |                  |                  |   |   |   |   |   |   |   |    |    |    |    |    |    |    |  |
| Кафедра №1  |                  |                  |   |   |   |   |   |   |   |    |    |    |    |    |    |    |  |
| Кафедра №2  |                  |                  |   |   |   |   |   |   |   |    |    |    |    |    |    |    |  |
| .....   |                  |                  |   |   |   |   |   |   |   |    |    |    |    |    |    |    |  |
| Деканат   |                  |                  |   |   |   |   |   |   |   |    |    |    |    |    |    |    |  |
| <i>6. Оплата комунальних послуг (КЕКВ 2270) - Загальновиробничі витрати у т.ч.:</i> |                  | Загальний фонд   |   |   |   |   |   |   |   |    |    |    |    |    |    |    |  |
|   |                  | Спеціальний фонд |   |   |   |   |   |   |   |    |    |    |    |    |    |    |  |
|   |                  | Разом            |   |   |   |   |   |   |   |    |    |    |    |    |    |    |  |
| Кафедра №1  | Загальний фонд   |                  |   |   |   |   |   |   |   |    |    |    |    |    |    |    |  |
|   | Спеціальний фонд |                  |   |   |   |   |   |   |   |    |    |    |    |    |    |    |  |
|   | Разом            |                  |   |   |   |   |   |   |   |    |    |    |    |    |    |    |  |
| Кафедра №2  | .....            |                  |   |   |   |   |   |   |   |    |    |    |    |    |    |    |  |
| .....   |                  |                  |   |   |   |   |   |   |   |    |    |    |    |    |    |    |  |
| Деканат   | Загальний фонд   |                  |   |   |   |   |   |   |   |    |    |    |    |    |    |    |  |
|   | Спеціальний фонд |                  |   |   |   |   |   |   |   |    |    |    |    |    |    |    |  |
|   | Разом            |                  |   |   |   |   |   |   |   |    |    |    |    |    |    |    |  |
| <i>7. Інші поточні витрати (КЕКВ 2800), разом у т.ч.:</i>                           |                  |                  |   |   |   |   |   |   |   |    |    |    |    |    |    |    |  |
| <i>7.1. Інші прямі витрати разом, у т.ч.:</i>                                       |                  |                  |   |   |   |   |   |   |   |    |    |    |    |    |    |    |  |











| 1                    |                               |                                     |         |                  | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 | 9 | 10 | 11 | 12 | 13 | 14 | 15 | 16 |  |
|----------------------|-------------------------------|-------------------------------------|---------|------------------|---|---|---|---|---|---|---|---|----|----|----|----|----|----|----|--|
| Витрати за статтями: | Прямі витрати:                | За освітньо-кваліфікаційним рівнем: | Магістр | Загальний фонд   |   |   |   |   |   |   |   |   |    |    |    |    |    |    |    |  |
|                      |                               |                                     |         | Спеціальний фонд |   |   |   |   |   |   |   |   |    |    |    |    |    |    |    |  |
|                      |                               |                                     |         | Разом            |   |   |   |   |   |   |   |   |    |    |    |    |    |    |    |  |
|                      |                               | Разом                               |         |                  |   |   |   |   |   |   |   |   |    |    |    |    |    |    |    |  |
|                      |                               | Загальновиробничі витрати           |         |                  |   |   |   |   |   |   |   |   |    |    |    |    |    |    |    |  |
|                      | Разом по факультету/інституту |                                     |         |                  |   |   |   |   |   |   |   |   |    |    |    |    |    |    |    |  |

Начальник фінансово-економічного відділу \_\_\_\_\_

(\_\_\_\_\_)

Керівник центру відповідальності \_\_\_\_\_

(\_\_\_\_\_)

Узгоджено:

Проректор з науково-методичної роботи \_\_\_\_\_

(\_\_\_\_\_)

## Додаток Л

Модель побудови субрахунків з обліку витрат на надання освітніх послуг для потреб управлінського обліку та дотримання концептуальних засад НП(С)БОДС 135 «Витрати»

| Рахунок  | Код та субрахунок                             | Код та субрахунок п-го порядку                            | КЕКВ                               | Аналітичний довідник                 |                            |   |
|--|---|---|------------------------------------|--------------------------------------|----------------------------|---|
|  |   |   |                                    | Код та назва центру відповідальності |                            | Код виду послуги                              |
| 811 Витрати розпорядників бюджетних коштів на виготовлення продукції (надання послуг, виконання робіт) | 811.1 «Прямі витрати на підготовку кадрів»    | 8111.1 «Прямі витрати на оплату праці»                    | 2111 «Заробітна плата»             | № (код) – Факультет (назва)          | № (код) – Кафедра (назва)  | Спеціальність № (код) / Спеціалізація № (код) |
|  |   |   |                                    |                                      | .....                      | .....   |
|  |   |   |                                    |                                      | № (код) – Кафедра (назва)  | Спеціальність № (код) / Спеціалізація № (код) |
|  |   |   |                                    | .....                                | .....                      | .....   |
|  |   |   |                                    | №п (код) – Факультет (назва)         | №п.(код) – Кафедра (назва) | Спеціальність № (код) / Спеціалізація № (код) |
|  |   |   |                                    |                                      | .....                      | .....   |
|  |   | 8112.1 «Прямі витрати з відрахування на соціальні заходи» | 2120 «Нарахування на оплату праці» | № (код) – Факультет (назва)          | № (код) – Кафедра (назва)  | Спеціальність № (код) / Спеціалізація № (код) |
|  |   |   |                                    |                                      | .....                      | .....   |
|  |   |   |                                    |                                      | № (код) – Кафедра (назва)  | Спеціальність № (код) / Спеціалізація № (код) |
|  |   |   |                                    | .....                                | .....                      | .....   |
|  |   |   |                                    | №п (код) – Факультет (назва)         | №п.(код) – Кафедра (назва) | Спеціальність № (код) / Спеціалізація № (код) |
|  |   |   |                                    |                                      | .....                      | .....   |
| №п. (код) – Кафедра (назва)  | Спеціальність № (код) / Спеціалізація № (код) | .....   |                                    |                                      |                            |   |

| Рахунок  | Код та субрахунок                             | Код та субрахунок п-го порядку                         | КЕКВ   | Аналітичний довідник                   |   |   |
|--|---|--|--|--|---|---|
|  |   |  |  | Код та назва центру відповідальності   | Код виду послуги  |   |
| 811 Витрати розпорядників бюджетних коштів на виготовлення продукції (надання послуг, виконання робіт) | 811.1<br>«Прямі витрати на підготовку кадрів» | 8113.1 «Прямі матеріальні витрати»                     | 2210 «Предмети, матеріали, обладнання та інвентар»                             | Так само                               |   |   |
|  |   |  | 2240 «Оплата послуг (крім комунальних)»  | Так само                               |   |   |
|  |   | 8114.1 «Прямі витрати на амортизацію»                  | 3000 «Капітальні видатки» / 2210 «Предмети, матеріали, обладнання та інвентар» | Так само                               |   |   |
|  |   |  | 2250 «Видатки на відрядження»  | Так само                               |   |   |
|  | 8115.1 «Інші прямі витрати»                   | 2800 «Інші поточні видатки»                            | Так само   |  |   |   |
|  |   |  |  |  |   |   |
|  | 811.2<br>«Загально-виробничі витрати»         | 8111.2<br>«Загально-виробничі витрати на оплату праці» | 2111 «Заробітна плата»   | № (код) – Факультет (назва)            | № (код) – Кафедра (назва)   | Спеціальність № (код) / Спеціалізація № (код) |
|  |   |  |  |  | № (код) – Кафедра (назва)   | Спеціальність № (код) / Спеціалізація № (код) |
|  |   |  |  |  | № (код) – Деканат   | Спеціальність № (код) / Спеціалізація № (код) |
|  |   |  |  | № (код) – Ректорат                     | Загально-виробничі витрати таких підрозділів включаються до собівартості послуг з урахуванням коефіцієнту розподілу |   |
|  |   |  |  | № (код) – Навчально-методичний відділ  |   |   |
|  |   |  |  | № (код) – Фінансово-економічний відділ |   |   |
|  |   |  |  | № (код) – Господарська служба          |   |   |
|  |   |  |  | .....                                  |   |   |

| Рахунок  | Код та субрахунок  | Код та субрахунок п-го порядку  | КЕКВ   | Аналітичний довідник                     |  |  |
|--|--|---|--|--|--|--|
|  |  |   |  | Код та назва центру відповідальності     |  | Код виду послуги   |
| 811 Витрати розпорядників бюджетних коштів на виготовлення продукції (надання послуг, виконання робіт) | 811.2 «Загально-виробничі витрати»   | 8112.2 «Загальновиробничі витрати з відрахування на соціальні заходи» | 2120 «Нарахування на оплату праці»                 | № (код) – Факультет (назва)              | № (код) – Кафедра (назва)                        | Спеціальність № (код) / Спеціалізація № (код)  |
|  |  |   |  |  | Деканат  | .....  |
|  |  |   |  | .....                                    |  |  |
|  |  |   |  | № (код) – Ректорат                       |  | Загальновиробничі витрати таких підрозділів включаються до собівартості послуг з урахуванням коефіцієнту розподілу |
|  |  |   |  | № (код) – Навчально-методичний відділ    |  |  |
|  |  |   |  | № (код) – Господарська служба            |  |  |
|  |  | .....   |  |  |  |  |
|  |  | 8113.2 «Загально-виробничі матеріальні витрати»                       | 2210 «Предмети, матеріали, обладнання та інвентар» | Так само                                 |  |  |
|  |  |   |  | 2240 «Оплата послуг (крім комунальних)»  | Так само   |  |
|  |  |   |  |  | 2270 «Оплата комунальних послуг та енергоносіїв» | Так само   |
| 8114.2 «Загально-виробничі витрати на амортизацію»   | 3000 «Капітальні видатки» / 2210 «Предмети, матеріали, обладнання та інвентар» |   |  | Так само                                 |  |  |
|  |  |   |  | 8115.2 «Загально-виробничі інші витрати» | 2250 «Видатки на відрядження»                    | Так само   |
| 2800 «Інші поточні видатки»  | Так само   |   |  |  |  |  |



