

УДК 37.014.53

Ловінська Л. Г.

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

Парасій-Вергуненко І. М.

доктор економічних наук, професор, головний науковий співробітник відділу методології бухгалтерського обліку НДФІ ДННУ "Академія фінансового управління", Київ, Україна, parasii_vergunenko@bigmir.net
ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0001-6506-6965>

**ВАРТІСТЬ ОСВІТНІХ ПОСЛУГ ЯК БАЗОВИЙ ПОКАЗНИК
РОЗПОДІЛУ БЮДЖЕТНОГО ФІНАНСУВАННЯ
МІЖ ЗАКЛАДАМИ ВИЩОЇ ОСВІТИ**

Анотація. У статті обґрунтовано необхідність удосконалення порядку визначення орієнтовної середньої вартості підготовки одного здобувача вищої освіти через поліпшення структури вартості освітньої послуги як базового показника розподілу бюджетних коштів державними замовниками між закладами вищої освіти (ЗВО). Окреслено дискусійні аспекти формування середньої орієнтовної вартості підготовки одного здобувача освітньої послуги, котрі потребують першочергового розв'язання. Запропоновано обраховувати вартість освітньої послуги за результатами функціонально-вартісного аналізу для галузевих ЗВО за елементами кошторису, для багатогалузевих – за статтями витрат. Наголошено, що методика визначення орієнтовної вартості підготовки одного отримувача освітньої послуги має стати основою формування концепції нормативного фінансування освітніх послуг на базі формульного розподілу бюджетних коштів між окремими ЗВО. Це сприятиме прозорості й об'єктивності цього процесу та застосуванню єдиного підходу для всіх ЗВО з урахуванням специфіки навчального процесу за окремими спеціальностями й напрямками підготовки.

Ключові слова: заклад вищої освіти, державне замовлення, фінансування, освітня послуга, вартість, стаття витрат, елемент витрат.

Табл. 6. Літ. 16.

Luidmyla Lovinska

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

Iryna Parasii-Verhunencko

Dr. Sc. (Economics), Professor, SESE "The Academy of Financial Management", Kyiv, Ukraine, parasii_vergunenko@bigmir.net
ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0001-6506-6965>

**THE COST OF EDUCATIONAL SERVICES AS THE BASIC
INDICATOR OF DISTRIBUTION OF BUDGET FUNDING
AMONG HIGHER EDUCATION INSTITUTIONS**

Abstract. The article substantiates the need to improve the order of determining the approximate average cost of training per student through improving the structure of training costs as the basic indicator of budget funding distribution by governmental customers among higher education institutions (HEIs); the issues of priority

© Ловінська Л. Г., Парасій-Вергуненко І. М., 2018

importance for the discussion related to the formation of the approximate average cost of training per customer of educational service are determined (cost structure, calculation unit, lack of the industry legislative base for labour and material costs and modern software for cost accounting in accordance with national standards); the analysis of elements of training costs per student in accordance with the Methodology for calculating the approximate average cost of training per qualified worker, specialist, postgraduate student, doctoral student, approved by the Cabinet of Ministers of Ukraine Decision (dated 20.05.2013 № 346), and in accordance with the provisions of the National Public Sector Accounting Standard 135 "Expenses" is carried out. On the basis of the cost and functional analysis, it is proposed to include in core elements of the cost of educational service for industrial higher education institutions: remuneration; social benefits costs; material costs; depreciation; other costs, for multi-industrial – direct labour costs; direct material costs, other material costs; and indirect costs. It is stressed that the method of determining the approximate cost of training per customer of educational services should become the basis for the formation of the concept of normative financing of educational services based on the formula distribution of budget funds among individual higher education institutions. This will enhance the transparency and objectivity of this process and determine a single approach for all higher education institutions considering the specifics of educational process by speciality and area of training.

Keywords: higher education institution, government order, funding, educational service, cost, cost item, element of cost.

JEL classification: H52, H75, I22, I23, I28.

Ловинская Л. Г.

доктор экономических наук, профессор, член Методологического совета по бухгалтерскому учету при Министерстве финансов Украины, заместитель директора по научной работе НИФИ ГУНУ "Академия финансового управления", Киев, Украина

Парасий-Вергуненко И. М.

доктор экономических наук, профессор, главный научный сотрудник отдела методологии бухгалтерского учета НИФИ ГУНУ "Академия финансового управления", Киев, Украина

СТОИМОСТЬ ОБРАЗОВАТЕЛЬНЫХ УСЛУГ КАК БАЗОВЫЙ ПОКАЗАТЕЛЬ РАСПРЕДЕЛЕНИЯ БЮДЖЕТНОГО ФИНАНСИРОВАНИЯ МЕЖДУ ЗАВЕДЕНИЯМИ ВЫСШЕГО ОБРАЗОВАНИЯ

Аннотация. В статье обоснована необходимость усовершенствования порядка определения ориентировочной средней стоимости подготовки одного соискателя высшего образования посредством улучшения структуры стоимости образовательной услуги как базового показателя распределения бюджетных средств государственными заказчиками между заведениями высшего образования (ЗВО). Обозначены дискуссионные аспекты формирования средней ориентировочной стоимости подготовки одного соискателя образовательной услуги, требующие первоочередного решения. Предложено вычислять стоимость образовательной услуги по результатам функционально-стоимостного анализа для отраслевых ЗВО по элементам сметы, для многоотраслевых – по статьям расходов. Подчеркнуто, что методика определения ориентировочной стоимости подготовки одного получателя образовательной услуги должна стать основой формирования концепции нормативного финансирования образовательных услуг на базе формульного распределения бюджетных средств между отдельными ЗВО. Это будет способствовать прозрачности и объективности данного процесса и применению единого подхода для всех ЗВО с учетом специфики учебного процесса по отдельным специальностям и направлениям подготовки.

