

УДК 657

Коритник Л. П.ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0002-7241-9324>

кандидат економічних наук, старший науковий співробітник відділу бюджетних видатків соціальної сфери та економічного розвитку НДФІ ДННУ "Академія фінансового управління", Київ, Україна, korytnykl@ukr.net

СТРУКТУРА ПРЯМИХ І НЕПРЯМИХ (ЗАГАЛЬНОВИРОБНИЧИХ) ВИТРАТ ЗАКЛАДІВ ВИЩОЇ ОСВІТИ

Анотація. Розглянуто структуру прямих і непрямих (загальновиробничих) витрат закладів вищої освіти (ЗВО), що формують собівартість освітньої послуги. Запропоновано вдосконалити понятійний апарат шляхом визначення термінів, відсутніх у законодавстві, таких як "прямі витрати" та "непрямі (загальновиробничі) витрати". Систематизовано й узагальнено елементи витрат із урахуванням специфіки діяльності ЗВО. Наведено класифікацію статей калькулювання виробничої собівартості освітніх послуг для всіх елементів витрат та встановлено склад витрат кожної такої статті. Проведено порівняння елементів витрат із кодами економічної класифікації видатків і рахунками бухгалтерського обліку ЗВО. На думку автора, запропоновані структура і склад витрат та порядок їх відображення в собівартості освітніх послуг забезпечать оптимізацію витрат ЗВО й раціональність видатків державного бюджету на освітні послуги.

Ключові слова: заклади вищої освіти, прямі витрати, непрямі (загальновиробничі) витрати, елементи витрат, стаття калькулювання, собівартість освітніх послуг.

Табл. 3. Літ. 13.

Liliya KorytnykORCID ID: <https://orcid.org/0000-0002-7241-9324>

Ph. D. (Economics), SESE "The Academy of Financial Management", Kyiv, Ukraine, korytnykl@ukr.net

STRUCTURE OF DIRECT AND INDIRECT (GENERAL PRODUCTION) EXPENSES OF INSTITUTIONS OF HIGHER EDUCATION

Abstract. The article deals with the structure of direct and indirect (general production) expenses of institutions of higher education, forming the cost of educational services. The proposed improvement of the conceptual apparatus through the definition of terms absent in the legislation - "direct expenses" and "indirect (general production) expenses". The elements of expenses are systematized and summarized taking into account the specifics of the activity of institutions of higher education. The classification of articles for the calculation of the production cost of educational services for all elements of expenses is given and the composition of expenses of each article of calculation is determined. Comparison of cost elements with the codes of economic classification of expenditures and accounting of higher education institutions has been made. In order to unify approaches to the formation of elements of expenses and articles of calculation of the production cost of educational services, ensuring the efficiency of information management and the possibility of combining it with the codes of economic classification and accounting accounts used by higher education institutions, the proposed classification of the articles of calculation is as follows: remuneration; deductions for social events; purchase of items, materials, equipment and inventory; payment for services of outsiders; business trip expenses; payment of utilities; amortization; other expenses. Determining the cost of educational services with the help of the proposed details of direct and indirect expenses and distinguishing items of calculation will enable higher education institutions to optimize the cost of educational activities and

© Коритник Л. П., 2018

scientifically justify the price of educational services in order to successfully compete in the domestic and world educational markets.

Key words: direct expenses, indirect (general production) expenses, expenses element, article of calculation, cost of educational services.

JEL classification: H83, M41.

Корытник Л. П.

кандидат экономических наук, старший научный сотрудник отдела бюджетных расходов социальной сферы и экономического развития НИФИ ГУНУ "Академия финансового управления", Киев, Украина

СТРУКТУРА ПРЯМЫХ И НЕПРЯМЫХ (ОБЩЕПРОИЗВОДСТВЕННЫХ) РАСХОДОВ ВЫСШИХ УЧЕБНЫХ ЗАВЕДЕНИЙ

Аннотация. Рассмотрена структура прямых и непрямых (общепроизводственных) расходов высших учебных заведений, которые формируют себестоимость образовательной услуги. Предложено усовершенствовать понятийный аппарат путем определения терминов, отсутствующих в законодательстве, таких как "прямые расходы" и "непрямые (общепроизводственные) расходы". Систематизированы и обобщены элементы затрат с учетом специфики деятельности вузов. Представлена классификация статей калькуляции производственной себестоимости образовательных услуг для всех элементов затрат и установлен состав расходов каждой такой статьи. Проведено сопоставление элементов затрат с кодами экономической классификации расходов и счетами бухгалтерского учета вузов. По мнению автора, предложенные структура и состав расходов, а также порядок их отображения в себестоимости образовательных услуг обеспечат оптимизацию затрат вузов и рациональность расходов государственного бюджета на образовательные услуги.