## Групування статей калькулювання

| Група статей калькулювання | Стаття калькулювання                  | КЕКВ   | Склад статті калькулювання   |
|----------------------------|---------------------------------------|--|--|
| 1                          | 2                                     | 3  | 4  |
| Заробітна плата            | Основна заробітна плата               | 2111 «Заробітна плата»                             | Включаються витрати на виплату основної заробітної плати працівникам, безпосередньо зайнятим наданням освітньої послуги  |
|                            | Додаткова заробітна плата             |  | Включаються витрати на виплату працівникам додаткової заробітної плати, яка включає доплати, надбавки, гарантійні виплати, передбачені законодавством, премії за проведення виробничих завдань і функцій   |
|                            | Відрахування на соціальні заходи      | 2120 «Нарахування на оплату праці»                 | Включаються відрахування єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, відрахування на індивідуальне страхування персоналу, відрахування на інші соціальні заходи, зокрема, відрахування на недержавне пенсійне забезпечення                               |
| Запаси                     | Сировина                              | 2210 «Предмети, матеріали, обладнання та інвентар» | Включаються витрати на придбання сировини, реактивів, хімікатів, біопрепаратів, насіння, добрив тощо для лабораторних досліджень (випробувань) та навчального процесу  |
|                            | Запасні частини                       |  | Включаються витрати на придбання запасних частин, які використовуються для проведення ремонтів, заміни зношених частин машин (медичних, електронно-обчислювальних тощо), обладнання, транспортних засобів (моторів), інструментів тощо   |
|                            | Витратні матеріали                    |  | Включаються витрати на придбання витратних матеріалів до комп'ютерної техніки, оргтехніки та інших видів виробничого обладнання, що використовується в навчальному процесі   |
|                            | Паливно-мастильні матеріали           |  | Включаються витрати на придбання паливно-мастильних матеріалів для експлуатації транспортних засобів, а також для вироблення енергії та опалення будівель. До прямих витрат стаття калькулювання включається для спеціальностей, де обов'язковою є навчальна автомобільна практика |
|                            | Періодичні видання                    |  | Включаються витрати на придбання або передплату періодичних, довідкових, інформаційних видань  |
|                            | Малоцінні та швидкозношувані предмети |  | Включаються витрати на придбання господарського інвентарю - канцелярське приладдя (папір, олівці тощо); господарські матеріали, що використовуються для поточних потреб ЗВО (лампи, мило, щітки тощо)  |

## Продовження додатка М

| 1                             | 2  | 3                                       | 4   |
|-------------------------------|--|---|---|
| Послуги сторонніх організації | Технічне обслуговування та ремонт обладнання | 2240 «Оплата послуг (крім комунальних)» | Оплата послуг з поточного ремонту та технічного обслуговування транспортних засобів, обладнання, техніки, механізмів, локальної мережі, систем пожежогасіння, охоронної сигналізації, систем вентиляції, ліфтів, сміттєпроводів, видатки на технічне обслуговування та утримання в належному стані систем вуличного освітлення, внутрішніх та зовнішніх мереж тепло-, водо-, електро-, газопостачання та водовідведення |
|                               | Поточний ремонт приміщень                    |   | Оплата поточного ремонту будівель та приміщень, об'єктів культурної спадщини тощо   |
|                               | Транспортні послуги                          |   | Оплата послуг, безпосередньо пов'язаних з придбанням матеріалів (у тому числі їх відвантаження, подача залізничних вагонів, простій під завантаженням та розвантаженням тощо), якщо вартість таких послуг не включена до ціни товару; проведення експертної оцінки, реєстрації, технічного огляду транспортного засобу тощо   |
|                               | Банківські послуги                           |   | Оплата всіх банківських послуг та комісійної винагороди (у тому числі при конвертації валюти, виплаті готівки тощо)   |
|                               | Послуги зв'язку                              |   | Оплата послуг фіксованого телефонного (місцевого, міжміського, міжнародного) зв'язку, спецзв'язку, факсимільного зв'язку, супутникового зв'язку, електронної пошти, плата за користування каналами зв'язку тощо   |
|                               | Вивезення відходів                           |   | Оплата послуг із вивезення відходів і їх утилізації та знешкодження, у тому числі біовідходів, твердих побутових відходів (крім послуг, які відносяться до комунальних послуг), відходів із вмістом дорогоцінних металів або шкідливих речовин тощо   |
|                               | Організація конференцій                      |   | Оплата участі у короткотермінових семінарах, нарадах, нарадах-навчаннях (у тому числі щодо роз'яснень нової нормативної бази, підготовки та проведення організаційних заходів тощо); послуг з організації конференцій, нарад, семінарів   |

## Закінчення додатка М

| 1                  | 2  | 3  | 4  |
|--------------------|--|--|--|
| Комунальні послуги | Теплопостачання                                    | 2271 «Оплата теплопостачання»                                | Оплата теплової енергії, виробництва, транспортування та постачання, оплата послуг з постачання теплової енергії, постачання гарячої води та пари  |
|                    | Водопостачання та водовідведення                   | 2272 «Оплата водопостачання та водовідведення»               | Оплата води, водопостачання, оплата послуги з централізованого водопостачання та централізованого водовідведення   |
|                    | Електроенергія                                     | 2273 «Оплата електроенергії»                                 | Плата за електроенергію (у тому числі за освітлення вулиць), включаючи оплату послуг з її передачі, розподілу та постачання, перетікання реактивної електричної енергії  |
|                    | Природний газ                                      | 2274 «Оплата природного газу»                                | Плата за природний газ, включаючи оплату послуг з розподілу природного газу, зберігання, постачання та транспортування   |
|                    | Інші енергоносії                                   | 2275 «Оплата інших енергоносіїв та інших комунальних послуг» | Оплата інших енергоносіїв, які використовуються в процесі виробництва теплоенергії або іншого виду енергії (дрова, нафтопродукти, пара, торф, вугілля, природні енергетичні ресурси (ядерна, гідравлічна, геотермальна енергія) тощо   |
| Відрядження        | Відрядження  | 2250 «Видатки на відрядження»                                | Включаються витрати на відрядження викладачів та інших працівників ЗВО на сесії, семінари, конференції, наради, з'їзди наукового характеру, поїздки з науковою метою, проїзд на виробничу практику студентів, учнів  |
| Амортизація        | Амортизація основних засобів                       | 3000 «Капітальні видатки»                                    | Включається сума нарахованої амортизації основних засобів та нематеріальних активів, які безпосередньо використовуються при наданні освітніх послуг. У разі неможливості розподілу витрат на амортизацію за прямою ознакою, вони включаються до складу загальновиробничих витрат |
|                    | Амортизація нематеріальних активів                 |  |  |
|                    | Амортизація інших необоротних матеріальних активів | 2210 «Предмети, матеріали, обладнання та інвентар»           | Амортизація інших необоротних матеріальних активів, що безпосередньо застосовуються в освітньому процесі   |
| Інші витрати       | —  | 2800 «Інші поточні видатки»                                  | Включаються витрати, які не знайшли відображення у попередніх статтях витрат і можуть бути віднесені до собівартості освітньої послуги   |

*Додаток Н*

Проект

ЗАТВЕРДЖЕНО  
Наказ Міністерства освіти і науки України  
“\_\_\_” \_\_\_\_\_ 20\_\_  
№ \_\_\_\_\_

МЕТОДИЧНІ РЕКОМЕНДАЦІЇ ЩОДО ПЛАНУВАННЯ, ОБЛІКУ ВИТРАТ  
ТА КАЛЬКУЛЮВАННЯ СОБІВАРТОСТІ ОСВІТНІХ ПОСЛУГ  
ЗАКЛАДАМИ ВИЩОЇ ОСВІТИ

## I Загальні положення

1. Ці Методичні рекомендації застосовуються при плануванні, обліку витрат та калькулюванні собівартості освітніх послуг за спеціальністю та/або спеціалізацією, формою навчання та рівнем освіти на підставі нормативних та/або економічно обґрунтованих розрахунків витрат ресурсів, необхідних для надання освітніх послуг закладами вищої освіти, науковими установами і закладами післядипломної освіти (далі - ЗВО), що належать до державної та комунальної форми власності та сфери управління Міністерства освіти і науки України.

2. Розрахунок собівартості освітніх послуг згідно з цими Методичними рекомендаціями призначений для визначення вартості платних освітніх послуг за спеціальністю та/або спеціалізацією, формою навчання та рівнем освіти та встановлення розміру плати за навчання для окремого здобувача освіти. Вартість навчання за договором (контрактом) за рахунок коштів фізичних (юридичних) осіб (понад обсяги державного замовлення) встановлюється на рівні собівартості освітньої послуги з урахування рівня інфляції.

3. Планування, облік витрат та калькулювання собівартості освітніх послуг здійснюється на основі нормативно-витратного методу. При відсутності затверджених нормативів витрат ресурсів для встановлення собівартості платних освітніх послуг, витрати визначаються на основі економічно обґрунтованих розрахунків витрат ресурсів або фактичних даних бухгалтерського обліку і звітності за попередній період (календарний рік) з урахуванням вартості трудових ресурсів, ринкових цін на матеріальні ресурси та послуги.

