

**Л. Г. Ловінська**

*доктор економічних наук, професор, заступник директора Науково-дослідного фінансового інституту ДННУ "Академія фінансового управління", Київ, Україна, lovinska@afu.kiev.ua*

### **ВИЗНАЧЕННЯ ВАРТОСТІ ОСВІТНІХ ПОСЛУГ**

**Анотація.** У статті доведено, що реформування фінансування освіти потребує комплексного підходу та має передбачати вдосконалення методології не лише розрахунку вартості освітніх послуг, а й бюджетування та обліку витрат на їх надання. У контексті цілей сталого розвитку, проголошених Генеральною Асамблеєю ООН у 2015 р., і концептуальних підходів до реформування освіти в Україні проведено критичний аналіз чинного нормативно-правового забезпечення обчислення орієнтовної середньої вартості підготовки одного фахівця, визначено його позитивні аспекти та наведено зауваження, яких слід дослухатися при його вдосконаленні. Підкреслено, що Методика розрахунку орієнтовної середньої вартості підготовки одного кваліфікованого робітника, фахівця, аспіранта, докторанта передбачає застосування економічно обґрунтованих норм і нормативів витрат, що повинне мати прогресивний вплив на обґрунтованість показників фінансування освіти та можливість використання вартості підготовки одного фахівця як базового показника в середньостроковому бюджетному плануванні; включає в розрахунок вартості вимог до підготовки фахівця певного рівня через витрати на оплату праці працівників, котрі забезпечують підготовку одного фахівця. Для вдосконалення зазначеної методики доцільно наблизити розрахунки орієнтовної середньої вартості до реальної інформаційної бази, а саме бухгалтерського обліку витрат за національними й міжнародними стандартами, та взяти до уваги особливості нормативно-правового поля діяльності бюджетних установ – бюджетного законодавства; уточнити термінологію, що використовується в розрахунку, натуральні й вартісні вимірники освітніх послуг; розробити галузеву класифікацію витрат, які належить включити до вартості послуг; уточнити підходи, щодо надання котрих встановлені державні стандарти освітніх послуг та пріоритети державного замовлення на них; обґрунтувати й визначити методи, що застосовуються в розрахунку.

**Ключові слова:** освітні послуги, фінансування освіти, орієнтовна середня вартість, методика розрахунку, заклади освіти.

**Табл. 3. Літ. 21.**

**Liudmyla Lovinska**

*Dr. Sc. (Economics), Professor, SESE "The Academy of Financial Management", Kyiv, Ukraine, lovinska@afu.kiev.ua*

### **DETERMINING THE COST OF EDUCATIONAL SERVICES**

**Abstract.** It is proved that education reforming requires a comprehensive approach and should provide not only the improvement of the methodology for calculating the cost of educational services, but also methodologies for budgeting and costs accounting of educational services. In the context of sustainable development goals defined by the UN General Assembly in 2015 and conceptual approaches to education reform in Ukraine, a critical analysis of the current regulatory framework for the calculation of the approximate average cost of training per one qualified worker is held in the article. Positive aspects of this regulatory framework are defined and, comments on its improvement are

© Ловінська Л. Г., 2017

made. It is noted that Methods for calculating the approximate average cost of training per qualified worker, specialist or postgraduate approved by the Cabinet of Ministers of Ukraine. No. 346, May 20, 2013 provides the application of economically grounded cost and norm rates that must have a progressive effect on the validity of education funding indicators and on the applicability of the cost of training per specialist as the basis for the medium-term budget planning. Also it provides a unified approach to the structure of the cost of training and the order of the calculation for all categories of students. In calculations the method considers the cost of professional training requirements of a certain level through labor costs of employees who provide training of a specialist. To improve this method it is advisable to: bring the approximate average cost calculations to the actual information base – costs accounting based on national and international standards taking into account features of regulatory framework of budgetary institutions – budget legislation; clarify the terminology used in the calculation, natural and cost parameters of educational services; develop a sectorial classification of expenses that must be included in the cost of services; clarify approaches to the provision of national standards of educational services and priorities of the state order; justify and determine the methods used in the calculation.

**Keywords:** educational services, educational funding, the estimated average cost, calculation procedure, educational institutions.

**JEL classification:** E31, T21, T22.

**Л. Г. Ловинская**

*доктор экономических наук, профессор, заместитель директора  
Научно-исследовательского финансового института  
ГУНУ “Академия финансового управления”, Киев, Украина*