Ключевые слова: высшие учебные заведения, прямые расходы, непрямые (общепроизводственные) расходы, элементы затрат, статья калькуляции, себестоимость образовательных услуг.

Інформація про склад витрат закладів вищої освіти (ЗВО), які формують вартість освітніх послуг, є визначальною для прийняття управлінських рішень у сфері раціональної системи управління не лише витратами такого закладу, а й видатками державного бюджету загалом. Наявність достовірних даних про вартість освітніх послуг уможливає оцінювання й прогнозування результативності та ефективності освітньої діяльності, а отже, якісніше управління нею й розвитком ЗВО, прозорий і об'єктивний розподіл бюджетних коштів на їх фінансування. Проте методика визначення вартості, а також економічно обґрунтовані методичні рекомендації з планування, обліку та калькулювання собівартості освітніх послуг, що надаються ЗВО за конкретною спеціальністю й формою навчання, відсутні, що обумовлює актуальність цього дослідження.

Метою статті є розподіл витрат ЗВО на прямі й непрямі (загальновиробничі) відповідно до норм чинного законодавства, а завданнями – визначення структури таких витрат, що формують собівартість освітньої послуги; класифікація статей калькулювання виробничої собівартості освітніх послуг для всіх елементів витрат і встановлення складу витрат кожної з цих статей.

Проблемам обліку витрат, які формують вартість освітніх послуг у державних закладах освіти, особливостям калькулювання платних освітніх послуг, аспектам регулювання державних видатків на послуги вищої освіти присвячено праці небагатьох українських учених. Так, серед останніх досліджень окресленого напрямку слід назвати публікації таких авторів, як О. М. Левченко, А. Г. Ловінська, Т. П. Остапчук, А. З. Підгорний, С. В. Свірко, С. В. Сисюк, Н. І. Сушко [1–7]. Не применшуючи важливості їхнього доробку та цінності отриманих результатів, варто зауважити, що проблеми накопичення інформації про розподіл витрат ЗВО на прямі й непрямі (загальновиробничі) витрати та визначення їхньої структури, класифікацію статей калькулювання виробничої собівартості освітніх послуг для всіх елементів витрат і встановлення складу витрат кожної з цих статей залишаються нерозв'язаними.

Одним із найважливіших питань формування та розрахунку собівартості є її нормативне регулювання. Відповідно до НП(С)БОДС 135 “Витрати” [8], собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг) складається з виробничої собівартості продукції (робіт, послуг), яка була реалізована протягом звітного періоду, нерозподілених постійних загальновиробничих витрат і наднормативних виробничих витрат.

Виробнича собівартість продукції (робіт, послуг) включає:

- прямі матеріальні витрати;
- прямі витрати на оплату праці;
- інші прямі витрати;
- змінні загальновиробничі та постійні розподілені загальновиробничі витрати.

У НП(С)БОДС 135 не наведено визначення, склад і структуру наднормативних виробничих витрат. Офіційні роз'яснення з цього питання містяться в Листі Міністерства фінансів України від 15.04.2005 № 31-04220-20-17/6687, де зазначено, що “наднормативними виробничими витратами вважається витрачання (використання) ресурсів на виробництво понад норми, нормативи, розцінки тощо, затверджені уповноваженим органом. Наднормативні витрати включаються до собівартості, якщо такі витрати не пов'язані з нестачами, псуванням, нетехнологічним використанням та порушенням правил зберігання, за рішенням уповноваженої особи (керівника) підприємства” [9]. Проте цитований лист стосується трактування наднормативних виробничих витрат, котрі передбачені П(С)БО 16 “Витрати”, що не регулює ведення бухгалтерського обліку бюджетними установами. Крім того, в умовах чіткої регламентації кошторисом установи планування та обліку витрат ЗВО про жодні наднормативні виробничі витрати йтися не може. Тому при формуванні складових собівартості реалізованої освітньої послуги зазначена категорія не має місця.

Витрати, які входять у собівартість освітньої послуги, групуються за видами витрат (елементи, статті); категоріями учасників освітнього процесу (студент, аспірант, докторант) і формами їх навчання; спеціальностями; календарними періодами, впродовж котрих витрати включаються в собівартість освітньої послуги (місяць, квартал, рік); місцем виникнення витрат (відділ,

сектор, лабораторія, факультет, інститут та інші підрозділи закладу вищої освіти).