4. Методичні рекомендації розроблені відповідно до Бюджетного кодексу України від 08.07.2010 № 2456-VI, Господарського кодексу України від 16.01.2003 № 436-IV, Податкового кодексу України від 02.12.2010 № 2755-VI, законів України «Про вищу освіту» від 01.07.2014р № 1556-VII, «Про освіту» від 05.09.2017р № 2145-VIII, «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 № 996-XIV, «Про ціни і ціноутворення» від 21.06.2012 р. № 5007-VI, постанови Кабінету Міністрів України «Про затвердження переліку платних послуг, які можуть надаватися закладами освіти, іншими установами та закладами системи освіти, що належать до державної і комунальної форми власності» від 27.08.2010р № 796, спільного наказу Міністерства освіти і науки, Міністерства економіки України, Міністерства фінансів України «Про затвердження порядків надання платних послуг державними та комунальними навчальними закладами» від 23.07.2010 № 736/902/758, Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку в державному секторі 135 «Витрати» наказ Міністерства фінансів України від 18.05.2012 р. №568 та інших нормативно-правових актів, які регулюють діяльність ЗВО.

5. Запровадження Методичних рекомендацій сприятиме встановленню єдиних методичних засад планування, обліку витрат і калькулювання

собівартості освітніх послуг та уніфікації підходів до оптимізації механізму ціноутворення на ринку освітніх послуг.

б. Терміни, що використовуються у цих Методичних рекомендаціях вживаються у такому значенні:

загальновиробничі витрати – це витрати, які пов'язані з управлінням ЗВО і забезпеченням його функціонування та можуть бути віднесені до вартості освітньої послуги за певною спеціальністю та/або спеціалізацією, формою навчання та рівнем освіти на підставі попереднього розподілу пропорційно визначеній базі;

метод калькулювання – сукупність способів і прийомів обчислення собівартості освітньої послуги за певною спеціальністю та/або спеціалізацією, формою навчання та рівнем освіти;

метод обліку витрат – сукупність способів і прийомів документування і облікового відображення витрат, які забезпечують визначення фактичної собівартості об'єкту калькулювання та надають необхідну інформацію для контролю над процесом формування собівартості останнього;

об'єкт калькулювання – освітня послуга за певною спеціальністю та/або спеціалізацією, формою навчання та рівнем освіти, що надається здобувачам освіти впродовж відповідного періоду навчання;

планова собівартість освітньої послуги – собівартість, що формується на підставі нормативних та/або економічно обґрунтованих розрахунків витрат ресурсів, необхідних у планованому періоді для надання освітньої послуги здобувачам освіти впродовж відповідного періоду навчання за спеціальністю та/або спеціалізацією, формою навчання та рівнем освіти;

прямі витрати – це витрати, безпосередньо пов'язані з навчальним процесом, які можуть прямо включатись у вартість освітньої послуги;

собівартість освітньої послуги – виражена в грошовій формі величина витрат ЗВО, пов'язаних з використанням запасів, основних засобів, нематеріальних активів, трудових ресурсів, а також інших витрат для надання освітньої послуги здобувачам освіти впродовж відповідного періоду навчання за спеціальністю та/або спеціалізацією, формою навчання та рівнем освіти. Собівартість освітньої послуги може бути плановою і фактичною;

стаття витрат – вид витрат, що формує собівартість окремої освітньої послуги за певною спеціальністю та/або спеціалізацією, формою навчання та рівнем освіти, а також відображає загальний обсяг витрат на надання освітніх послуг по ЗВО в цілому або в розрізі його структурних підрозділів;

стаття калькулювання – сукупність витрат, згрупованих за цільовим призначенням для надання освітньої послуги. Групування витрат за цільовим призначенням, тобто за статтями калькулювання, показує, де саме, на які цілі, в якому обсязі використано ресурси;

фактична собівартість освітньої послуги – собівартість, що включає понесені в поточному (звітному) році витрати на надання освітньої послуги здобувачам освіти впродовж відповідного періоду навчання за спеціальністю та/або спеціалізацією, формою навчання та рівнем освіти, відповідно до вимог

національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі (далі – НП(С)БОДС) та цих Методичних рекомендацій.

Інші терміни, що наведені в цих Методичних рекомендаціях вживаються у значеннях, наведених в Бюджетному кодексі України від 08.07.2010 № 2456-VI, Господарському кодексі України від 16.01.2003 № 436-IV, Податковому кодексі України від 02.12.2010 № 2755-VI, законах України «Про вищу освіту» від 01.07.2014р № 1556-VII, «Про освіту» від 05.09.2017р № 2145-VIII та інших нормативно-правових актах.

## **II. Склад та класифікація витрат на надання освітніх послуг**

1. Планування, облік витрат та калькулювання собівартості освітньої послуги здійснюється як в цілому по ЗВО, так і для окремих здобувачів освіти впродовж відповідного періоду навчання за спеціальністю та/або спеціалізацією, формою навчання та рівнем освіти.

2. Витрати, що включаються до розрахунку освітньої послуги групуються за категоріями учасників освітнього процесу (бакалавр, магістр, аспірант, докторант), формами їхнього навчання та спеціальностями/спеціалізаціями. Групування витрат крім того здійснюється за статтями витрат, економічними елементами та статтями калькулювання.

3. Формування собівартості освітньої послуги за певною спеціальністю та/або спеціалізацією, формою навчання та рівнем освіти, що надається здобувачам освіти впродовж відповідного періоду навчання здійснюється за статтями витрат:

прямі витрати:

прямі витрати на оплату праці;

прямі матеріальні витрати;

інші прямі витрати;

загальновиробничі витрати.

4. Прямі витрати безпосередньо включаються у собівартість освітньої послуги за певною спеціальністю та/або спеціалізацією, формою навчання та рівнем освіти. Загальновиробничі витрати включаються у собівартість освітньої послуги після попереднього розподілу пропорційно визначеній базі (прямі витрати на оплату праці, чисельність студентів), змінні загальновиробничі та постійні розподілені загальновиробничі витрати включаються до виробничої собівартості, нерозподілені постійні загальновиробничі витрати до собівартості реалізації освітньої послуги.

5. До складу прямих витрат на оплату праці включаються витрати на виплату основної і додаткової заробітної плати науково-педагогічним та педагогічним працівникам (професор, доцент, старший викладач, викладач, асистент, викладач-стажист), які належать до штатних співробітників або працюють на умовах погодинної оплати праці чи договорів цивільно-правового характеру та які безпосередньо пов'язані з наданням освітньої послуги і забезпечують реалізацію основних видів навчальних занять.

Видатки щодо прямих витрат на оплату праці здійснюються по КЕКВ 2111 «Заробітна плата».

6. До складу прямих матеріальних витрат включаються витрати матеріальних ресурсів, які безпосередньо пов'язані з навчальним процесом і використовуються для надання платної освітньої послуги, зокрема: витрати на придбання сировини, матеріалів, інвентарю, запасних частин, медикаментів, витратних матеріалів до комп'ютерної та оргтехніки, канцелярських товарів, бланкової та навчально-облікової документації, виготовлення/придбання документів про освіту, паливно-мастильних матеріалів, хімікатів, реактивів тощо. Видатки щодо прямих матеріальних витрат здійснюються по КЕКВ 2210 «Предмети, матеріали, обладнання та інвентар».

7. До складу інших прямих витрат включаються всі інші виробничі витрати, які можуть бути безпосередньо віднесені до окремого об'єкта калькулювання, зокрема:

відрахування на соціальні заходи – витрати на сплату єдиного соціального внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування нарахованого на суму прямих витрат на оплату праці. Видатки здійснюються по КЕКВ 2120 «Нарахування на оплату праці»;

витрати на оплату послуг сторонніх організацій включають послуги з ремонту, технічного обслуговування обладнання, техніки, механізмів, що використовуються для надання платної освітньої послуги; банківські послуги в частині зарахування на карткові рахунки заробітної плати науково-педагогічних та педагогічних працівників, які безпосередньо пов'язані з наданням освітньої послуги; послуги з проведення конференцій, нарад, семінарів для студентів, що передбачено освітньою програмою. Видатки на оплату послуг сторонніх організацій здійснюються по КЕКВ 2240 «Оплата послуг (крім комунальних)»;

витрати на службові відрядження та стажування, пов'язані з наданням платних освітніх послуг, забезпечення організації та проведення всіх видів практики, що передбачено освітньою програмою. Видатки здійснюються по КЕКВ 2250 «Видатки на відрядження»;

відрахування грошових коштів профспілковим організаціям на культурно-масову та фізкультурну роботу в обсязі не менше 0,3% від фонду оплати праці (прямих витрат на оплату праці). Видатки здійснюються по КЕКВ 2800 «Інші поточні видатки»;

амортизація основних засобів та нематеріальних активів, які використовуються для надання платної освітньої послуги (навчальні корпуси, виробничо-лабораторне обладнання, комп'ютерна та оргтехніка тощо). Видатки відображаються по КЕКВ 2210 «Предмети, матеріали, обладнання та інвентар» для амортизації інших необоротних матеріальних активів та КЕКВ 3000 «Капітальні видатки» для амортизації основних засобів та нематеріальних активів.

Склад прямих витрат для планування, обліку витрат і калькулювання собівартості освітніх послуг наведено у додатку Х.1.



8. До загальновиробничих витрат включаються витрати, пов'язані з управлінням ЗВО та забезпеченням його функціонування, що можуть бути віднесені до собівартості освітньої послуги із застосуванням коефіцієнту розподілу. До таких витрат належать: витрати на оплату праці персоналу з управління та обслуговування освітнього процесу; відрахування на соціальні заходи; матеріальні витрати; оплата послуг сторонніх організацій; оплата комунальних послуг; службові відрядження працівників; амортизація основних засобів та нематеріальних активів загальновиробничого призначення; інші загальновиробничі витрати.