### ОПРЕДЕЛЕНИЕ СТОИМОСТИ ОБРАЗОВАТЕЛЬНЫХ УСЛУГ

**Аннотация.** В статье доказано, что реформирование финансирования образования требует комплексного подхода и должно предусматривать совершенствование методологии не только расчета стоимости образовательных услуг, но и бюджетирования и учета затрат на их предоставление. В контексте целей устойчивого развития, провозглашенных Генеральной Ассамблеей ООН в 2015 г., и концептуальных подходов к реформированию образования в Украине проведен критический анализ действующего нормативно-правового обеспечения вычисления ориентировочной средней стоимости подготовки одного специалиста, определены его положительные аспекты и представлены замечания, к которым следует прислушаться при его совершенствовании. Подчеркнуто, что Методика расчета ориентировочной средней стоимости подготовки одного квалифицированного рабочего, специалиста, аспиранта, докторанта предусматривает применение экономически обоснованных норм и нормативов затрат, что должно иметь прогрессивное влияние на обоснованность показателей финансирования образования и возможность использования стоимости подготовки одного специалиста как базового показателя в среднесрочном бюджетном планировании; включает в расчет стоимости требований к подготовке специалиста определенного уровня из-за расходов на оплату труда работников, которые обеспечивают подготовку одного специалиста. Для совершенствования указанной методики целесообразно приблизить расчеты ориентировочной средней стоимости к реальной информационной базе, а именно к бухгалтерскому учету расходов по национальным и международным стандартам, и принять во внимание особенности нормативно-правового поля деятельности бюджетных учреждений – бюджетного законодательства; уточнить терминологию, которая используется в расчете, натуральные и стоимостные измерители образовательных услуг; разработать отраслевую классификацию расходов, которые над-

лежит включити в стоимость услуг; уточнить подходы, относительно предоставления которых установлены государственные стандарты образовательных услуг и приоритеты государственного заказа на них; обосновать и определить методы, применяемые в расчете.

**Ключевые слова:** образовательные услуги, финансирование образования, ориентировочная средняя стоимость, методика расчета, образовательные учреждения.

Середньостроковий план пріоритетних дій уряду до 2020 року однією з ключових цілей визначає розвиток людського капіталу. Її досягнення передбачається через реформування охорони здоров'я, освіти, соціальної підтримки, культури, розвитку молоді та спорту [1]. Тож сфера освіти (надання освітніх послуг) потребує пильної уваги науковців та практиків із позиції встановлення та обґрунтування завдань та шляхів проведення реформ. Слід зауважити, що такий підхід збігається з тенденціями у глобалізованому світі. Так, однією з цілей сталого розвитку, визначених у рамках 70-ї сесії Генеральної Асамблеї ООН на саміті в Нью-Йорку у вересні 2015 р. світовими лідерами, є забезпечення всеохоплюючої, якісної освіти, заохочення навчання протягом усього життя для всіх (*Ensure inclusive and quality education for all and promote lifelong learning*) [2].

Фінансове забезпечення реформ у всіх сферах, у тому числі в освіті, має ключове значення. Ресурс, необхідний на здійснення тих чи інших заходів, можна визначити тільки на підставі науково обґрунтованих розрахунків. Мета статті – аналіз методичного підходу до розрахунку вартості освітніх послуг як основи визначення фінансування освіти й, відповідно, реформ у цій сфері та надання рекомендацій щодо його вдосконалення.

В Україні робота над реформуванням освіти розпочалася ще в 2014 р. Так, у жовтні того року Міністерством освіти і науки України оприлюднено проєкт Концепції розвитку освіти України на період 2015–2025 рр. Після громадського обговорення протягом листопада 2014 р. – лютого 2015 р. доопрацьовану Концепцію було покладено в основу проєкту Дорожньої карти освітніх реформ (*дали* – Дорожня карта) [3]. Як зазначено в преамбулі цього проєкту, дорожня карта – результат напрацювань експертної групи та дискусій із ширшим експертним загалом, є матрицею освітніх реформ, що доводить до певного ступеня деталізації заходи, необхідні для запровадження реформ, встановлює часові рамки. Кожний пункт дорожньої карти, за словами її авторів, потребує докладнішої експертної та громадської дискусії, ретельних розрахунків, оцінки ризиків, залучення ширшого кола профільних спеціалістів, з'ясування громадської думки [3, с. 3]. Цей документ є спільним поглядом експертного середовища на розвиток освіти в Україні, тому в нашій статті він розглядається як певна ідеологія реформ, що проводяться або плануються.

Дорожня карта складається з чотирьох розділів:

1. Структура освіти.
2. Зміст освіти.
3. Кадри, професійний розвиток, умови праці.
4. Управління і фінансування.

Перших три розділи викладають сутність самої реформи та підходи до її реалізації. Четвертий розділ містить низку заходів, метою реалізації котрих є реорганізація системи управління, фінансування й менеджменту освіти шляхом децентралізації, дерегуляції, запровадження принципів субсидіарності, а також інституційної, академічної та фінансової автономії навчальних закладів, дотримання принципу відповідальності навчальних закладів за результати освітньої й виховної діяльності [3, с. 57]. При цьому заходи передбачають реформування системи органів управління освітою загалом і навчальним закладом зокрема, введення громадсько-державного управління в системі освіти та електронного урядування, забезпечення автономії й самоуправління навчальних закладів, створення та запровадження системи сертифікації менеджерів освіти.

Очевидно, що роботу зі здійснення заходів дорожньої карти мають виконувати фахівці різного профілю. Але для того, щоб досягнення поставленої мети стало реалістичним, в опрацюванні кожної її позиції обов'язково повинні брати участь економісти й фінансисти, які мають визначити необхідний ресурс фінансування та джерело його залучення. Тож підрозділ “Фінансування” четвертого розділу дорожньої карти відіграє ключову роль у забезпеченні успіху всієї реформи. На першому місці серед заходів, окреслених у цьому підрозділі, – дослідження щодо обґрунтування вартості освітньої послуги на кожному рівні освіти, оновлення методики обрахунку вартості здобуття кожного рівня освіти, розроблення проекту Методики обрахунку вартості освітньої послуги на кожному рівні освіти з огляду на необхідність забезпечення вимог освітніх стандартів [3, с. 70, 71].