Ключевые слова: заведение высшего образования, государственный заказ, финансирование, образовательная услуга, стоимость, статья расходов, элемент расходов.

Головною складовою державної стратегії розвитку сучасного суспільства щодо досягнення політичної, економічної й соціальної стабільності країни є примноження її інтелектуально-освітнього людського капіталу. Отже, зростають роль і значення системи професійної підготовки кадрів, особливо в закладах вищої освіти, успішність якої великою мірою залежить від адаптованості таких закладів до сучасних вимог соціально орієнтованої економіки, здатності запроваджувати ринкові механізми господарювання та поліпшувати якість освіти через упровадження інноваційних технологій навчального процесу.

В умовах залежності державних закладів вищої освіти (далі – 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.

Метою статті є вдосконалення порядку обчислення орієнтовної середньої вартості підготовки одного здобувача освітньої послуги шляхом обґрунтування основних компонентів вартості освітньої послуги як бази розподілу бюджетних коштів державними замовниками між закладами вищої освіти.

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, Н. М. Волосова, В. В. Зайченко, О. М. Левченко, Г. С. Лопушняк, Т. П. Остапчук, С. В. Сисюк, Н. Ф. Стеблюк, В. Ю. Тимошик, О. В. Ткачук, О. Л. Шашкевич [1–10] 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 формування їх собівартості й порядок розрахунку вартості підготовки одного фахівця та водночас істотно позначаються на цінній політиці навчальних закладів, котрі здійснюють набір студентів на контрактній основі. Розглянемо дискусійні аспекти проблеми утворення середньої орієнтовної вартості підготовки одного здобувача освітньої послуги, які потребують першочергового розв'язання.

По-перше, склад витрат, що формують орієнтовну вартість підготовки одного студента, згідно з чинними методичними рекомендаціями, не є економічно обґрунтованим, оскільки витрати соціального характеру (наприклад,

виплати стипендій, різні соціальні виплати, витрати на утримання гуртожитку тощо) безпосередньо не впливають на процес надання освітніх послуг, а виступають лише інструментом реалізації соціальних програм держави й, 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 відповідна Методика, затверджена постановою Кабінету Міністрів України від 20.05.2013 № 346 [11]. Утім, у зв'язку зі зміною підходів до фінансування закладів вищої освіти, вона потребує суттєвого вдосконалення. Положення Методики про те, що інформація щодо складу витрат компонується за елементами на основі кошторисної класифікації видатків, яка не дає змоги виокремити склад прямих і непрямих витрат у розрізі окремих спеціальностей (факультетів) для багатогалузевих ЗВО, є дискусійним, оскільки не всі види витрат однаковою мірою можуть бути включені у вартість підготовки студентів за різними спеціальностями. Так, у багатогалузевих ЗВО, котрі готують бакалаврів і магістрів різного фаху (наприклад, спеціалістів із економічних, технічних, природничих спеціальностей), для кожного конкретного напрямку 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, може бути використаний лише для галузевих навчальних закладів, які готують спеціалістів одного напрямку (економістів, юристів, медиків та ін.). Окрім того, недоліком цього документа є те, що в ньому не розшифровується конкретний порядок визначення окремих елементів витрат у розрахунку на одного здобувача освітньої послуги.

По-друге, важливим питанням при встановленні вартості освітніх послуг є вибір одиниці калькулювання, тобто вимірника освітньої послуги. Зазвичай більшість навчальних закладів під час розрахунку собівартості розподіляють витрати на одного студента, що цілком виправдано. Такий підхід зумовлений кінцевою метою цього процесу, котра полягає у визначенні вартості освітньої послуги для конкретного її отримувача. Альтернативним підходом до вибору калькуляційної одиниці є навчальне навантаження за освітньою програмою, тобто один кредит ЄКТС. Вважаємо доцільним комбінований варіант вибору калькуляційних одиниць, за якого кінцева собівартість послуги, котра є базою для розрахунку вартості освітньої послуги, може бути обчислена шляхом множення собівартості кредиту на кількість кредитів, передбачених навчальним планом освітньої установи протягом навчального (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 обслугову-

ючого 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.

По-четверте, перехід до порядку визначення собівартості освітньої послуги за статтями витрат для багатогалузевих навчальних закладів, як передбачено вимогами П(С)БОДС 135 “Витрати” [12], 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 виокремлення прямих і непрямих 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 [4, с. 18].

Методика розрахунку орієнтовної вартості підготовки одного отримувача освітньої послуги має стати основою створення концепції нормативного фінансування освітніх послуг на базі формульного розподілу бюджетних коштів між окремими ЗВО. Такий підхід сприяє прозорості, об'єктивності та єдності методології цього процесу для всіх ЗВО з урахуванням специфіки навчального процесу за окремими спеціальностями й напрямками підготовки.