До загальновиробничих витрат включаються:

витрати основної і додаткової заробітної плати персоналу залученого до організації, управління та обслуговування освітнього процесу (адміністративно-управлінський персонал, в тому числі той, який за умовами оплати праці належать до науково-педагогічного персоналу (ректор, проректор, декан, завідувач кафедри та їх заступники) та інший персонал ЗВО і його структурних підрозділів (спеціалісти та робітники інститутів, факультетів, кафедр, відділів, секторів, лабораторій тощо). Видатки щодо загальновиробничих витрат в частині витрат на заробітну плату здійснюються по КЕКВ 2111 «Заробітна плата»;

витрати з відрахування на соціальні заходи – витрати на сплату єдиного соціального внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування нарахованого на суму заробітної плати персоналу залученого до організації, управління та обслуговування освітнього процесу. Видатки здійснюються по КЕКВ 2120 «Нарахування на оплату праці»;

витрати з придбання сировини, матеріалів, запасних частин, витратних матеріалів до комп'ютерної та оргтехніки, канцелярських товарів, інших матеріальних ресурсів загальновиробничого призначення (папір, бланки, конверти; будівельні матеріали, запчастини, комплектувальні вироби і деталі для господарської діяльності; паливно-мастильні матеріали, талони, смарт-карт, тощо. Видатки щодо загальновиробничих матеріальних витрат здійснюються по КЕКВ 2210 «Предмети, матеріали, обладнання та інвентар»;

витрати на оплату послуг сторонніх організацій, що залучаються для виконання обов'язкових робіт, які не можуть бути виконані працівниками ЗВО і які повинні бути здійснені кваліфікованими фахівцями сторонніх організацій (витрати на обслуговування освітнього процесу, утримання, експлуатацію, ремонт, технічне обслуговування основних засобів та інших необоротних малоцінних активів). Видатки щодо загальновиробничих витрат на оплату послуг сторонніх організацій здійснюються по КЕКВ 2240 «Оплата послуг (крім комунальних)».

витрати на відрядження працівників – витрати на оплату проїзду, добових, вартості проживання під час відряджень на семінари, конференції, наради; службових відряджень, стажування, підвищення кваліфікації; поїздок з науковою метою тощо. Видатки здійснюються по КЕКВ 2250 «Видатки на відрядження»;

витрати на оплату комунальних послуг: оплата теплопостачання, водопостачання та водовідведення, електроенергії, природного газу, оплата інших енергоносіїв та інших комунальних послуг, оплата енергосервісу. Видатки здійснюються по КЕКВ 2270 «Оплата комунальних послуг та енергоносіїв»;

інші загальновиробничі витрати на обслуговування освітнього процесу здійснюються по КЕКВ 2800 «Інші поточні видатки» та включають: відрахування грошових коштів профспілковим організаціям на культурно-масову та фізкультурну роботу щодо заробітної плати загальновиробничого персоналу; придбання патенту та плата за продовження строку дії патенту; плата за отримання ліцензій; плата за акредитацію відповідно до законодавства.

накопичена сума нарахованої амортизації основних засобів та нематеріальних активів загальновиробничого призначення. Видатки відображаються по КЕКВ 2210 «Предмети, матеріали, обладнання та інвентар» для амортизації інших необоротних матеріальних активів та КЕКВ 3000 «Капітальні видатки» для амортизації основних засобів та нематеріальних активів.

Склад загальновиробничих витрат для планування, обліку витрат і калькулювання собівартості освітніх послуг наведено у додатку Х.2.

Загальновиробничі витрати поділяються на постійні і змінні. Механізм розподілу таких витрат та включення до собівартості визначені НП(С)БОДС 135 «Витрати».

Перелік та склад змінних і постійних загальновиробничих витрат, база їх розподілу встановлюються ЗВО самостійно у розпорядчому документі про облікову політику.

9. Групування витрат за економічними елементами використовується для визначення суми витрат в цілому по ЗВО при плануванні, обліку витрат і калькулюванні собівартості освітніх послуг.

10. Витрати, що включаються у собівартість освітніх послуг групуються за такими економічними елементами:

- оплата праці;
- відрахування на соціальні заходи;
- матеріальні витрати;
- амортизація;
- інші витрати.

11. До економічного елемента «Оплата праці» включаються витрати на виплату основної і додаткової заробітної плати, обчислені згідно із системами оплати праці, прийнятими в ЗВО, зокрема:

заробітна плата штатним працівникам за окладами і тарифами, інші нарахування з оплати праці;

винагороди та інші виплати, нараховані працівникам, які не перебувають у штаті ЗВО, відповідно до умов цивільно-правового договору (за винятком сторонніх суб'єктів господарювання);

надбавки та доплати до тарифних ставок та посадових окладів у розмірах, передбачених чинним законодавством;

премії та інші заохочувальні виплати, пов'язані з проведенням виробничих завдань і функцій;

гарантійні та компенсаційні виплати, передбачені чинним законодавством;

виплати за невідпрацьований час (щорічні відпусти та інший оплачуваний невідпрацьований час);

інші витрати на оплату праці, які підлягають сплаті впродовж дванадцяти місяців по закінченні періоду, у якому працівники проводять відповідну роботу.

Методологічні положення щодо визначення показників оплати праці та структури заробітної плати найманих працівників наведено в Інструкції зі статистики заробітної плати, затвердженій наказом Державного комітету статистики України від 13.01.2004 № 5, зареєстрованій в Міністерстві юстиції України 27.01.2004 за № 114/8713.

В собівартість освітніх послуг витрати, які включені до економічного елемента «Оплата праці» зараховуються до складу:

прямих витрат на оплату праці, якщо можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта калькулювання;

загальновиробничих витрат, якщо понесені для утримання та обслуговування ЗВО.

12. До економічного елемента «Відрахування на соціальні заходи» включаються:

відрахування на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, зокрема, відрахування єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування;

відрахування на індивідуальне страхування персоналу ЗВО (установлюються відповідними законами України з кожного окремого виду страхування);

відрахування на інші соціальні заходи, зокрема, відрахування на недержавне пенсійне забезпечення.

В собівартість освітніх послуг витрати, які включені до економічного елемента «Відрахування на соціальні заходи» зараховуються до складу:

інших прямих витрат, якщо понесені щодо прямих витрат на оплату праці;

загальновиробничих витрат, якщо понесені щодо загальновиробничих витрат на оплату праці.

13. До економічного елемента «Матеріальні витрати» включаються: витрати на придбання сировини, матеріалів, запасних частин, витратних матеріалів до комп'ютерної та оргтехніки, канцелярських товарів тощо; витрати на оплату послуг сторонніх організацій (поточний ремонт та технічне обслуговування транспортних засобів, обладнання, техніки, механізмів, мереж; повірка та експертиза приладів та засобів; послуги страхування;

транспортні послуги; оренда приміщень; послуги з технічного обслуговування обладнання та адміністрування програмного забезпечення; розробка нормативів, надання дозволів, висновків, рекомендацій тощо; вивезення відходів і їх утилізації та знешкодження; послуги зв'язку; послуги з дотримання правил техніки безпеки праці, санітарно-гігієнічних та інших спеціальних вимог тощо); вартість спожитих комунальних послуг (оплата тепlopостачання, водopостачання та водовідведення, електроенергії, природного газу, оплата інших енергоносіїв та інших комунальних послуг, оплата енергосервісу).

В собівартість освітніх послуг витрати, які включені до економічного елемента «Матеріальні витрати» зараховуються до складу:

прямих матеріальних витрат, якщо витрати з придбання матеріальних ресурсів можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта калькулювання;

інших прямих витрат, якщо витрати на оплату послуг сторонніх організацій, можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта калькулювання;

загальновиробничих витрат, якщо використані для утримання та обслуговування ЗВО.

14. До економічного елемента «Амортизація» включається сума нарахованої амортизації об'єктів, які використовуються для надання платної освітньої послуги:

основних засобів, що визначається на дату балансу (щокварталу або на річну дату балансу) протягом періоду очікуваного використання активу з урахування строків корисного використання основних засобів, що визначені в обліковій політиці, а також сума нарахованої амортизації інших необоротних матеріальних активів;

нематеріальних активів, що визначається на дату балансу (щокварталу або на річну дату балансу) протягом строку їх корисного використання, який встановлюється в обліковій політиці.

об'єкта фінансової оренди, що нарахована ЗВО (орендарем) на отримані в фінансову оренду основні засоби в порядку, передбаченому для аналогічних необоротних активів орендаря, з урахуванням періоду очікуваного використання.

В собівартість освітніх послуг витрати, які включені до економічного елемента «Амортизація» зараховуються до складу:

інших прямих витрат, якщо об'єкт основних засобів та нематеріальних активів безпосередньо пов'язаний з конкретним об'єктом калькулювання;

загальновиробничих витрат, якщо об'єкт основних засобів та нематеріальних активів загальновиробничого призначення.

15. До економічного елемента «Інші витрати» належать: витрати на службові відрядження у межах норм, передбачених законодавством; витрати на оплату робіт, пов'язаних із сертифікацією продукції; витрати на оплату вартості ліцензій та інших державних дозволів для ведення господарської

діяльності; сума орендної плати у разі оперативної оренди основних засобів та сума винагороди орендодавцю за користування основними засобами у разі фінансової оренди, що включаються у витрати орендаря; витрати, пов'язані з оплатою послуг банківських установ; втрати від зменшення корисності необоротних активів; інші витрати, пов'язані з наданням освітніх послуг.

В собівартість освітніх послуг витрати, які включені до економічного елементу «Інші витрати» зараховується до складу:

інших прямих витрат, якщо можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта калькулювання;

загальновиробничих витрат, якщо понесені для утримання та обслуговування ЗВО.

16. Витрати, пов'язані з наданням освітніх послуг, при плануванні, обліку витрат та їх розподілі між об'єктами обліку і калькулюванні собівартості можуть бути згруповані за статтями калькулювання та/або групами статей калькулювання (додаток Х.3).

Перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості освітніх послуг устанавлюються ЗВО за погодженням з міністерствами, іншими центральними органами виконавчої влади у межах компетенції відповідно до їх галузевих особливостей. Для порівнянності та узгодження з статтями витрат (прямі і загальновиробничі витрати) та методологією віднесення економічних елементів витрат до складу собівартості освітньої послуги, статті калькулювання формуються з розподілом на прямі і загальновиробничі витрати.

### **III. Планування собівартості освітніх послуг**

1. Порядок і методи планування собівартості освітніх послуг встановлюються ЗВО самостійно, виходячи з рівня організації освітнього процесу, видів освітніх програм, форм навчання та єдиних методичних засад планування, обліку витрат і калькулювання собівартості освітніх послуг, визначених цими Методичними рекомендаціями.

2. При плануванні, обліку витрат і калькулюванні собівартості освітніх послуг повинна бути забезпечена повна порівнянність планових і облікових даних щодо складу та класифікації витрат.

3. Метою планування собівартості є економічно обґрунтоване визначення величини витрат, необхідних у плановому періоді для встановлення вартості освітньої послуги.

4. Планування витрат на надання освітніх послуг здійснюється ЗВО самостійно на основі нормативів та/або економічно обґрунтованих розрахунків шляхом розроблення калькуляцій планової собівартості за спеціальністю та/або спеціалізацією, формою навчання та рівнем освіти, на підставі нормативних і розрахункових даних.

Порядок планування та обліку витрат для встановлення вартості освітньої послуги та потреб управління трудовими і фінансовими ресурсами здійснюється в тому числі і в розрізі економічної класифікації видатків, що

визначена наказом МФУ від 12.03.2012 №333 «Про затвердження Інструкції щодо застосування економічної класифікації видатків бюджету та Інструкції щодо застосування класифікації кредитування бюджету».

5. Залежно від способу включення до собівартості освітніх послуг витрати поділяються на прямі та загальновиробничі і входять до складу калькуляції планової собівартості за статтями витрат або статтями калькулювання.

6. Прямі витрати, пов'язані з наданням освітніх послуг, безпосередньо включаються до відповідних статей калькулювання за прямими ознаками («Основна заробітна плата», «Додаткова заробітна плата», «Відрахування на соціальні заходи», «Сировина», «Витратні матеріали» та інших).

7. Розрахунок витрат на виплату заробітної плати (фонд заробітної плати) (КЕКВ 2111 «Заробітна плата») у ЗВО здійснюється на основі планової потреби чисельності працівників, що визначена штатним розписом, та структури самої заробітної плати з урахуванням розмірів оплати праці за посадовими окладами, обов'язкових доплат і надбавок, виплат на оздоровлення науково-педагогічним та педагогічним працівникам, щорічної грошової винагороди педагогічним працівникам, надбавок стимулюючого характеру, коефіцієнту підвищення заробітної плати з 1 січня планового року, передбаченого законом про Державний бюджет на відповідний рік.

Планування прямих витрат на оплату праці здійснюється з урахуванням планової штатної чисельності науково-педагогічних працівників безпосередньо залучених до надання освітньої послуги, розмірів посадових окладів, наукового ступеня, вченого звання таких працівників та інших передбачених законодавством доплат, надбавок і виплат.

Формування штатної кількості науково-педагогічних працівників відбувається на основі нормативів чисельності студентів (курсантів), аспірантів (ад'юнктів), докторантів, здобувачів наукового ступеня кандидата наук, слухачів, інтернів, клінічних ординаторів на одну штатну посаду науково-педагогічного працівника згідно постанови КМУ від 17 серпня 2002 р. №1134. Планова потреба кількості науково-педагогічних працівників визначається окремо для загального та окремо для спеціального фондів бюджету залежно від контингенту осіб, які навчаються за державним замовленням та за кошти фізичних (юридичних) осіб.

Посадові оклади (тарифні ставки), а також види і розміри доплат та надбавок обов'язкового характеру плануються згідно постанови КМУ від 30.08.2002 р. № 1298 «Про оплату праці працівників на основі Єдиної тарифної сітки розрядів і коефіцієнтів з оплати праці працівників установ, закладів та організацій окремих галузей бюджетної сфери» та наказу МОН України від 26.09.2005 № 557 «Про впорядкування умов оплати праці та затвердження схем тарифних розрядів працівників навчальних закладів, установ освіти та наукових установ». Зазначені нормативно-правові акти застосовуються для планування прямих і загальновиробничих витрат на оплату праці працівників ЗВО.

Планування витрат на оздоровлення науково-педагогічним та педагогічним працівникам, щорічної грошової винагороди педагогічним працівникам здійснюється згідно статті 57 закону України від 05.09.2017 № 2145-VIII «Про освіту» та норм постанови КМУ від 31 січня 2001 р. № 78 «Про реалізацію окремих положень частини першої статті 57 Закону України «Про освіту», частини першої статті 25 Закону України «Про загальну середню освіту», частини другої статті 18 і частини першої статті 22 Закону України «Про позашкільну освіту».

Фонд заробітної плати науково-педагогічних працівників (прямі витрати на оплату праці) визначається множенням кількості штатних одиниць на відповідні посадам ставки заробітної плати з урахуванням обов'язкових доплат і надбавок; фонд оплати праці науково-педагогічних працівників з погодинною оплатою праці – множенням кількості навчальних годин в плановому навчальному році на вартість оплати однієї академічної години.

Планування загальновиробничих витрат на оплату праці здійснюється з урахуванням планової штатної чисельності персоналу залученого до організації, управління та обслуговування освітнього процесу (адміністративно-управлінський персонал, в тому числі той, який за умовами оплати праці належать до науково-педагогічного персоналу (ректор, проректор, декан, завідувач кафедри та їх заступники) та інший персонал ЗВО і його структурних підрозділів (спеціалісти та робітники інститутів, факультетів, кафедр, відділів, секторів, лабораторій тощо).

Чисельність керівництва закладу вищої освіти визначається відповідно до Наказу МОН України від 09.08.1996 № 265 «Про зміни в штатному розписі керівників вищих закладів освіти III і IV рівнів акредитації».

Формування штатів бібліотекарів здійснюється на основі наказу Міністерства освіти і науки, молоді та спорту України від 27 вересня 2012 року № 1058 «Про затвердження Типової структури та Типових штатних нормативів бібліотек вищих навчальних закладів III-IV рівнів акредитації», які визначаються залежно від середньорічної кількості користувачів бібліотек та книговидач на всіх пунктах видачі. Планування штатів деяких категорій персоналу може здійснюватися на основі розпорядчих документів Міністерства праці та соціальної політики України: міжгалузеві нормативи чисельності працівників бухгалтерського обліку (наказ від 26.09.2003 року № 269); працівників, зайнятих добором, розстановкою, підвищенням кваліфікації (перепідготовкою) та обліком кадрів (наказ від 18.12.2003 року № 341); працівників юридичної служби (наказ від 11.05.2004 року № 108); робітників, що обслуговують громадські будівлі (наказ від 11.05.2004 року № 105).

Кількість персоналу залученого до організації, управління та обслуговування освітнього процесу та іншого персоналу, для яких відсутні законодавчо затверджені штатні нормативи, визначається виходячи із затвердженого головним розпорядником бюджетних коштів штатного розпису ЗВО з урахуванням потреби в забезпеченні належного рівня якості

провадження освітньої діяльності, на основі п.3. статті 34 Закону України «Про вищу освіту».

Якщо заробітна плата інших працівників (спеціалістів, робітників, бібліотекарів та інші) менше мінімальної заробітної плати, передбаченої законом про Державний бюджет на плановий рік, місячний фонд заробітної плати таких працівників обраховується шляхом множення кількості таких працівників на розмір мінімальної заробітної плати на 1 січня поточного року, що передбачено частиною четвертою ст. 3 закону України «Про оплату праці».

8. Планування витрат з відрахувань на соціальні заходи здійснюється шляхом множення розміру прямих витрат на оплату праці та загальновиробничих витрат в частині оплати праці на встановлений норматив відрахувань. Планування витрат з нарахування на соціальні заходи здійснюється по КЕКВ 2120 «Нарахування на оплату праці».

9. Планування прямих матеріальних витрат та загальновиробничих витрат з придбання сировини, матеріалів, запасних частин тощо, здійснюється на основі економічно обґрунтованої потреби структурних підрозділів ЗВО в обсягах придбання з урахуванням ринкових цін на дату планування витрат.

Прямі матеріальні витрати, що безпосередньо пов'язані з навчальним процесом можуть плануватися на основі витратного методу, який передбачає розрахунок прямих матеріальних витрат за фактичними даними бухгалтерського обліку і звітності попереднього календарного року.

При формуванні розміру витрат на придбання сировини, матеріалів, запасних частин тощо враховуються їхні залишки на кінець періоду, кількість, що підлягає списанню в поточному періоді та пропозиції структурних підрозділів ЗВО щодо забезпечення конкретними видами сировини, матеріалів, малоцінних та швидкозношуваних предметів тощо, оновлення складу конкретних об'єктів з обґрунтуванням необхідності придбання, кількості, номенклатури та ціни.

Планування прямих матеріальних витрат та загальновиробничих витрат з придбання сировини, матеріалів, запасних частин, малоцінних та швидкозношуваних предметів тощо здійснюється по КЕКВ 2210 «Предмети, матеріали, обладнання та інвентар».

10. Планування інших прямих витрат та загальновиробничих витрат в частині розрахунку розміру витрат на оплату послуг сторонніх організацій, що залучаються ЗВО для виконання обов'язкових видів робіт, які не можуть бути виконані штатними працівниками і які повинні бути здійснені кваліфікованими фахівцями сторонніх організацій, може здійснюватися за витратним методом або на основі економічно обґрунтованих розрахунків витрат ресурсів:

послуги обов'язкового характеру (оплата послуг телефонного зв'язку, плата за послуги інтернет-провайдерів, оплата послуг із вивезення відходів, тощо), можуть ґрунтуватися на фактичних (понесених) витратах минулого періоду;



послуги відповідно потребі (проведення ремонту обладнання, приміщень тощо) повинні визначатися реальною потребою ЗВО та структурних підрозділів з детальним обґрунтуванням необхідності у здійсненні таких витрат із зазначенням технічної характеристики об'єкту, причин проведення ремонту згідно дефектного акту, прогнозованої вартості послуги відповідно до проектно-кошторисної документації тощо.