НП(С)БОДС 135 “Витрати” визначає такі елементи витрат, що присутні в обмінних операціях: 1) оплата праці; 2) відрахування на соціальні заходи; 3) матеріальні витрати (використання предметів, матеріалів, обладнання, інвентарю, медикаментів і перев’язувальних матеріалів, продуктів харчування тощо); 4) амортизація; 5) фінансові витрати (витрати суб’єкта державного сектору, пов’язані із запозиченнями згідно із законодавством, а саме: проценти за користування кредитами, премія, дисконт за цінними паперами, витрати на обслуговування боргу тощо); 6) інші витрати за обмінними операціями (курсові різниці, витрати, пов’язані з реалізацією активів, уцінка активів, втрати від зниження корисності активів та ін.) [8]. З огляду на зазначене, вартість освітньої послуги формується за такими елементами витрат, як оплата праці, відрахування на соціальні заходи, матеріальні витрати, амортизація, інші витрати.

Перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) відповідно до норм законодавства повинні встановлюватися ЗВО за погодженням із міністерствами, іншими центральними органами виконавчої влади в межах компетенції залежно від їхніх галузевих особливостей. Однак з часу введення в дію НП(С)БОДС 135 і дотепер перелік та склад таких статей відсутні, що зумовлює потребу в подальших наукових дослідженнях.

Між класифікацією витрат за економічними елементами й за статтями калькулювання собівартості є певний взаємозв’язок: вони характеризують ті самі витрати закладу вищої освіти за складом (елементами) та цільовим призначенням (статтями калькулювання). З метою уніфікації підходів до формування елементів витрат і статей калькулювання виробничої собівартості освітніх послуг, забезпечення ефективного управління інформацією та можливості поєднання її з кодами економічної класифікації й рахунками бухгалтерського обліку, що застосовуються ЗВО, доцільно запропонувати таку класифікацію статей калькулювання (табл. 1) [10–13]:

- оплата праці (входять витрати на оплату праці, що здійснюються в процесі основної діяльності ЗВО);
- відрахування на соціальні заходи (включаються витрати на відрахування на соціальні заходи, що нараховуються на заробітну плату в процесі основної діяльності ЗВО);
- придбання предметів, матеріалів, обладнання та інвентарю (відносяться витрати, які проводяться закладом вищої освіти в ході основної діяльності та на виконання програм, зокрема на придбання предметів, матеріалів, обладнання, інвентарю, крім капітальних витрат, тощо);
- оплата послуг сторонніх організацій (входять витрати на оплату послуг сторонніх організацій, що залучаються ЗВО для виконання обов’язкових робіт, які не можуть бути проведені працівниками навчальних закладів та повинні бути здійснені кваліфікованими фахівцями сторонніх організацій);

Порівняння елементів витрат із кодами економічної класифікації видатків і рахунками бухгалтерського обліку

Елементи витрат	Стаття калькулювання виробничої собівартості	КЕКВ	Рахунки витрат бухгалтерського обліку
Оплата праці	Оплата праці	2111 "Заробітна плата"	8011 (8111) Витрати на оплату праці
Відрахування на соціальні заходи	Відрахування на соціальні заходи	2120 "Нарахування на оплату праці"	8012 (8112) Відрахування на соціальні заходи
Матеріальні витрати	Придбання предметів, матеріалів, обладнання та інвентарю	2210 "Предмети, матеріали, обладнання та інвентар"	8013 (8113) Матеріальні витрати
	Оплата послуг сторонніх організацій	2240 "Оплата послуг (крім комунальних)"	
	Оплата комунальних послуг	2270 "Оплата комунальних послуг та енергоносіїв"	
Амортизація	Амортизація	2210 "Предмети, матеріали, обладнання та інвентар" / 3000 "Капітальні видатки"	8014 (8114) Амортизація
Інші витрати	Інші витрати	2800 "Інші поточні видатки"	8115 Інші витрати 8511 Витрати за необмінними операціями
	Витрати на відрядження	2250 "Видатки на відрядження"	8411 Інші витрати за обмінними операціями

С к л а д е н о за: Про затвердження Інструкції щодо застосування економічної класифікації видатків бюджету та Інструкції щодо застосування класифікації кредитування бюджету : наказ Міністерства фінансів України від 12.03.2012 № 333. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0456-12>; Порядок застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі : затв. наказом Міністерства фінансів України від 29.12.2015 № 1219. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0085-16>; Методичні рекомендації зі співставлення субрахунків бухгалтерського обліку та перенесення залишків : затв. наказом Міністерства фінансів України від 21.12.2016 № 1127. URL: https://ips.ligazakon.net/document/view/mf16093?an=5&ed=2016_12_21; Щодо використання в роботі [рекомендацій зі співставлення субрахунків бухгалтерського обліку доходів та витрат з кодами бюджетної класифікації] : лист Міністерства фінансів України від 30.12.2016 № 31-11420-06-5/37851. URL: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/MF16097.html.