Розроблення методики оцінки вартості підготовки фахівця має здійснюватися відповідно до чинної законодавчо-нормативної бази (табл. 1).

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.

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 [13]. 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.

**Законодавчі акти, що регулюють визначення вартості одного фахівця
в закладах вищої освіти**

| Назва законодавчого акта | Дата прийняття та номер |
|--|--|
| Закон України “Про вищу освіту” | 01.07.2014 № 1556-VII |
| Закон України “Про освіту” | 15.09.2017 № 2145-VIII |
| Постанова Кабінету Міністрів України “Про затвердження Ліцензійних умов провадження освітньої діяльності закладів освіти” | 30.12.2015 № 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 № 1134 (із змінами від 19.04.2017 № 271) |
| Постанова Кабінету Міністрів України “Про затвердження переліку посад педагогічних і науково-педагогічних працівників” | 14.06.2000 № 963 (у редакції від 18.07.2012) |
| Постанова Кабінету Міністрів України “Про розроблення державних стандартів вищої освіти” | 07.08.1998 № 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 № 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 № 1298 |

Закінчення табл. 1

| Назва законодавчого акта | 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.

Крім того, 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 з чинною Методикою [11], заклади освіти визначають 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 відповідно до порядку, затвердженого Міністерством освіти і науки разом із Міністерством економічного розвитку і торгівлі та Міністерством фінансів України, в розрізі складових, наведених у табл. 2. Доцільність включення відповідних елементів витрат у розрахунок середньої орієнтовної вартості підготовки одного отримувача освітньої послуги обґрунтовується через оцінку наявності зв'язку окремих технологічних функцій освітнього процесу з елементами витрат на їх виконання (див. табл. 2).

Зупинимося докладніше на тих елементах витрат, які необґрунтовано завищують вартість освітньої послуги та водночас за своїм функціональним спрямуванням не впливають на технологію освітнього процесу, а мають со-

Зв'язок елементів витрат із технологічними й організаційними функціями освітнього процесу

| Склад елементів витрат | 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 | | + |
| 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.

ціальний характер. Зокрема, пропонуємо виключити зі складу витрат такі елементи:

- витрати на виплату академічної стипендії;
- витрати на соціальне забезпечення для надання державних пільг і гарантій окремим категоріям учнів, студентів;
- витрати на утримання гуртожитку з розрахунку на одного його мешканця, який є учнем, студентом, аспірантом, докторантом, слухачем та навчається за державним замовленням;
- капітальні витрати;

ФІНАНСУВАННЯ ГАЛУЗІ ОСВІТИ

– 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 спостереження за 87 ЗВО III–IV рівнів акредитації протягом 2015–2016 рр., такі витрати становлять вагому частку у структурі витрат на підготовку одного студента та посідають друге місце після витрат на оплату праці працівників, котрі забезпечують навчальний процес (табл. 3).

Так, частка зазначеного елемента витрат у 2015 р. у загальній структурі становила 31,3 % при підготовці бакалаврів і 27,6 % – магістрів, але в 2016 р. скоротилася до 28,9 та 25,4 % відповідно. Зниження частки витрат на виплату академічних стипендій більше ніж на 2 в. п. пояснюється не зменшенням абсолютного розміру фінансування на ці цілі, а підвищенням заробітної плати викладачів та інших працівників, що забезпечують навчальний процес, а отже, і її частки в загальній структурі.

Т а б л и ц я 3

Структура витрат на підготовку одного студента в закладах вищої освіти України

| Елементи витрат | Витрати на підготовку одного студента, % | | | | Відхилення структури 2016 р. від 2015 р., в. п. | |
|--|--|-------------|-------------|-------------|---|-------------|
| | 2015 | | 2016 | | Бакалаври | Магістри |
| | Бакалаври | Магістри | Бакалаври | Магістри | | |
| Оплата праці працівників, які забезпечують підготовку | 42,5 | 49,8 | 44,6 | 52,7 | +2,1 | +2,9 |
| Нарахування на оплату праці | 15,1 | 10,9 | 15,8 | 11,5 | +0,7 | +0,6 |
| Витрати на соціальне забезпечення для надання державних пільг і гарантій окремим студентам | 2,0 | 2,2 | 1,8 | 1,8 | -0,2 | -0,4 |
| Витрати на оплату комунальних послуг та енергоносіїв | 5,7 | 6,7 | 5,3 | 6,1 | -0,4 | -0,6 |
| Витрати, пов'язані з навчанням: | | | | | | |
| безпосередньо | 0,9 | 0,8 | 0,8 | 0,6 | -0,1 | -0,2 |
| опосередковано | 0,5 | 0,7 | 0,5 | 0,7 | 0 | 0 |
| Витрати на виплату академічної стипендії | 31,3 | 27,6 | 28,9 | 25,4 | -2,4 | -2,2 |
| Капітальні витрати | 0,7 | 0 | 0,7 | 0 | 0 | 0 |
| Витрати на утримання гуртожитку | 1,3 | 1,3 | 1,5 | 1,2 | +0,2 | -0,1 |
| Всього (без витрат на стипендії, інвестиції та гуртожитки) | 66,7 | 71,1 | 68,8 | 73,4 | +2,1 | +2,3 |

С к л а д е н о 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.