Планування інших прямих витрат та загальновиробничих витрат в частині розрахунку розміру витрат на оплату послуг сторонніх організацій здійснюється по КЕКВ 2240 «Оплата послуг (крім комунальних)».

11. При плануванні інших прямих витрат та загальновиробничих витрат на відрядження можуть враховуватися фактичні (понесені) витрати минулого періоду та заплановані відрядження на наступний період з урахуванням кількості та тривалості відряджень, їх маршрутів, виду проїзду, вартості та тривалості проживання, розміру добових витрат, при цьому дотримуючись граничних норм витрат. Планування інших прямих витрат та загальновиробничих витрат на відрядження здійснюється по КЕКВ 2250 «Видатки на відрядження».

12. Планування загальновиробничих витрат на оплату комунальних послуг здійснюється згідно розрахунку розміру витрат в розрізі послуг теплопостачання, електроенергії (освітлення), водопостачання, водовідведення, природного газу та інших енергоносіїв, на основі натуральних показників споживання (показань контрольно-вимірювальних приладів) кожного виду комунальних послуг за попередній період (календарний рік) та діючих тарифів в поточному періоді з урахуванням коригуючого коефіцієнту на збільшення тарифів. Планування загальновиробничих витрат на оплату комунальних послуг здійснюється по КЕКВ 2270 «Оплата комунальних послуг та енергоносіїв».

13. Планування інших прямих витрат та загальновиробничих витрат здійснюється також в частині розрахунку витрат на сплату податків та зборів, обов'язкових платежів до бюджету, що передбачені нормами чинного законодавства. Планування витрат на отримання ліцензій та акредитацію здійснюється відповідно до наявної кількості спеціальностей, що повинні пройти акредитацію та намірів ЗВО розширити освітню діяльність шляхом започаткування провадження освітньої діяльності за новою спеціальністю чи за іншим рівнем вищої освіти, збільшення ліцензованого обсягу тощо. Планування відрахування грошових коштів профспілковим організаціям на культурно-масову та фізкультурну роботу в обсязі не менше 0,3% від фонду оплати праці здійснене щодо розміру прямих витрат на оплату праці включається до інших прямих витрат, щодо заробітної плати загальновиробничого персоналу – до загальновиробничих витрат.

Планування інших прямих витрат та загальновиробничих витрат в частині розрахунку витрат на сплату податків та зборів, обов'язкових платежів до бюджету, що передбачені нормами чинного законодавства здійснюються по КЕКВ 2800 «Інші поточні видатки».

14. Планування амортизаційних відрахувань здійснюється з урахуванням вартості, яка амортизується, норм амортизації та періоду використання (експлуатації) об'єктів основних засобів і нематеріальних активів в наданні освітньої послуги. Якщо розрахунок планових амортизаційних відрахувань ускладнений великою кількістю об'єктів основних засобів і нематеріальних активів та не забезпечує об'єктивних даних, для планування собівартості можуть використовуватися фактичні дані бухгалтерського обліку і звітності за попередній період (квартал, рік).

Сума амортизація основних засобів, які використовуються для надання освітньої послуги (навчальні корпуси, виробничо-лабораторне обладнання, комп'ютерна та оргтехніка тощо) включається до складу інших прямих витрат. Накопичена сума нарахованої амортизації основних засобів та нематеріальних активів загальновиробничого призначення включається до складу загальновиробничих витрат. Планування витрат на амортизаційні відрахування здійснюються по КЕКВ 2210 «Предмети, матеріали, обладнання та інвентар» для амортизації інших необоротних матеріальних активів та КЕКВ 3000 «Капітальні видатки» для амортизації основних засобів та нематеріальних активів.

15. Обсяг загальновиробничих витрат на рік (квартал) може визначатися в цілому шляхом складання плану загальновиробничих витрат. Підставою для складання плану загальновиробничих витрат ЗВО є їх організаційна структура та штатний розпис, норми використання всіх видів комунальних послуг для господарських цілей, потреби в допоміжних матеріалах для утримання і ремонту будинків, споруд, обладнання тощо.

Загальновиробничі витрати включаються до калькуляції планової собівартості освітніх послуг пропорційно обсягам прямих витрат на оплату праці.

Максимальну граничну норму витрат «Загальновиробничі витрати» визначає керівник ЗВО, який несе відповідальність за оптимальність та об'єктивність економічного обґрунтування витрат на надання освітніх послуг.

#### **IV. Облік витрат і калькулювання собівартості освітніх послуг**

1. Бухгалтерський облік витрат забезпечує формування повної, своєчасної, достовірної інформації щодо відображення фактичних (понесених) витрат на надання освітніх послуг за певною спеціальністю та/або спеціалізацією, формою навчання та рівнем освіти, обчислення (калькулювання) фактичної собівартості освітніх послуг як для окремого об'єкту калькулювання, так і ЗВО в цілому, а також для здійснення контролю за економічним та раціональним використанням матеріальних, трудових і фінансових ресурсів тощо.

2. Дані бухгалтерського обліку використовуються для оцінки і аналізу виконання планових показників, ефективності організаційно-технічних заходів, направлених на розвиток і удосконалення освітньої діяльності, для планово-економічних і аналітичних розрахунків та управлінського обліку.

3. Облік витрат на надання освітніх послуг здійснюється відповідно до Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 31.12.2013 р. № 1203, зареєстрованого в Міністерстві юстиції України 25.01.2014 р. № 161/24938, Порядку застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі, та Типової кореспонденції субрахунків бухгалтерського обліку для відображення операцій з активами, капіталом та зобов'язаннями розпорядниками бюджетних коштів та державними цільовими фондами, затверджених наказом Міністерства фінансів України від 29.12.2015 р. № 1219, зареєстрованого в Міністерстві юстиції України 16.01.2016 р. № 85/28215, Інструкції щодо застосування економічної класифікації видатків бюджету, затвердженої наказом Міністерства фінансів України від 12.03.2012 р. № 333, зареєстрованої в Міністерстві юстиції України 27.03.2012 р. № 456/20769 із змінами, НП(С)БОДС 135 «Витрати».

4. Витрати, пов'язані з наданням освітніх послуг з метою отримання власних надходжень від плати за послуги, що надаються ЗВО згідно з їх основною діяльністю, визнаються одночасно з отриманням доходу або виходячи із умов договору (контракту) та ступеня завершеності операції з надання освітніх послуг на дату балансу.

5. Метод обліку витрат та калькулювання собівартості визначається ЗВО самостійно з урахуванням рівня організації освітнього процесу та видів освітніх програм і затверджується у розпорядчому документі про облікову політику.

В залежності від організації і технології надання освітніх послуг може використовуватися позамовний метод калькулювання, при якому витрати групуються за замовленнями – конкретною освітньою послугою за певною спеціальністю та/або спеціалізацією, формою навчання та рівнем освіти для окремого здобувача освіти.

При позамовному методі усі прямі витрати обліковують у розрізі встановлених статей калькулювання за окремими замовленнями. Загальновиробничі витрати обліковують за місцями їх виникнення і включають до собівартості окремих замовлень відповідно до встановленої бази (ставки) розподілу.

При позамовному методі об'єкти обліку витрат відповідають об'єктам калькулювання.

6. До виробничої собівартості освітніх послуг включаються прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, інші прямі витрати, змінні загальновиробничі та постійні розподілені загальновиробничі витрати.

7. Собівартість реалізованих освітніх послуг складається з виробничої собівартості, нерозподілених постійних загальновиробничих витрат та наднормативних виробничих витрат.

8. Облік фактичних (понесених) витрат ведеться за певною спеціальністю та/або спеціалізацією, формою навчання та рівнем освіти. На документах первинного обліку витрат обов'язково зазначається код (шифр)

освітньої послуги, що забезпечує ведення обліку за елементами витрат, статтями витрат і за об'єктами калькулювання. Первинні документи, що містять відомості про господарські операції та підтверджують їх здійснення, складаються в момент здійснення операцій, а якщо це неможливо - безпосередньо після їх закінчення.

З метою достовірності відображення в бухгалтерському обліку витрат, що включаються у фактичну собівартість освітніх послуг, ЗВО забезпечують контроль за складанням первинних документів згідно з встановленим порядком.

9. Синтетичний облік прямих і загальновиробничих витрат може вестися на окремих субрахунках робочого Плану рахунків бухгалтерського обліку ЗВО. Для цього до рахунку з обліку витрат спеціального фонду 811 «Витрати розпорядників бюджетних коштів на виготовлення продукції (надання послуг, виконання робіт)» за відповідними рахунками другого порядку

- 8111 «Витрати на оплату праці»;
- 8112 «Відрахування на соціальні заходи»;
- 8113 «Матеріальні витрати»;
- 8114 «Амортизація»;
- 8115 «Інші витрати»

відкрити по два субрахунки *n*-го порядку для розподілу витрат на прямі і загальновиробничі.

Аналітична підсистема таких субрахунків сформує інформаційний масив даних в розрізі структурних підрозділів (центрів відповідальності), КЕКВ та видів послуг і забезпечить релевантність інформації для розподілу загальновиробничих витрат між видами послуг, спеціальностями та/або спеціалізаціями, формами навчання та ріннями освіти.

Співставність витрат для планування, обліку витрат і калькулювання собівартості освітніх послуг наведена в додатку Х.4.