Історично склалося, що основним джерелом фінансування освіти в Україні є кошти державного й місцевих бюджетів. У системі бюджетних пріоритетів фінансуванню освіти відведено одну з провідних позицій, що підтверджують дані табл. 1, де наведено основні відносні фінансові й економічні показники, котрі характеризують видатки на освіту в Україні протягом 2011–2015 рр. [4–6]. Якщо порівнювати частку державних видатків в нашій державі та інших країнах світу (табл. 2) [4–7], стає очевидним, що її рівень не є низьким. Однак загальна картина не дає відповіді на питання про доцільність і ефективність використання бюджетних коштів у освітній сфері, відповідність державних витрат якості освіти. Крім того, в розвинутих країнах світу велику частку у структурі фінансування вищої освіти становлять приватні джерела.

В умовах бюджетного дефіциту розрахунки для обґрунтування бюджетного фінансування освіти в Україні набувають особливого значення. Тож вихідним пунктом удосконалення механізму фінансування освіти в дорожній карті слушно визнано створення методичного забезпечення обчислення вартості здобуття кожного рівня освіти. Саме від того, скільки коштує навчання одного студента або підготовка одного аспіранта чи докторанта, а також від їх чисельності залежить обсяг необхідного фінансування та струк-

Таблиця 1. Основні відносні фінансові й економічні показники видатків на освіту в Україні за 2011–2015 рр., %

Показник	2011	2012	2013	2014	2015
Частка видатків на освіту у структурі видатків Зведеного бюджету України	20,7	20,6	20,9	19,1	16,8
Частка видатків на освіту у структурі видатків Державного бюджету України	8,2	7,6	7,7	6,7	5,2
Частка видатків на освіту у структурі видатків місцевих бюджетів	32,5	31,7	33,8	31,7	30,0
Частка видатків зведеного бюджету на освіту у ВВП	6,6	7,2	7,3	6,3	5,8
Частка видатків державного бюджету на освіту у ВВП	25,6	28,0	27,7	27,1	29,1
Частка капітальних видатків зведеного бюджету на освіту у структурі капітальних видатків в Україні	1,3	1,3	1,1	1,2	2,1

*Примітка.* Дані з 2014 р. наведені без урахування тимчасово окупованої території АР Крим, м. Севастополя та частини зони проведення антитерористичної операції.

Складено за: Економічна статистика / Держ. служба статистики України. URL: <http://www.ukrstat.gov.ua/>; Бюджет України 2015: стат. зб. / М-во 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); Бюджет України 2013: стат. зб. / М-во фінансів України. URL: <http://www.minfin.gov.ua/uploads/redactor/files/55c8a7f1923c3.zip>.

тура його джерел, а отже, й визначення політики розвитку освіти в Україні й ролі в цьому процесі держави.

Слід наголосити, що сьогодні є нормативний механізм обчислення вартості підготовки фахівців, який регламентується Методикою розрахунку орієнтовної середньої вартості підготовки одного кваліфікованого робітника, фахівця, аспіранта, докторанта, затвердженою постановою Кабінету Міністрів України від 20.05.2013 № 346 (*далі* – Методика МОН) [8]. У ході її критичного аналізу зроблено низку висновків.

Перевагами Методики МОН є:

- **Перебачення застосування орієнтовної середньої вартості підготовки в плануванні витрат за державним замовленням одного фахівця з урахуванням мінімальних економічно обґрунтованих витрат для їх підготовки на плановий рік та два бюджетних періоди, що настають за плановим роком.** Це вказує, по-перше, на застосування в розрахунку економічно обґрунтованих норм і нормативів витрат, що повинне мати прогресивний вплив на обґрунтованість показників фінансування освіти; по-друге, можливість використання вартості підготовки одного фахівця як базового показника в середньостроковому бюджетному плануванні.

- **Уніфікований підхід до структури витрат на навчання та порядку їх розрахунку для всіх категорій тих, хто навчається.** При цьому застосовується так званий поелементний (кошторисний) критерій класифікації витрат на надання освітніх послуг. Усього зазначено 11 позицій. Витрати непрямого характеру об'єднані в групи (наприклад, безпосередньо пов'язані з навчанням та опосередковано пов'язані з ним) із переліком їх складових у кожній групі.