Головним аргументом на користь недоцільності включення витрат на виплату академічних стипендій є те, що вони за своєю сутністю безпосередньо не стосуються 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.

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 [14]. 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 студентам 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 вищих навчальних закладів”. У такому разі за кодом програмної класифікації 2201160 проводилися б видатки державного бюджету лише на фінансування безпосередньо вартості освітньої послуги.

Відповідно до Методики розрахунку орієнтовної середньої вартості підготовки одного кваліфікованого робітника, фахівця, аспіранта, докторанта, затвердженої постановою Кабінету Міністрів України від 20.05.2013 № 346, у вартість підготовки фахівців входять *витрати на соціальне забезпечення для надання державних пільг та гарантій окремим категоріям учнів, студентів, тобто соціальна стипендія* [11]. Категорії студентів, що мають право на отримання соціальних стипендій, визначено Порядком використання коштів, передбачених у державному бюджеті для виплати соціальних стипендій студентам (курсантам) вищих навчальних закладів, затвердженим постановою Кабінету Міністрів України від 28.12.2016 № 1045 [15].

Частка таких витрат у загальній структурі витрат ЗВО на підготовку одного студента (див. табл. 3) є незначною: у 2015 р. для бакалаврів вона станови-

ла 2 %, а для магістрів – 2,2 %. У 2016 р. їхня частка знизилася до 1,8 % для обох рівнів підготовки. Подібно до академічних стипендій витрати на соціальні стипендії безпосередньо не стосуються навчального процесу, виконують суто соціальну функцію та мають бути виключені із загальних елементів витрат, без котрих надання освітньої послуги не можливе.

Згідно з чинною Методикою [11], витрати на утримання гуртожитку включаються в собівартість освітніх послуг із розрахунку на одного його мешканця, який є учнем, студентом, аспірантом, докторантом, слухачем та навчається за державним замовленням, зокрема на оплату праці персоналу гуртожитку й нарахувань на оплату праці, придбання матеріалів, інвентарю, інструментів, запасних частин, медикаментів, дезінфікуючих і пральних засобів, м'якого інвентарю, меблів, виконання поточного ремонту та технічного обслуговування будівель і 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 й фізкультурної роботи відповідно до законодавства. Ліцензійні умови провадження освітньої діяльності закладів освіти передбачають забезпечення студентів гуртожитками на 70 % [16].

Необґрунтованість віднесення *витрат на утримання гуртожитків* до собівартості освітніх послуг впливає з того, що за своєю сутністю вони безпосередньо не стосуються освітнього процесу. Проживання студентів і співробітників у гуртожитках забезпечує соціальну підтримку малозабезпеченим студентам, певну зручність щодо близькості помешкання до навчального закладу, проте реально на навчальний процес не впливає. Адже студент, який проживає вдома чи в орендованій квартирі, не сплачуватиме менше за своє навчання, та й на якість останнього це не впливає. Вважаємо, що витрати на такий окремих соціальний об'єкт (утримання гуртожитку) повинні покриватися платою за проживання його мешканців, а за наявності можливостей у ЗВО надати підтримку студентам різниця між витратами на утримання гуртожитку та доходами від оплати послуг проживання може компенсуватися (за рішенням трудового колективу закладу) за рахунок спеціального фонду в разі його достатності.

Недоцільність включення такого елементу 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 елементів витрат зі складу витрат на підготовку одного студента істотно змінює їхню структуру, найвагомішу частку в якій становлять витрати на заробітну плату разом із нарахуваннями.

Структурний аналіз витрат без урахування окремих елементів, безпосередньо не пов'язаних із наданням освітніх послуг, зокрема без витрат на стипендії, на соціальне забезпечення для надання державних пільг і гарантій окремим студентам, капітальних витрат та витрат на утримання гуртожитків, наведено в табл. 4.

Як бачимо, без урахування зазначених елементів витрат частка витрат на оплату праці для підготовки бакалаврів була ще вищою та у 2015 р. дорівнювала 66, а в 2016 р. – 67 %, тобто зросла на 1 в. п. У структурі витрат на підготовку магістрів частка витрат на оплату праці була істотною та становила у 2015 р. 72,2, а в 2016 р. – 73,7 %, тобто збільшилася на 1,5 в. п. Відповідно, у структурі витрат на підготовку одного магістра частка витрат на оплату праці з нарахуваннями на соціальні заходи була ще вищою й у 2015 р. дорівнювала 87,9, а в 2016 р. – 88,0 %, тобто зросла на 3,5 в. п. Варто зауважити, що структура витрат протягом досліджуваного періоду в частині витрат на заробітну плату разом із нарахуваннями була досить стабільною: їх сумарна частка для