10. Для забезпечення оперативного відображення надходження та витрачання коштів центрів відповідальності на рахунках обліку, можливості побудови аналітичних звітів та надання релевантної інформації за різними ознаками для потреб управління, можуть запроваджуватися і присвоюватися аналітичні коди для кожного центру відповідальності

Система кодів повинна бути побудована таким чином, щоб забезпечити взаємозв'язок управлінського і фінансового обліку та бюджетування. Для цього створюється уніфікований довідник аналітичних кодів, що присвоєні кожному центру відповідальності, з урахуванням ієрархії організаційної структури закладу вищої освіти.

11. В аналітичному обліку витрати, що включаються у фактичну собівартість освітніх послуг, групуються в межах визначеної номенклатури статей калькулювання.

Аналітичний облік здійснюється в картках обліку фактичних витрат, складених за відповідною формою по кожній освітній послугі, напряму підготовки, спеціальності та/або спеціалізації, формі навчання.

12. Прямі витрати визначаються і відносяться на окремі об'єкти калькулювання та включаються у фактичну собівартість освітніх послуг безпосередньо за прямими ознаками на підставі документів первинного обліку.

13. Змінні загальновиробничі та постійні розподілені загальновиробничі витрати щомісяця розподіляються пропорційно обсягам прямих витрат на заробітну плату і включаються у собівартість освітніх послуг відповідно до НП(С)БОДС 135 «Витрати».

Загальновиробничі витрати, які можуть бути ідентифіковані для конкретної кафедри, факультету, інституту розподіляються між закріпленими за ними спеціальностями/спеціалізаціями пропорційно обраній базі. Загальноузівські загальновиробничі витрати (витрати інших структурних підрозділів) розподіляються пропорційно обраній базі (пряма заробітна плата) та включаються до собівартості освітніх послуг з урахуванням коефіцієнту розподілу.

14. Облік загальновиробничих витрат ЗВО здійснюється на рахунках (субрахунках) відповідно до економічної суті витрат. Для окремого обліку постійних і змінних загальновиробничих витрат ЗВО можуть відкривати субрахунки *n-го* порядку.

Аналітичний облік загальновиробничих витрат здійснюється за місцями їх виникнення (факультетами, кафедрами, відділами, лабораторіями та іншими підрозділами) та за статтями (видами) витрат.

15. Фактична собівартість визначається шляхом послідовного підсумовування прямих витрат і витрат, що розподіляються, по окремих об'єктах калькулювання.

16. При позамовному методі фактична собівартість освітніх послуг розраховується шляхом послідовного накопичення фактичних (понесених) витрат в розрізі статей калькулювання по окремому замовленню. Послідовність здійснення позамовного калькулювання:

- 1) групування, документування та облік прямих витрат за замовленнями;
- 2) групування, документування та облік загальновиробничих витрат;
- 3) розподіл загальновиробничих витрат між окремими замовленнями;
- 4) визначення загальної величини витрат за кожним замовленням;
- 5) визначення фактичної собівартості виконаного замовлення.

17. Фактична собівартість освітньої послуги формується з урахуванням змін законодавчого регулювання розмірів оплати праці, коливання цін на матеріальні ресурси і послуги, зростання тарифів на оплату спожитих комунальних послуг, інших економічно обґрунтованих відхилень від планової собівартості.

**Склад прямих витрат для планування, обліку витрат і калькулювання собівартості освітніх послуг**

| Стаття витрат   | Елемент витрат                   | КЕКВ  | Склад витрат для планування, обліку витрат і калькулювання собівартості освітніх послуг   |
|---|----------------------------------|---|---|
| Прямі витрати на оплату праці                         | Оплата праці                     | 2111<br>«Заробітна плата»   | Основна й додаткова заробітна плата науково-педагогічних працівників закладу вищої освіти, котрі перебувають у штаті або працюють на умовах погодинної оплати праці та безпосередньо залучені до надання освітньої послуги і здійснюють основні види навчальних занять  |
| Прямі матеріальні витрати                             | Матеріальні витрати              | 2210<br>«Предмети, матеріали, обладнання та інвентар»   | Витратні матеріали (папір, канцелярські товари тощо) для видання методичних матеріалів, виготовлення залікових і екзаменаційних бланків, друку договорів та документації з особового складу; витратні матеріали до комп'ютерної й оргтехніки; канцелярські товари, бланкова та навчальна документація; виготовлення/придбання документів про освіту; паливно-мастильні матеріали; вироби медичного призначення; хімікати, реактиви тощо |
| Інші прямі витрати                                    | Відрахування на соціальні заходи | 2120<br>«Нарахування на оплату праці»   | Відрахування на соціальні заходи щодо прямих витрат на оплату праці   |
|   | Матеріальні витрати              | 2240 «Оплата послуг (крім комунальних)»   | Послуги сторонніх організацій, роботи яких прямо пов'язані з наданням освітньої послуги   |
|   | Інші витрати                     | 2250 «Видатки на відрядження»   | Витрати на проходження всіх видів практики згідно з навчальним планом відповідного напрямку, службові відрядження, пов'язані з наданням освітніх послуг   |
|   |                                  | 2800 «Інші поточні видатки»   | Відрахування грошових коштів профспілковим організаціям на культурно-масову та фізкультурну роботу  |
|   | Амортизація                      | 3000<br>«Капітальні видатки»  | Амортизація основних засобів, що безпосередньо використовуються в наданні освітньої послуги   |
| 2210<br>«Предмети, матеріали, обладнання та інвентар» |                                  | Амортизація інших необоротних матеріальних активів, що безпосередньо використовуються в наданні освітньої послуги |   |

**Склад загально виробничих витрат для планування, обліку витрат і  
калькулювання собівартості освітніх послуг**

| Стаття витрат                     | Елементи витрат                  | КЕКВ   | Склад витрат для планування, обліку витрат і калькулювання собівартості освітніх послуг  |
|-----------------------------------|----------------------------------|--|--|
| 1                                 | 2                                | 3  | 4  |
| <b>Загально виробничі витрати</b> | Оплата праці                     | 2111 «Заробітна плата»                             | Основна і додаткова заробітна плата персоналу, залученого до організації, управління та обслуговування освітнього процесу:<br>а) науково-педагогічних працівників: керівник, заступник керівника, заступник директора, заступник завідувача, діяльність якого безпосередньо пов'язана з освітнім або науковим процесом; директор (начальник) інституту, декан (начальник) факультету, завідувач (начальник) кафедри та їх заступники; завідувач аспірантури, докторантури (для аспірантів та докторантів);<br>б) інших працівників: спеціалісти, бібліотекарі, робітники |
|                                   | Відрахування на соціальні заходи | 2120 «Нарахування на оплату праці»                 | Відрахування на соціальні заходи щодо персоналу залученого до організації, управління та обслуговування освітнього процесу   |
|                                   | Матеріальні витрати              | 2210 «Предмети, матеріали, обладнання та інвентар» | Сировина та матеріали; комплектувальні вироби і деталі; витратні та інші матеріали до комп'ютерної техніки та оргтехніки; придбання малоцінних швидкозношуваних предметів для загально виробничих потреб тощо  |
|                                   |                                  | 2240 «Оплата послуг (крім комунальних)»            | Послуги з поточного ремонту та технічного обслуговування будівель, приміщень, транспортних засобів, обладнання, техніки, механізмів, мереж тощо; повірка та експертиза приладів та засобів; послуги страхування; транспортні послуги; оренда приміщень; послуги консультаційного та інформаційного характеру; вивезення відходів і їх утилізації та знешкодження; послуги зв'язку та інтернет-провайдерів; послуги з дотримання правил техніки безпеки праці, санітарно-гігієнічних та інших спеціальних вимог   |
|                                   |                                  | 2271 «Оплата тепlopостачання»                      | Послуги тепlopостачання  |
|                                   |                                  | 2272 «Оплата водопостачання та водовідведення»     | Послуги з водопостачання і водовідведення  |
|                                   |                                  | 2273 «Оплата електроенергії»                       | Плата за електроенергію (у тому числі за освітлення вулиць), включаючи оплату послуг з її транспортування  |
|                                   |                                  | 2274 «Оплата природного газу»                      | Плата за природний газ, включаючи оплату послуг з розподілу природного газу, зберігання, постачання та транспортування; оплата скрапленого (балонного) газу  |

## Продовження додатку Н.2

| Стаття витрат             | Елементи витрат     | КЕКВ   | Склад витрат для планування, обліку витрат і калькулювання собівартості освітніх послуг  |
|---------------------------|---------------------|--|--|
| 1                         | 2                   | 3  | 4  |
| Загальновиробничі витрати | Матеріальні витрати | 2275 «Оплата інших енергоносіїв та інших комунальних послуг» | Оплата інших енергоносіїв, які використовуються в процесі виробництва теплоенергії або іншого виду енергії (дрова, нафтопродукти (у разі якщо закупівля цього нафтопродукту (пально-мастильних матеріалів) не передбачена на інші цілі за кодом 2210 «Предмети, матеріали, обладнання та інвентар»)), пара, торф, вугілля, природні енергетичні ресурси (ядерна, гідравлічна, геотермальна енергія) тощо). Також за цим кодом здійснюються видатки, пов'язані із завантаженням та перевезенням зазначених енергоносіїв |
|                           | Амортизація         | 3000 «Капітальні видатки»                                    | Амортизація основних засобів та нематеріальних активів загальновиробничого призначення   |
|                           |                     | 2210 «Предмети, матеріали,                                   | Амортизація інших необоротних матеріальних активів загальновиробничого призначення   |
|                           | Інші витрати        | 2250 «Видатки на відрядження»                                | Оплата проїзду, добових, вартості проживання під час відряджень; видатки на відрядження працівників закладу на семінари, конференції, наради, з'їзди наукового характеру, поїздки з науковою метою   |
|                           |                     | 2800 «Інші поточні видатки»                                  | Відрахування грошових коштів профспілковим організаціям на культурно-масову та фізкультурну роботу щодо заробітної плати загальновиробничого   |
|                           |                     |  | Придбання патенту та плата за продовження строку дії патенту, плата за отримання ліцензій та акредитацію відповідно до законодавства   |