Таблиця 2. Відносні показники фінансування освіти в країнах світу у 2013 р., %

Країна	Частка витрат на освіту у структурі сукупних державних витрат	Частка сукупних державних витрат у ВВП	Частка державних витрат на освіту у ВВП
Австралія	13,8	34,5	4,7
Австрія	9,9	50,9	5,0
Бельгія	10,4	55,6	5,8
Бразилія	16,1	34,4	5,5
Великобританія	12,1	45,4	5,5
Данія	12,8	56,5	7,2
Естонія	11,7	38,3	4,5
Ізраїль	11,5	41,5	4,8
Ірландія	13,2	39,5	5,2
Ісландія	13,5	44,2	6,0
Іспанія	8,2	45,1	3,7
Італія	7,3	21,1	3,7
Канада	12,4	37,2	4,6
Корея	12,8	31,8	4,1
Латвія	11,1	36,9	4,1
Литва	11,3	35,3	4,0
Мексика	17,3	26,2	4,5
Нідерланди	11,3	46,4	5,2
Німеччина	9,5	44,5	4,2
Нова Зеландія	18,4	31,1	5,7
Норвегія	13,0	55,9	7,3
Польща	10,3	42,4	4,4
Португалія	9,6	49,9	4,8
Словаччина	8,7	41,0	3,6
Словенія	7,5	60,3	4,5
США	12,2	39,6	4,8
Угорщина	6,8	49,4	3,3
Фінляндія	10,5	57,5	6,0
Франція	8,4	57,0	4,8
Чехія	8,0	42,6	3,4
Чилі	15,4	24,0	3,7
Швейцарія	14,9	32,3	4,8
Швеція	11,2	52,4	5,9
Японія	8,1	42,7	3,5
<b>Україна:</b>			
за державним бюджетом	7,7	27,7	27,7
за зведеним бюджетом	20,9	34,8	7,3

Складено за: Економічна статистика / Держ. служба статистики України. URL: <http://www.ukrstat.gov.ua/>; Бюджет України 2015: стат. зб. / М-во 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); Бюджет України 2013: стат. зб. / М-во фінансів України. URL: <http://www.minfin.gov.ua/uploads/redactor/files/55c8a7f1923c3.zip>; 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>.

- **Включення в розрахунок 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 вищих навчальних закладів I–II рівнів акредитації); оплата праці за посадовими окладами (ставками заробітної плати) відповідно до затверджених у встановленому порядку нормативів чисельності студентів, аспірантів, докторантів, слухачів на одну штатну посаду науково-педагогічного працівника (для науково-педагогічних працівників вищих навчальних закладів III–IV рівнів акредитації); оплата праці згідно з типовими штатними нормативами (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 залежно від рівня освіти.

Водночас є суттєві зауваження до Методики МОН, такі як:

- **Вона не дає пояснення, як визначити мінімальні економічно обґрунтовані витрати для підготовки фахівців.**

У дорожній карті підкреслено, що розрахунок вартості здобуття освіти має бути проведений відповідно до вимог освітніх стандартів. Тож визначення мінімальних економічно обґрунтованих витрат (власне нормування) повинне базуватися на стандартах.

Згідно із Законом України “Про вищу освіту” (далі – Закон), у цій галузі існує два види стандартів: освітньої діяльності та вищої освіти [9]. Ст. 9 Закону визначає стандарт освітньої діяльності як сукупність мінімальних вимог до кадрового, навчально-методичного, матеріально-технічного та інформаційного забезпечення освітнього процесу вищого навчального закладу й наукової установи. Відповідно до ст. 10 Закону, стандарт вищої освіти – це сукупність вимог до змісту та результатів освітньої діяльності вищих навчальних закладів і наукових установ за кожним рівнем вищої освіти в межах кожної спеціальності.

Вочевидь, нормування витрат у розрахунку вартості здобуття освіти має спиратися на обидва види стандартів. Стандарт вищої освіти (підкреслимо, в площині розрахунку її вартості) є основою для визначення кадрового забезпечення навчального процесу, а отже, підґрунтям для нормування витрат на оплату праці. Водночас стандарт освітньої діяльності встановлює повний перелік витрат для розрахунку вартості освіти та критерії для їх нормування.

Як уже наголошувалося, Методика МОН концептуально визнає такий підхід тому, що у складі витрат, наведеному в ній, передбачена диференціація останніх на оплату праці різних категорій працівників і включені інші витрати – не лише безпосередньо пов’язані з навчальним процесом, а й спрямовані на його організацію та забезпечення. Однак Методику МОН розроблено й затверджено до прийняття Закону. Тож її категоріальний апа-

рат і методичні прийоми не враховують стандартизацію освіти та освітньої діяльності як регламентуючий чинник розрахунку вартості. При цьому варто зауважити, що на сьогодні процес нормування витрат на освіту законодавчо ще не забезпечений.

Стандарти вищої освіти, згідно з визначенням, – це вимоги до змісту й результатів освітньої діяльності, що в переважній більшості містять якісні критерії та лише один кількісний показник – кредит Європейської кредитної трансферно-накопичувальної системи (ЄКТС), котрий використовується для вимірювання обсягу навчального навантаження здобувача вищої освіти.

Підхід до стандартизації освітньої діяльності як визначення сукупності мінімальних вимог щодо кадрового й організаційного забезпечення навчального процесу реалізовано в підзаконному акті “Ліцензійні умови провадження освітньої діяльності закладів освіти” [10]. У цьому документі прописано якісні та кількісні критерії забезпечення достатніх умов для надання освіти. Проте механізм застосування цих показників у економічних і фінансових розрахунках не визначений у нормативно-правовому полі та, як показало вивчення наукових джерел, не є об’єктом сучасних досліджень.