Т а б л и ц я 4

Структура витрат на підготовку одного студента в закладах вищої освіти України (за вирахуванням окремих статей витрат, не пов'язаних із процесом надання освітньої послуги)

| Елементи витрат | Витрати на підготовку одного студента, % | | | | Відхилення структури 2016 р. від 2015 р., в. п. | |
|--|--|--------------|--------------|--------------|---|----------|
| | 2015 | | 2016 | | Бакалаври | Магістри |
| | Бакалаври | Магістри | Бакалаври | Магістри | | |
| Оплата праці працівників, які забезпечують підготовку | 66,0 | 72,2 | 67,0 | 73,7 | +1,0 | +1,5 |
| Нарахування на оплату праці | 23,0 | 15,8 | 23,3 | 16,1 | +0,3 | +0,3 |
| Витрати на оплату комунальних послуг та енергоносіїв | 8,7 | 9,8 | 7,9 | 8,5 | -0,8 | -1,3 |
| Витрати, пов'язані з навчанням: | | | | | | |
| безпосередньо | 1,3 | 1,2 | 1,1 | 0,9 | -0,2 | -0,3 |
| опосередковано | 0,8 | 1,0 | 0,7 | 0,9 | -0,1 | -0,1 |
| Всього (без витрат на стипендії, на соціальне забезпечення для надання державних пільг і гарантій окремим студентам, капітальних витрат та витрат на утримання гуртожитків) | 100,0 | 100,0 | 100,0 | 100,0 | × | × |

С к л а д е н о 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.

бакалаврів становила у 2015 р. 79, а в 2016 р. – 80,3 %. Аналогічна тенденція простежується й щодо структури витрат при підготовці магістрів: у 2015 р. сумарна частка цих витрат сягала 88, а в 2016 р. – 89,8 %, тобто зросла на 1,8 в. п.

Виконані дослідження доводять, що найвагомішу частку становлять витрати на оплату праці персоналу ЗВО, на котрі припадає майже 90 % загальних витрат таких закладів (разом із нарахуваннями). Зазначене підтверджує необхідність зосередження уваги на механізмі регулювання, нормування та контролю витрат на оплату праці, особливо в частині витрат на оплату праці допоміжного й управлінського персоналу. Частка витрат на оплату комунальних послуг і енергоносіїв посідає друге місце у структурі витрат та дорівнювала для бакалаврів у 2015 р. 8,7, а в 2016 р. – 7,9 %, тобто зменшилася на 0,8 в. п. Подібна тенденція спостерігалася для магістрів: у 2015 р. така частка становила 9,8, а в 2016 р. – 8,5 %, тобто знизилася на 1,3 в. п. Третє місце у структурі витрат на підготовку одного студента посідають матеріальні витрати, які безпосередньо пов'язані з навчанням. До них відносять: придбання бланкової, навчально-облікової документації; виготовлення (або придбання) документів про освіту; придбання фізкультурного й спортивного інвентарю, комплектувальних виробів і деталей для ремонту всіх видів виробничого обладнання, витратних та інших матеріалів до комп'ютерної техніки й оргтехніки; придбання та виготовлення меблів; придбання витратних матеріалів, сировини, інвентарю, реактивів, хімікатів (для навчального процесу), паливно-мастильних матеріалів, лікарських засобів, виробів медичного призначення, що використовуються медичними навчальними закладами в навчальному процесі.

Частка матеріальних витрат, безпосередньо пов'язаних із навчальним процесом, при підготовці одного студента була незначною та становила для бакалаврів у 2015 р. 1,3, а в 2016 р. – 1,1 %, скоротившись на 0,2 в. п. Дещо меншою була частка цих витрат при підготовці одного студента-магістра: у 2015 р. – 1,2, а в 2016 р. – 0,9 %, тобто на 0,3 в. п. нижче. Така тенденція є негативною та свідчить про послаблення матеріальної складової в супроводженні навчального процесу. Також неістотною в загальній структурі витрат є частка інших витрат, що опосередковано пов'язані з навчанням. До таких відносять витрати на: оплату робіт (послуг) консультативного й інформаційного характеру, пов'язаних із забезпеченням освітньої діяльності; оплату послуг із розроблення нормативів, паспортів та надання дозволів на водокористування та відведення земельних ділянок, технічних умов, експертних висновків, рекомендацій тощо; оплату послуг щодо підготовки проектно-кошторисної документації для поточного ремонту, монтажу обладнання й устаткування; оплату послуг із вивезення відходів та їх утилізації й знешкодження; оплату представницьких видатків, передбачених кошторисами на проведення представницьких видатків; плату за користування залом офіційних делегацій під час зустрічей офіційних осіб; оплату послуг телефонного зв'язку, спецзв'язку, електронної пошти, інтернет-провайдерів за користування мережею Інтернет тощо. Частка цих витрат у загальній структурі витрат на підготовку одного студента дорівнювала для бакалаврів у 2015 р. 0,8, а в 2016 р. – 0,7 %.

Проведений аналіз дає підстави для висновку, що найбільший вплив на вартість підготовки одного студента мають витрати, пов'язані з оплатою праці

працівників, що забезпечують навчальний процес, та працівників, котрі його обслуговують. Чимала частка таких витрат (до 90 % разом із нарахуваннями) вказує на те, що при обґрунтуванні вартості підготовки одного студента головна увага має бути приділена вдосконаленню порядку включення цих витрат у розрахунок орієнтовної вартості освітніх послуг. Особливо це стосується витрат на оплату праці обслуговуючого, адміністративного й управлінського персоналу, які наразі не нормуються та не виправдано завищують вартість освітніх послуг.