## Групування статей калькулювання

| Група статей калькулювання | Стаття калькулювання                  | КЕКВ   | Склад статті калькулювання   |
|----------------------------|---------------------------------------|--|--|
| 1                          | 2                                     | 3  | 4  |
| Заробітна плата            | Основна заробітна плата               | 2111 «Заробітна плата»                             | Включаються витрати на виплату основної заробітної плати працівникам, безпосередньо зайнятим наданням освітньої послуги  |
|                            | Додаткова заробітна плата             |  | Включаються витрати на виплату працівникам додаткової заробітної плати, яка включає доплати, надбавки, гарантійні виплати, передбачені законодавством, премії за проведення виробничих завдань і функцій   |
|                            | Відрахування на соціальні заходи      | 2120 «Нарахування на оплату праці»                 | Включаються відрахування єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, відрахування на індивідуальне страхування персоналу, відрахування на інші соціальні заходи, зокрема, відрахування на недержавне пенсійне забезпечення                               |
| Запаси                     | Сировина                              | 2210 «Предмети, матеріали, обладнання та інвентар» | Включаються витрати на придбання сировини, реактивів, хімікатів, біопрепаратів, насіння, добрив тощо для лабораторних досліджень (випробувань) та навчального процесу  |
|                            | Запасні частини                       |  | Включаються витрати на придбання запасних частин, які використовуються для проведення ремонтів, заміни зношених частин машин (медичних, електронно-обчислювальних тощо), обладнання, транспортних засобів (моторів), інструментів тощо   |
|                            | Витратні матеріали                    |  | Включаються витрати на придбання витратних матеріалів до комп'ютерної техніки, оргтехніки та інших видів виробничого обладнання, що використовується в навчальному процесі   |
|                            | Паливно-мастильні матеріали           |  | Включаються витрати на придбання паливно-мастильних матеріалів для експлуатації транспортних засобів, а також для вироблення енергії та опалення будівель. До прямих витрат стаття калькулювання включається для спеціальностей, де обов'язковою є навчальна автомобільна практика |
|                            | Періодичні видання                    |  | Включаються витрати на придбання або передплату періодичних, довідкових, інформаційних видань  |
|                            | Малоцінні та швидкозношувані предмети |  | Включаються витрати на придбання господарського інвентарю - канцелярське приладдя (папір, олівці тощо); господарські матеріали, що використовуються для поточних потреб ЗВО (лампи, мило, щітки тощо)  |

## Продовження додатку Н.3

| 1                             | 2  | 3                                       | 4   |
|-------------------------------|--|---|---|
| Послуги сторонніх організації | Технічне обслуговування та ремонт обладнання | 2240 «Оплата послуг (крім комунальних)» | Оплата послуг з поточного ремонту та технічного обслуговування транспортних засобів, обладнання, техніки, механізмів, локальної мережі, систем пожежогасіння, охоронної сигналізації, систем вентиляції, ліфтів, сміттєпроводів, видатки на технічне обслуговування та утримання в належному стані систем вуличного освітлення, внутрішніх та зовнішніх мереж тепло-, водо-, електро-, газопостачання та водовідведення |
|                               | Поточний ремонт приміщень                    |   | Оплата поточного ремонту будівель та приміщень тощо   |
|                               | Транспортні послуги                          |   | Оплата послуг, безпосередньо пов'язаних з придбанням матеріалів (у тому числі їх відвантаження, подача залізничних вагонів, простій під завантаженням та розвантаженням тощо), якщо вартість таких послуг не включена до ціни товару; проведення експертної оцінки, реєстрації, технічного огляду транспортного засобу тощо   |
|                               | Банківські послуги                           |   | Оплата всіх банківських послуг та комісійної винагороди (у тому числі при конвертації валюти, виплаті готівки тощо)   |
|                               | Послуги зв'язку                              |   | Оплата послуг фіксованого телефонного (місцевого, міжміського, міжнародного) зв'язку, спецзв'язку, факсимільного зв'язку, супутникового зв'язку, електронної пошти, плата за користування каналами зв'язку тощо   |
|                               | Вивезення відходів                           |   | Оплата послуг із вивезення відходів і їх утилізації та знешкодження, у тому числі біовідходів, твердих побутових відходів (крім послуг, які відносяться до комунальних послуг), відходів із вмістом дорогоцінних металів або шкідливих речовин тощо   |
|                               | Організація конференцій                      |   | Оплата участі у короткотермінових семінарах, нарадах, нарадах-навчаннях (у тому числі щодо роз'яснень нової нормативної бази, підготовки та проведення організаційних заходів тощо); послуг з організації конференцій, нарад, семінарів   |

## Закінчення додатку Н.3

| 1                  | 2  | 3  | 4  |
|--------------------|--|--|--|
| Комунальні послуги | Теплопостачання                                    | 2271 «Оплата теплопостачання»                                | Оплата теплової енергії, виробництва, транспортування та постачання, оплата послуг з постачання теплової енергії, постачання гарячої води та пари  |
|                    | Водопостачання та водовідведення                   | 2272 «Оплата водопостачання та водовідведення»               | Оплата води, водопостачання, оплата послуги з централізованого водопостачання та централізованого водовідведення   |
|                    | Електроенергія                                     | 2273 «Оплата електроенергії»                                 | Плата за електроенергію (у тому числі за освітлення вулиць), включаючи оплату послуг з її передачі, розподілу та постачання, перетікання реактивної електричної енергії  |
|                    | Природний газ                                      | 2274 «Оплата природного газу»                                | Плата за природний газ, включаючи оплату послуг з розподілу природного газу, зберігання, постачання та транспортування   |
|                    | Інші енергоносії                                   | 2275 «Оплата інших енергоносіїв та інших комунальних послуг» | Оплата інших енергоносіїв, які використовуються в процесі виробництва теплоенергії або іншого виду енергії (дрова, нафтопродукти, пара, торф, вугілля, природні енергетичні ресурси (ядерна, гідравлічна, геотермальна енергія) тощо   |
| Відрядження        | Відрядження  | 2250 «Видатки на відрядження»                                | Включаються витрати на відрядження викладачів та інших працівників ЗВО на сесії, семінари, конференції, наради, з'їзди наукового характеру, поїздки з науковою метою, проїзд на виробничу практику студентів, учнів  |
| Амортизація        | Амортизація основних засобів                       | 3000 «Капітальні видатки»                                    | Включається сума нарахованої амортизації основних засобів та нематеріальних активів, які безпосередньо використовуються при наданні освітніх послуг. У разі неможливості розподілу витрат на амортизацію за прямою ознакою, вони включаються до складу загальновиробничих витрат |
|                    | Амортизація нематеріальних активів                 |  |  |
|                    | Амортизація інших необоротних матеріальних активів | 2210 «Предмети, матеріали, обладнання та інвентар»           | Амортизація інших необоротних матеріальних активів, що безпосередньо застосовуються в освітньому процесі   |
| Інші витрати       | —  | 2800 «Інші поточні видатки»                                  | Включаються витрати, які не знайшли відображення у попередніх статтях витрат і можуть бути віднесені до собівартості освітньої послуги   |

**Співставність витрат для планування, обліку витрат і калькулювання собівартості освітніх послуг**

| <b>Стаття витрат</b>          | <b>Елемент витрат</b>            | <b>КЕКВ</b>   | <b>Рахунки бухгалтерського обліку</b>                           |
|-------------------------------|----------------------------------|---|---|
| Прямі витрати на оплату праці | Оплата праці                     | 2111 «Заробітна плата»  | 8111 «Витрати на оплату праці»                                  |
| Прямі матеріальні витрати     | Матеріальні витрати              | 2210 «Предмети, матеріали, обладнання та інвентар»                                | 8113 «Матеріальні витрати»                                      |
| Інші прямі витрати            | Відрахування на соціальні заходи | 2120 «Нарахування на оплату праці»  | 8112 «Відрахування на соціальні заходи»                         |
|                               | Матеріальні витрати              | 2240 «Оплата послуг (крім комунальних)»   | 8113 «Матеріальні витрати»                                      |
|                               | Інші витрати                     | 2250 «Видатки на відрядження»   | 8411 «Інші витрати за обмінними операціями»                     |
|                               |                                  | 2800 «Інші поточні видатки»   | 8115 «Інші витрати»<br>8511 «Витрати за необмінними операціями» |
|                               | Амортизація                      | 3000 «Капітальні видатки» /<br>2210 «Предмети, матеріали, обладнання та інвентар» | 8114 «Амортизація»  |
| Загальновиробничі витрати     | Оплата праці                     | 2111 «Заробітна плата»  | 8111 «Витрати на оплату праці»                                  |
|                               | Відрахування на соціальні заходи | 2120 «Нарахування на оплату праці»  | 8112 «Відрахування на соціальні заходи»                         |
|                               | Матеріальні витрати              | 2210 «Предмети, матеріали, обладнання та інвентар»                                | 8113 «Матеріальні витрати»                                      |
|                               |                                  | 2240 «Оплата послуг (крім комунальних)»   |   |
|                               |                                  | 2270 «Оплата комунальних послуг та енергоносіїв»                                  |   |
|                               | Амортизація                      | 3000 «Капітальні видатки» /<br>2210 «Предмети, матеріали, обладнання та інвентар» | 8114 «Амортизація»  |
|                               | Інші витрати                     | 2250 «Видатки на відрядження»   | 8411 «Інші витрати за обмінними операціями»                     |
| 2800 «Інші поточні видатки»   |                                  | 8115 «Інші витрати»<br>8511 «Витрати за необмінними операціями»                   |   |