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

При визначенні такого механізму потрібно зважати на те, що освітню діяльність можуть провадити навчальні заклади як із державною, так і з недержавною формою власності. Обидві групи повинні отримати від держави ліцензію, тому що виконують суспільно необхідну діяльність, регламентовану певними стандартами. Вони мають однакові умови ліцензування, але різні джерела фінансування.

Специфічність діяльності державних закладів освіти як суб’єктів господарювання пов’язана з тим, що вони належать до державного сектору національної економіки та провадять освітню діяльність на безоплатній основі. Зазвичай фінансування такої діяльності здійснюється за рахунок коштів державного й місцевих бюджетів. Водночас вони можуть надавати платні послуги та отримувати певні доходи від цього.

Керівництво зі статистики державних фінансів 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” [11]. При цьому суб’єкт державного сектору в будь-якому разі провадить свою операційну діяльність у ринковому середовищі, навіть якщо не надає платні послуги. Для провадження своєї діяльності він, вступаючи в ринкові відносини, споживає продукцію й послуги суб’єктів різних інституційних секторів економіки. Отже, специфіка економічних механізмів державного сектору полягає



в тому, що вони формуються під впливом одночасно ринкових і неринкових чинників.

Така дуалістична природа господарського процесу державного навчального закладу, а також участь у провадженні освітньої діяльності недержавних закладів зумовлює потребу в застосуванні єдиних підходів до визначення вартості освіти як результату праці, що може продаватися або фінансуватися з державного й місцевих бюджетів. Важливим аргументом на користь цієї думки є те, що якість освіти, здобутої на платній і безоплатній основі, має бути однаковою, що й вимагають стандарти відповідно до Закону.

Згідно із сучасним трактуванням, діяльність суб'єкта державного сектору розглядається як надання послуг суспільству чи його членам, про що свідчить наведене визначення державного сектору. Тож тлумачення освітньої діяльності як надання освітніх послуг буде цілком логічним та дасть змогу узгодити підходи до нормування витрат і встановлення вартості освіти, що надається закладами, котрі належать до різних інституційних секторів економіки.

Термін “освітні послуги” вживається в нормативно-правових актах у сфері освіти, зокрема в законах України “Про вищу освіту”, “Про освіту”, “Про дошкільну освіту”, “Про позашкільну освіту”, “Про професійно-технічну освіту” [9; 12–15]. Утім, у жодному з них немає визначення поняття “освітня послуга”.

Слово “послуга” тлумачиться як дія, вчинок, що дає користь, допомогу іншому; або як діяльність підприємств, організацій і окремих осіб, виконувана для задоволення потреб, обслуговування. У юридичній літературі терміном “послуга” позначається трудова корисна діяльність людини (групи людей), результати котрої мають корисний ефект, що задовольняє суспільну потребу та виступає у формі діяльності [16, с. 235; 17, с. 167].

Хоча в сучасній економіці роль і значення послуг істотно зросли, економічною та юридичною науками не вироблено загальноприйнятого поняття. Триває дискусія щодо їх сутності, місця в нормативному регулюванні, економічній і господарсько-правовій доктрині, досі відсутнє єдине розуміння поняття “послуга”, сформувався різні концепції щодо її сутності [18; 19].

Важливість застосування наукового підходу до трактування сутності послуги при визначенні освітньої послуги пов'язана з необхідністю з'ясування ознак її змісту, що можуть бути включені у визначення економіко-правової категорії, а надалі використані в законотворчій роботі.

Вважаємо за доцільне покласти в основу визначення освітньої послуги концепцію, за якою “сутність послуги виводиться через сукупність (нерозривну єдність) діяльності та її результату... За цією концепцією послуга розглядається як сукупність діяльності та результату, оскільки результату передуює діяльність, що не має матеріального втілення і складає разом з ним невідлиме ціле. Сутність послуги розкривається через єдність процесу та результату праці (тобто поняття послуги в цілому)” [19]. Таке розуміння сутності послуги дасть змогу врахувати у визначенні освітньої послуги вимоги Закону щодо стандартизації освітньої діяльності (визначення сутності послуги через діяльність – процес) і освіти (визначення послуги як результату діяльності).

- Структура витрат, котрі згідно з Методикою МОН слід включати в орієнтовну середню вартість, за окремими позиціями є **економічно необґрунтованою** 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 й 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 останніх відповідно до фактичного обсягу наданих послуг. Як уже зазначалося, застосовується так званий кошторисний підхід, котрий передбачає групування витрат за їх однорідними видами, без урахування цілі їх здійснення.

- 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 ВНЗ [20], що зменшує релевантність (корисність для прийняття управлінських рішень) кінцевого результату розрахунку.