Переваги запропонованого підходу до формування компонентів вартості освітньої послуги для бакалаврів і магістрів (виключення відповідних статей витрат) показано в табл. 5. Варто наголосити, що вилучення 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, не тільки помітно змінює структуру витрат, а й значно зменшує вартість підготовки одного студента.

Так, за даними аналізу 87 ЗВО за 2016 р. зменшення вартості підготовки одного бакалавра становить 8346,34 грн (18 506,23 – 26 852,57), або 31,1 % порівняно з вартістю, визначеною за чинною Методикою. Зниження вартості підготовки одного магістра за даними 2016 р. при використанні запропонованого підходу сягає 8677,19 грн (21 834,47 – 30 511,66), або 28,4 %. Фактично витрати скорочуються майже на третину.

Аналіз зміни абсолютного розміру витрат на підготовку одного аспіранта й докторанта наведено в табл. 6. Як бачимо, виключення перелічених елементів витрат із розрахунку вартості освітньої послуги, котра надається аспірантам і докторантам, ще помітніше змінює структуру витрат та істотно впливає на вартість освітніх послуг для їх отримувачів. Так, вартість освітньої послуги підготовки одного аспіранта за даними 2016 р. відповідно до запропонованого підходу формування елементів її вартості зменшилася з 41 676,09 до 17 693,71 грн, тобто на 23 982,4 грн, або на 57,5 %. Стосовно вартості підготовки одного докторанта слід зазначити, що застосування цього підходу ще знижує вартість підготовки одного отримувача такої послуги на 41 601,8 грн (16 601,36 – 58 203,16), або на 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 такі елементи витрат:

- витрати на оплату праці працівників, які забезпечують підготовку одного студента, в т. ч. прямі й непрямі;
- нарахування на оплату праці (на соціальні заходи);
- матеріальні витрати, в т. ч. прямі та непрямі, пов'язані з навчанням учнів, студентів, аспірантів, докторантів, слухачів;
- амортизація основних засобів;
- інші витрати, зокрема на оплату комунальних послуг і енергоносіїв у межах встановлених норм споживання.

Водночас запропонований підхід може бути застосований для обчислення вартості підготовки одного бакалавра, магістра, аспіранта, докторанта для

Таблиця 5
Порівняльний аналіз вартості підготовки одного бакалавра, магістра згідно з чинною Методикою МОН та запропонованим підходом за даними 2016 р., грн

| Елементи витрат, що включаються в розрахунок вартості одного отримувача освітньої послуги | Бакалаври | | Магістри | |
|--|----------------------------|----------------------------|----------------------------|----------------------------|
| | Відповідно до Методики МОН | За запропонованим підходом | Відповідно до Методики МОН | За запропонованим підходом |
| Оплата праці працівників, які забезпечують підготовку | 13 370,25 | 13 370,25 | 16 083,09 | 16 083,09 |
| Нарахування на оплату праці | 2 929,264 | 2 929,264 | 3 513,583 | 3 513,583 |
| Витрати на соціальне забезпечення для надання державних пільг і гарантій окремим студентам | 581,7658 | - | 546,9211 | - |
| Витрати на оплату комунальних послуг та енергоносіїв | 1 812,445 | 1 812,445 | 1 851,774 | 1 851,774 |
| 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 | 7 418,337 | - | 7 755,028 | - |
| Капітальні витрати | 2,02046 | - | 1,92903 | - |
| Витрати на утримання гуртожитку | 344,2191 | - | 373,3087 | - |
| Середня вартість підготовки одного студента | 26 852,57 | 18 506,23 | 30 511,66 | 21 834,47 |
| Зменшення вартості підготовки одного студента в разі застосування запропонованого підходу | грн | - | - | -8 677,19 |
| | % | - | -31,10 | -28,40 |

Складено 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.

Таблиця 6
Порівняльний аналіз вартості підготовки одного аспіранта, докторанта згідно з чинною Методикою МОН та запропонованим підходом за даними 2016 р., грн

| Елементи витрат, що включаються в розрахунок вартості одного отримувача освітньої послуги | Аспіранти | | Докторанти | |
|--|----------------------------|----------------------------|----------------------------|----------------------------|
| | Відповідно до Методики МОН | За запропонованим підходом | Відповідно до Методики МОН | За запропонованим підходом |
| Оплата праці працівників, які забезпечують підготовку | 12 303,02 | 12 303,02 | 11 775,22 | 11 775,22 |
| Нарахування на оплату праці | 2686,864 | 2686,864 | 2567,696 | 2567,696 |
| Витрати на соціальне забезпечення для надання державних пільг і 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 | 23 639,8 | - | 41 472,83 | - |
| Капітальні витрати | 2,249986 | - | 1,971806 | - |
| Витрати на утримання гуртожитку | 240,9657 | - | 80,32396 | - |
| Середня вартість підготовки одного аспіранта, докторанта | 41 676,09 | 17 693,71 | 58 203,16 | 16 601,36 |
| Зменшення вартості підготовки одного студента в разі застосування запропонованого підходу | грн | -23 982,4 | - | -41 601,8 |
| | % | -57,5 | - | -71,5 |

Складено 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.