- витрати на відрядження (включаються витрати на відрядження учасників освітнього процесу, що передбачено навчальними планами, контрактами й потребами ЗВО);
- оплата комунальних послуг (відносяться витрати на оплату спожитих комунальних послуг);
- амортизація (входить сума нарахованої амортизації основних засобів, нематеріальних активів та інших необоротних матеріальних активів);

- інші витрати (включаються витрати закладу вищої освіти в процесі основної діяльності, котрі не належать до попередніх статей калькулювання).

За способом віднесення на собівартість освітніх послуг витрати поділяються на прямі й непрямі (загальновиробничі). Проте НП(С)БОДС 135 не дає визначення вказаних понять. Пропонуємо таке трактування вказаних витрат: прямими є витрати, які можна безпосередньо (прямо) віднести на собівартість освітніх послуг, оскільки вони прямо пов'язані з навчальним процесом і можуть бути безпосередньо віднесені до об'єкта витрат; непрямими (загально-виробничими) – витрати, пов'язані з управлінням закладом вищої освіти та забезпеченням його функціонування, що можуть бути віднесені до вартості освітньої послуги із застосуванням коефіцієнта розподілу.

Прямі матеріальні витрати охоплюють прямі витрати за статтею калькулювання виробничої собівартості “Придбання предметів, матеріалів, обладнання та інвентарю” елементу витрат “Матеріальні витрати” (КЕКВ 2210). У такі витрати включається вартість сировини й основних матеріалів, інвентарю, інструментів та іншого придбання, що утворюють основу вартості освітньої послуги й котрі можуть бути безпосередньо віднесені до об'єкта витрат (студента, аспіранта, докторанта), а саме: придбання витратних матеріалів (паперу, канцелярських товарів тощо) для видання методичних матеріалів, виготовлення залікових і екзаменаційних бланків, друку договорів та документації з особового складу та ін.; закупівля бланкової й навчально-облікової документації (журнали успішності та відвідування занять, залікові книжки, студентські квитки тощо); виготовлення/ придбання документів про освіту (диплomu, атестату, додатків та ін.); придбання фізкультурного й спортивного інвентарю; закупівля комплектувальних виробів і деталей для ремонту всіх видів виробничого обладнання, витратних та інших матеріалів до комп'ютерної техніки й оргтехніки, що використовується в навчальному процесі; придбання витратних матеріалів, сировини, інвентаря, реактивів, хімікатів, біопрепаратів, насіння, добрив тощо (для лабораторних досліджень (випробувань) і навчального процесу); закупівля паливно-мастильних матеріалів та запасних частин до транспортних засобів (для спеціальностей, де обов'язковою є навчальна автомобільна практика); придбання лікарських засобів, виробів медичного призначення, які використовуються медичними навчальними закладами в навчальному процесі.

Прямі витрати на оплату праці включають прямі витрати за статтею калькулювання виробничої собівартості “Оплата праці” елементу витрат “Оплата праці” (КЕКВ 2111). До таких витрат відносять витрати на виплату основної й додаткової заробітної плати, обчислені згідно із системами оплати праці, прийнятими в закладі вищої освіти відповідно до чинного законодавства, включаючи будь-які види грошових і матеріальних виплат та доплат науково-педагогічним і педагогічним працівникам закладу, котрі перебувають у штаті або працюють на умовах погодинної оплати праці та які безпосередньо залучені до надання освітньої послуги й здійснюють основні види навчальних занять (читають лекції, проводять лабораторні, практичні, семінар-

ські, індивідуальні заняття, консультації тощо), – професорам, доцентам, старшим викладачам, викладачам, асистентам, викладачам-стажистам. До прямих витрат на оплату праці також входить оплата роботи опонентів, зовнішніх рецензентів і керівників практики від підприємства.

Прямі витрати на оплату праці працівників, які залучені до надання освітньої послуги, враховують розміри посадових окладів, ставок заробітної плати (в т. ч. погодинної оплати), доплати, надбавки та інші виплати обов'язкового характеру, визначені відповідними нормативно-правовими актами. Крім того, враховується оплата праці працівників, котрі не перебувають у штаті навчального закладу, але залучені до надання освітніх послуг. Оплата їхньої праці здійснюється на підставі трудових договорів і договорів цивільно-правового характеру за тими самими умовами та розмірами оплати праці, за якими й відповідних штатних працівників.