Щоб побачити, як на показник орієнтовної середньої вартості підготовки фахівців впливає групування витрат у кошторисному чи постатейному розрізі, використання для розрахунку даних реального бухгалтерського обліку, фахівці ДННУ “Академія фінансового управління” (далі – Академія) здійснили розрахунок за Методикою МОН і відповідно до проекту Методичних рекомендацій до Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 135 “Витрати” [21], розробленого в Академії. З цієї метою було використано інформаційну базу 2015 р. одного з вищих навчальних закладів Запорізької області (табл. 3). При цьому вартість підготовки одного здобувача вищої освіти у 2015 р. за Методикою МОН позначено в таблиці як спостереження 1, а за методикою, розробленою в Академії, орієнтованою на застосування методологічних засад бухгалтерського обліку, – спостереження 2. Порівняння показників за двома спостереженнями засвідчило їх високу варіативність, що вказує на відмінність методологічних підходів, покладених у основу обох методик. Окрім того, за оцінками експертів **спостереження 2 показало, що вартість освітніх послуг є вищою, ніж у результаті спостереження 1.**

Проведені розрахунки й дослідження дають підстави для висновку, що для вдосконалення Методики МОН доцільно:

По-перше, 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, зокре-

**Таблиця 3. Середньорічна вартість підготовки одного здобувача за Методикою МОН, та методикою, запропонованою ДНУ “Академія фінансового управління” за даними ХХХ університету в 2015 р. за спеціальністю “Фінанси, банківська справа та страхування”**

Освітньо-кваліфікаційний рівень	Методика розрахунку	Кількість студентів, осіб			Середньорічна вартість підготовки одного студента, грн		
		усього	за державним замовленням	за кошти фізичних осіб	усього	за державним замовленням	за кошти фізичних осіб
Бакалавр (денної форми навчання)	Спостереження 1	229	49	180	13 808,60	22 796,48 13 331,30	11 361,84
	Спостереження 2	206	47	159	11 712,80	11 712,80	11 712,80
Магістр, спеціаліст (денної форми навчання)	Спостереження 1	41	10	31	16 041,30	25 676,59 17 177,47	12 933,14
	Спостереження 2	22	6	16	19 195,40	19 195,40	19 195,40

*Примітки:* 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.

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

*Складено* автором.

ма НП(С)БОДС 135 “Витрати”, та врахувати особливості нормативно-правового поля діяльності бюджетних установ – бюджетного законодавства.

По-друге, уточнити термінологію, що використовується в розрахунку, зокрема визначення поняття “освітня послуга”, натуральних і вартісних вимірників таких послуг, об’єкта витрат на їх надання, калькуляційної одиниці цих послуг, та окреслити необхідні передумови вживання такої термінології, розробити галузеву класифікацію витрат, котрі слід включити у вартість послуг.

По-третє, уточнити підходи, щодо надання яких встановлені державні стандарти освітніх послуг і визначені пріоритети державного замовлення на них.

По-четверте, обґрунтувати й визначити методи, що застосовуються в розрахунку (на нашу думку, обчислення орієнтовної середньої вартості підготовки за державним замовленням має здійснюватися за витратним методом у поєднанні з експертним методом із виміром витрат часу на надання однієї освітньої послуги).

Ключовим у реформуванні фінансування освіти й науки є комплексний підхід до здійснення перетворень, а саме обґрунтування і планування заходів реформ та їх результату. В цьому контексті доцільно передбачити ре-

формування методології не тільки розрахунку вартості освітніх послуг, а й бюджетування та обліку витрат на їх надання. Так, оптимізація витрат на освітні послуги передбачає науково обґрунтований перегляд їхньої структури, розроблення сучасної методології калькулювання планової та фактичної собівартості, налагодження первинного обліку для забезпечення подальшого аналізу ефективності витрат.

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

Реалістична та ефективна з позицій фінансового управління методика розрахунку середньої вартості повинна відповідати, з одного боку, засадам формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати та її розкриття у фінансовій звітності суб’єкта державного сектору, а з другого – бути орієнтованою на ПЦМ. Цінність цього методу полягає в тому, що він є інструментом для раціонального розподілу бюджетних коштів за різними напрямками та допомагає встановити чіткі пріоритети в межах наявних фіскальних обмежень, а також отримати зворотну інформацію про ступінь задоволення послугами, наданими за рахунок бюджетних коштів. Саме ПЦМ забезпечує взаємозв’язок ресурсів і результатів. Тому показник орієнтовної середньої вартості має “вписуватися” в логічний зв’язок показників витрат та результатів за ПЦМ.

Підсумовуючи викладене, доходимо таких висновків. Чинна Методика розрахунку орієнтовної середньої вартості потребує вдосконалення на методологічній базі обліку витрат у освітніх закладах на основі міжнародних і національних стандартів та ПЦМ. Такий підхід є визначальним фактором ефективності витрачання фінансових ресурсів для досягнення мети діяльності. В умовах нестабільного бюджетного фінансування зростає потреба в проведенні аналізу витрат і порівнянні показників надання окремих освітніх 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 сприятимуть організації надання якісних послуг із мінімальними витратами.

Крім того, для реалізації зазначеного потрібно законодавчо визначити поняття “освітня послуга”, науково обґрунтувати та закріпити в підзаконних актах натуральні й вартісні вимірники освітніх послуг, об’єкт витрат на їх надання та калькуляційну одиницю таких послуг, галузеву класифікацію витрат, котрі слід включити у вартість послуг, та розробити систему їх відповідного оперативного обліку.