галузевих і багатогалузевих ЗВО як тимчасовий, допоки його не буде запроваджено у повному обсязі у практику бухгалтерського обліку НП(С)БОДС 135 “Витрати”.

Багатогалузевим ЗВО притаманні нерівномірність прямих витрат при підготовці фахівців на різних факультетах та істотна розбіжність між частками непрямих витрат, що припадають на факультети і спеціальності. На сьогодні, коли з державного бюджету фінансуються лише витрати на оплату праці та частково оплата вартості комунальних послуг, а решта відшкодовується за рахунок коштів спеціального фонду, дія цих чинників не очевидна. До того ж відсутні норми й нормативи всіх видів витрат, окрім витрат на оплату праці науково-педагогічного персоналу. Разом із тим нормування всіх видів витрат та ведення бухгалтерського обліку відповідно до міжнародних і національних стандартів допоможе формувати вартість за статтями витрат та забезпечить їх визначення, користуючись термінологією управлінського обліку, за центрами виникнення й відповідальності. Тож досягти мети прозорості розрахунку вартості освітньої послуги можливо тільки в разі групування витрат за статтями: прямі витрати на оплату праці, прямі матеріальні витрати, інші прямі витрати, непрямі (загальновиробничі) витрати.

Підсумовуючи викладене, доходимо таких висновків:

1. Дослідження функціональних зв'язків технології освітнього процесу з витратами на реалізацію окремих функцій на основі функціонально-вартісного аналізу дало підстави обґрунтувати структуру витрат (за елементами і статтями) шляхом виключення їх окремих видів, котрі не впливають на освітній процес та виконують соціальні функції. Зокрема, запропоновано вилучити зі складу витрат низку елементів, а саме: витрати на виплату академічної стипендії; витрати на соціальне забезпечення для надання державних пілґ і гарантій окремим категоріям учнів, студентів; витрати на утримання гуртожитку з розрахунку на одного його мешканця, який є учнем, студентом, аспірантом, докторантом, слухачем та навчається за державним замовленням; капітальні витрати; соціальні гарантії, передбачені проектом Державного бюджету України на плановий рік. Перелічені витрати необхідно зберегти, але фінансувати їх за рахунок інших бюджетних програм, як уже передбачено постановою Кабінету Міністрів України від 28.12.2016 № 1045: з 1 січня 2018 р. стипендії студентів денної форми навчання державних ЗВО III–IV рівнів акредитації (наукових установ) та ЗВО I–II рівнів акредитації, які входять до їх складу без статусу окремих юридичних осіб, що належать до сфери управління МОН України, фінансуються за бюджетною програмою за КПКВК 2201190 “Виплата академічних стипендій студентам (курсантам) вищих навчальних закладів” [15].

2. Виключення зазначених елементів витрат із вартості освітньої послуги в розрахунку на одного її здобувача істотно змінює структуру витрат. При цьому частка витрат на оплату праці персоналу ЗВО разом із нарахуваннями збільшується майже до 90 % загальних витрат цих закладів як для бакалаврів, так і для магістрів. Отже, необхідно зробити акцент на механізмі регулювання, нормування та контролю витрат на оплату праці, особливо в частині контролю всіх витрат на надання освітніх послуг, у тому числі на оплату праці допоміжного (іншого) й управлінського персоналу.

3. З метою дотримання вимог НП(С)БОДС 135 “Витрати” до основних компонентів вартості освітньої послуги запропоновано відносити такі елементи витрат: оплату праці, відрахування на соціальні заходи, матеріальні витрати, амортизацію, інші витрати. Новий методичний підхід до розрахунку вартості освітньої послуги має бути покладений в основу формульного розрахунку фінансування ЗВО. Для галузевих та багатогалузевих ЗВО вартість такої послуги слід обчислювати, групуючи витрати за статтями собівартості. З цією метою слід створити належні умови, а саме запровадити в практику обліку ЗВО НП(С)БОДС 135 “Витрати” та розробити відповідні норми й нормативи витрат на надання освітніх послуг. Як тимчасовий перехідний варіант для обчислення вартості освітніх послуг доцільно застосовувати групування витрат за елементами.