### Список використаних джерел

1. Середньостроковий план пріоритетних дій уряду до 2020 року. URL: [http://www.kmu.gov.ua/control/uk/publish/printable\\_article?art\\_id=24962969](http://www.kmu.gov.ua/control/uk/publish/printable_article?art_id=24962969).
2. Sustainable development goals. Goal 4: Ensure inclusive and quality education for all and promote lifelong learning / United Nations. URL: <http://www.un.org/sustainabledevelopment/education>.
3. Дорожня карта освітньої реформи (2015–2025) / М-во освіти і науки України. URL: <http://mon.gov.ua/content/Діяльність/Зв'язки%20з%20громадськістю/Громадське%20обговорення/08-road-map-sk-end.pdf>.
4. Економічна статистика / Держ. служба статистики України. URL: <http://www.ukrstat.gov.ua/>.
5. Бюджет України 2015: стат. зб. / М-во 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).
6. Бюджет України 2013: стат. зб. / М-во фінансів України. URL: <http://www.minfin.gov.ua/uploads/redactor/files/55c8a7f1923c3.zip>.
7. Education at a Glance 2016. OECD Indicators. URL: <http://www.oecd-ilibrary.org/docserver/download/9616041e.pdf?expires=1479380945&id=id&accname=guest&checksum=B264D3113BC5B0DA751300F4F20E6005>.
8. 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>.
9. Про вищу освіту: закон України від 01.07.2014 № 1556-VII. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/1556-18>.
10. Ліцензійні умови провадження освітньої діяльності закладів освіти: постанова Кабінету Міністрів України від 30.12.2015 № 118. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1187-2015-п>.
11. Government Finance Statistics Manual 2001 / International Monetary Fund. URL: <http://www.imf.org/external/pubs/ft/gfs/manual/pdf/ch1.pdf>.
12. Про освіту: закон України від 23.05.1991 № 1060-XII. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/1060-12>.
13. Про дошкільну освіту: закон України від 11.07.2001 № 2628-III. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2628-14>.
14. Про позашкільну освіту: закон України від 22.06.2000 № 1841-III. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1841-14>.
15. Про професійно-технічну освіту: закон України від 10.02.1998 № 103/98-ВР. URL: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/103/98-вр>.
16. Резнікова В. В. Послуга як правова категорія та ознака посередницьких договорів. *Університетські наукові записки*. 2007. № 4 (24). С. 234–240. URL: <http://www.univer.km.ua/>.
17. Федорченко Н. В. До питання про предмет договору про надання послуг. *Держава і право*. Сер.: Юридичні і політичні науки. 2016. Вип. 66. С. 165–173.
18. Резнікова В. В. Послуга та суміжні правові категорії. *Господарське право і процес*. URL: <http://vuzlib.com/content/view/2505/27>.

19. Рєзнікова В. В. Сутність категорії “послуга”: аналіз існуючих концепцій. *Український юридичний портал: наукові статті*. URL: <http://radnuk.info/statti/230-tsuv-pravo/14859---lr---.html>.

20. 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: постанова Кабінету Міністрів України від 17.08.2002 № 1134 (зі змінами і доповненнями). URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1134-2002-п>.

21. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 135 “Витрати”: затв. наказом Міністерства фінансів України від 18.05.2012 № 568. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0903-12>.

### References

1. Seredn'ostrokovy`j plan pry`ory`tetny`kh dij`uryadu do 2020 roku [Medium priority government action plan by 2020]. Retrieved from [http://www.kmu.gov.ua/control/uk/publish/printable\\_article?art\\_id=24962969](http://www.kmu.gov.ua/control/uk/publish/printable_article?art_id=24962969) [in Ukrainian].

2. United Nations. (n. d.). *Sustainable development goals. Goal 4: Ensure inclusive and quality education for all and promote lifelong learning*. Retrieved from <http://www.un.org/sustainabledevelopment/education>.

3. Ministry of Education and Science of Ukraine (n. d.). *Dorozhnyia karta osvitynoi reformy` (2015–2025)* [Roadmap for Education Reform (2015-2025)]. Retrieved from <http://mon.gov.ua/content/Діяльність/Зв'язки%20з%20громадськістю/Громадське%20обговорення/08-road-map-sk-end.pdf> [in Ukrainian].

4. State Statistics Service of Ukraine. (n. d.). *Ekonomichna staty`sty`ka* [Economic statistics]. Retrieved from <http://www.ukrstat.gov.ua> [in Ukrainian].

5. Ministry of Finance of Ukraine. (2016). *Byudzhet Ukrainy` 2015: staty`sty`chny`j zbirny`k* [Budget of Ukraine 2015. Statistical publication]. Retrieved from [http://www.minfin.gov.ua/uploads/redactor/files/Budget of Ukraine 2015 \(with cover\).pdf](http://www.minfin.gov.ua/uploads/redactor/files/Budget of Ukraine 2015 (with cover).pdf) [in Ukrainian].

6. Ministry of Finance of Ukraine. (2014). *Byudzhet Ukrainy` 2013: staty`sty`chny`j zbirny`k* [Budget of Ukraine 2013. Statistical publication]. Retrieved from [www.minfin.gov.ua/uploads/redactor/files/55c8a7f1923c3.zip](http://www.minfin.gov.ua/uploads/redactor/files/55c8a7f1923c3.zip) [in Ukrainian].