Список використаних джерел

1. *Воловец Я.* Обоснование стоимости обучения в вузе. *Экономика Украины*. 2003. № 4. С. 68–71.
2. *Волосова Н., Стеблюк Н.* До питання визначення вартості освітніх послуг та формування ефективної цінової політики у державних вищих навчальних закладах. *Економічний аналіз*. 2011. Вип. 8. Ч. 1. С. 258–261.
3. *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.
4. *Левченко О. М., Ткачук О. В.* Методичні підходи до визначення вартості підготовки фахівців у ВНЗ України. *Бізнес-Інформ*. 2013. № 3. С. 16–20.
5. *Ловінська А. Г.* Визначення вартості освітніх послуг. *Фінанси України*. 2017. № 2. С. 12–26.
6. *Лопушняк Г. С.* Концептуальні підходи до визначення вартості навчання у державному вищому навчальному закладі. *Демократичне врядування*. 2009. Вип. 3. С. 11–18.
7. *Остапчук Т. П.* Проблеми обліку витрат, які формують вартість освітніх послуг в державних закладах освіти. *Вісник ЖДТУ. Сер.: економічні науки*. 2006. № 3 (37). С. 85–90.
8. *Сисюк С. В.* Особливості калькулювання платних освітніх послуг в державних навчальних закладах. *Вісник ЖДТУ. Сер.: економічні науки*. 2006. № 2 (36). С. 107–115.
9. *Тимошик В. Ю.* Формування ціни освітніх послуг вищих навчальних закладів в умовах ринкової економіки. *Сталий розвиток економіки*. 2013. № 2 (19). С. 66–69.
10. *Шашкевич О. Л.* Вартість освітніх послуг у вищих навчальних закладах: моделювання оптимальної ціни. *Світ фінансів*. 2007. Вип. 3 (12). С. 112–119.
11. Методика розрахунку орієнтовної середньої вартості підготовки одного кваліфікованого робітника, фахівця, аспіранта, докторанта : затв. постановою Кабінету Міністрів України від 20.05.2013 № 346. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/346-2013-п>.
12. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 135 “Витрати” : затв. наказом Міністерства фінансів України від 18.05.2012 № 568. URL: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/z0903-12>.
13. Про вищу освіту : закон України від 01.07.2014 № 1556-VII. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/1556-18/page>.
14. 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: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1043-2016-%D0%BF>.
15. Порядок використання коштів, передбачених у державному бюджеті для виплати соціальних стипендій студентам (курсантам) вищих навчальних закладів : затв.

постановою Кабінету Міністрів України від 28.12.2016 № 1045. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1045-2016-%D0%BF>.

16. Про затвердження Ліцензійних умов провадження освітньої діяльності закладів освіти : постанова Кабінету Міністрів України від 30.12.2015 № 1187 (зі змінами, внесеними постановою Кабінету Міністрів України від 10.05.2018 № 347). URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/1187-2015>.

References

1. Volovets, Ya. (2003). Justification of the cost of education in the higher educational establishment. *Economy of Ukraine*, 4, 68–71 [in Russian].
2. Volosova, N., Stebliuk, N. (2011). To the problem of estimation of educational services costs and of shaping efficient pricing policy at state higher educational establishments. *Economic analysis*, Vol. 8, Iss. 1, 258–261 [in Ukrainian].
3. Zaichenko, V. V., Laptieva, A. V. (2013). Methods of calculating the estimated average cost of training a skilled worker in vocational — technical schools. *Economy and the state*, 6, 39–41 [in Ukrainian].
4. Levchenko, O. M., Tkachuk, O. V. (2013). Methodical approaches to calculation of cost of educating specialists in institutes of higher education in Ukraine. *Business Inform*, 3, 16–20 [in Ukrainian].
5. Lovinska, L. H. (2017). Determining the cost of educational services. *Finance of Ukraine*, 2, 12–26 [in Ukrainian].
6. Lopushniak, H. S. (2009). Conceptual approaches to educational value fixing at the state higher educational establishment. *Democratic governance*, 3, 11–18 [in Ukrainian].
7. Ostapchuk, T. P. (2006). Problems of cost accounting, which form the cost of educational services in state educational institutions. *The Journal of Zhytomyr State Technological University. Series: Economics*, 3 (37), 85–90 [in Ukrainian].
8. Sysiuk, S. V. (2006). Peculiarities of chargeable education services calculating at the state educational institutions. *The Journal of Zhytomyr State Technological University. Series: Economics*, 2 (36), 107–115 [in Ukrainian].
9. Tymoshyk, V. Yu. (2013). Formation of the price of educational services of higher educational institutions in the conditions of a market economy. *Sustainable development of economy*, 2 (19), 66–69 [in Ukrainian].
10. Shashkevych, O. L. (2007). The cost of educational services in higher educational institutions: modeling the optimal price. *Finance world*, 3 (12), 112–119 [in Ukrainian].
11. Cabinet of Ministers of Ukraine. (2013). *Method of calculation of the approximate average cost of training one skilled worker, specialist, postgraduate student, doctoral student* (Decree No. 346, May 20). Retrieved from <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/346-2013-п> [in Ukrainian].
12. Ministry of Finance of Ukraine. (2012). *National regulation (standard) of accounting in the public sector 135 "Expenses"* (Order No. 568, May 18). Retrieved from <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/z0903-12> [in Ukrainian].
13. Verkhovna Rada of Ukraine. (2014). *About higher education* (Act No. 1556-VII, July 1). Retrieved from <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/1556-18/page> [in Ukrainian].
14. Cabinet of Ministers of Ukraine. (2016). *On approval of the Procedure for using the funds envisaged in the state budget to the Ministry of Education and Science for the payment of academic fellowships* (Decree No. 1043, December 28). Retrieved from <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1043-2016-%D0%BF> [in Ukrainian].
15. Cabinet of Ministers of Ukraine. (2016). *The procedure for using the funds provided for in the state budget for the payment of social grants to students (cadets) of higher educational institutions* (Decree No. 1045, December 28). Retrieved from <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show> [in Ukrainian].
16. Cabinet of Ministers of Ukraine. (2015). *On approval of Licensing conditions for educational activities of educational institutions* (Decree No. 1187, December 30). Retrieved from <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/1187-2015> [in Ukrainian].