7. OECD. (2016, September 15). *Education at a Glance 2016. OECD Indicators*. Retrieved from <http://www.oecd-ilibrary.org/docserver/download/9616041e.pdf?expires=1479380945&id=id&accname=guest&checksum=B264D3113BCCB0DA751300F4F20E6005>.

8. Cabinet of Ministers of Ukraine. (2013). *Metody`ka rozrakhunku oriyentovnoyi seredn'oyi vartosti pidhotovky` odnogo kvalifikovanoho robitny`ka, fakhivcya, aspiranta, doktoranta* [Methods of calculating the estimated average cost of training a skilled worker, professional, postgraduate, doctoral] (Decree No. 346, May 20). Retrieved from <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/346-2013-п/print1443615883223739> [in Ukrainian].

9. Verkhovna Rada of Ukraine. (2014). *Pro vy`shhu osvitu* [About higher education] (Law No. 1556-VII, July 1). Retrieved from <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/1556-18> [in Ukrainian].

10. Cabinet of Ministers of Ukraine. (2015). *Licenzijni umovy` provadzhennya osvitynoi diyal`nosti zakladiv osvity`* [Licensing conditions for educational activities of educational institutions] (Decree No. 1187, December 30). Retrieved from <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1187-2015-п/print1483960089630467> [in Ukrainian].

11. International Monetary Fund. (n. d.). *Government Finance Statistics Manual 2001*. Retrieved from <http://www.imf.org/external/pubs/ft/gfs/manual/pdf/ch1.pdf>.

12. Verkhovna Rada of Ukraine. (1991). *Pro osvitu* [About education] (Law No. 1060-XII, May 23). Retrieved from <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/1060-12> [in Ukrainian].

13. Verkhovna Rada of Ukraine. (2001). *Pro doshkil'nu osvitu* [About preschool education] (Law No. 2628-III, July 11). Retrieved from <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2628-14> [in Ukrainian].

14. Verkhovna Rada of Ukraine. (2000). *Pro pozashkil'nu osvitu* [About out-of-school education] (Law No. 1841-III, June 22). Retrieved from <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1841-14> [in Ukrainian].

15. Verkhovna Rada of Ukraine. (1998). *Pro profesijno-tekhnichnu osvitu* [About vocational education] (Law No. 103/98-ВР, February 10). Retrieved from <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/103/98-ВР> [in Ukrainian].

16. Ryeznikova, V. V. (2007). Posluha yak pravova katehoriya ta oznaka poseredny'c'ky'kh dohovoriv [Service as a legal category and a sign of intermediary agreements]. *Universy'tets'ki naukovi zapysky* [University scientific notes], 4 (24), 234-240 [in Ukrainian].

17. Fedorchenko, N. V. (2016). Do py'tannya pro predmet dohovoru pro nadannya posluh [On the subject of the contract for services]. *Derzhava i pravo* [State and law], 66, 165–173 [in Ukrainian].

18. Ryeznikova, V. V. (n. d.). Sutnist' katehoriyi "posluha": Analiz isnyuyuchy'kh koncepcij [The essence of the category "service": Analysis of existing concepts]. *Ukrayins'ky'j yury'dy'chny'j portal Radny'k* [Ukrainian legal portal Adviser]. Retrieved from <http://radnuk.info/statti/230-tsuv-pravo/14859---lr---.html> [in Ukrainian].

19. Ryeznikova, V. V. (n. d.). *Posluha ta sumizhni pravovi katehoriyi. Hospodars'ke pravo i proces* [Legal service and related categories. Commercial law and process]. Retrieved from <http://vuzlib.com/content/view/2505/27>.

20. Cabinet of Ministers of Ukraine. (2002). *Pro zatverdzhennya normaty'viv chy'sel'nosti studentiv (kursantiv), aspirantiv (ad'yunktiv), doktorantiv, zdobuvachiv naukovoho stupenya kandy'data nauk, slukhachiv, interniv, klinichny'kh ordy'natoriv na odnu shtatnu posadu naukovopedahohichnoho pracivny'ka u vy'shny'kh navchal'ny'kh zakladakh III i IV rivnya akredytatsiyi ta vy'shny'kh navchal'ny'kh zakladakh pislyady'plomnoyi osvity' derzhavnoyi formy' vlasnosti* [On approval of the number of students (cadets), postgraduate (adjunct), doctoral candidates, candidate of sciences degree, students, interns, medical residents on a full-time post of scientific and teaching staff at higher education level III and IV accreditation and higher education postgraduate educational institutions of state ownership] (Decree No. 1134, August 17). Retrieved from <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1134-2002-п> [in Ukrainian].

21. Ministry of Finance of Ukraine. (2012). *Nacional'ne polozhennya (standart) bukhhalters'koho obliku v derzhavnomu sektori 135 "Vy'traty"* [The national accounting standard in the public sector 135 "Expenses"] (Order No. 568, May 18). Retrieved from <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0903-12> [in Ukrainian].