Інші прямі витрати. До таких належать витрати за статтями калькулювання виробничої собівартості, що можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат, а саме:

– відрахування на соціальні заходи (п. 5 ст. 8 Закону України “Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування” – 22 % фонду оплати праці (ФОП) прямих витрат на оплату праці) – стаття калькулювання виробничої собівартості “Відрахування на соціальні заходи” елементу витрат “Відрахування на соціальні заходи” (КЕКВ 2120);

– відрахування грошових коштів профспілковим організаціям на культурно-масову й фізкультурну роботу (ст. 44 Закону України “Про професійні спілки, їх права та гарантії діяльності” – щонайменше 0,3 % ФОП) – стаття калькулювання виробничої собівартості “Інші витрати” елементу витрат “Інші поточні видатки” (КЕКВ 2800);

– амортизація основних засобів та інших необоротних матеріальних активів, які безпосередньо використовуються в освітньому процесі (навчальні корпуси, комп'ютерна й оргтехніка, меблі, виробничо-лабораторне устаткування тощо) – стаття калькулювання виробничої собівартості “Амортизація” елементу витрат “Амортизація” (КЕКВ 2210/3000);

– витрати на оплату послуг сторонніх організацій – стаття калькулювання виробничої собівартості “Оплата послуг сторонніх організацій” елементу витрат “Матеріальні витрати” (КЕКВ 2240): а) оплата послуг з ремонту, технічного обслуговування техніки та обладнання, адміністрування програмного забезпечення, що використовується для навчальних занять; б) оплата банківських послуг щодо зарахування на карткові рахунки заробітної плати науково-педагогічних і педагогічних працівників, котрі безпосередньо залучені до освітнього процесу; в) оплата послуг з організації конференцій, нарад, семінарів для студентів та викладачів, що передбачено навчальною програмою;

– витрати на проходження всіх видів практики згідно з навчальним планом відповідного напрямку, службові відрядження та стажування, пов'язані з наданням освітніх послуг – стаття калькулювання виробничої собівартості “Витрати на відрядження” елементу витрат “Інші витрати” (КЕКВ 2250).

У загальному вигляді структуру прямих витрат наведено в табл. 2.

Т а б л и ц я 2

Склад прямих витрат для калькулювання собівартості освітніх послуг

Вид витрат	Вид прямих витрат	Елемент витрат	Стаття калькулювання	КЕКВ	Склад витрат для калькулювання собівартості освітніх послуг
Прямі витрати на оплату праці	Прямі витрати на оплату праці	Оплата праці	Оплата праці	2111	Основна й додаткова заробітна плата, включаючи будь-які види грошових і матеріальних виплат та доплат науково-педагогічним і педагогічним працівникам закладу вищої освіти, котрі перебувають у штаті або працюють на умовах погодинної оплати праці та безпосередньо залучені до надання освітньої послуги і здійснюють основні види навчальних занять
	Прямі матеріальні витрати	Матеріальні витрати	Придбання предметів, матеріалів, обладнання та інвентарю	2210	Сировина та основні матеріали, інвентар, інструменти; витратні матеріали (папір, канцелярські товари тощо) для видання методичних матеріалів, виготовлення записок і екзаменаційних бланків, друку договорів та документації з особового складу; витратні матеріали до комп'ютерної й оргтехніки; канцелярські товари, бланкова та навчальна документація; виготовлення/придбання документів про освіту; придбання фізкультурного і спортивного інвентарю; паливно-мастильні матеріали; виробни медичного призначення; хімікати, реактиви тощо
Прямі витрати	Відрахування на соціальні заходи	Відрахування на соціальні заходи	Відрахування на соціальні заходи	2120	Відрахування на соціальні заходи щодо прямих витрат на оплату праці
		Матеріальні витрати	Оплата послуг сторонніх організацій	2240	Послуги сторонніх організацій, роботи яких пов'язані з наданням освітньої послуги
	Інші витрати	Інші витрати	Витрати на відрядження	2250	Витрати на проходження всіх видів практики згідно з навчальним планом відповідного напрямку, службові відрядження, пов'язані з наданням освітніх послуг
		Інші витрати	Інші поточні видатки	2800	Відрахування грошових коштів профспілковим організаціям на культурно-масову та фізкультурну роботу
Амортизація	Амортизація	Амортизація	Амортизація	2210	Амортизація інших необоротних матеріальних активів, які безпосередньо використовуються в освітньому процесі
			3000	Амортизація основних засобів, що безпосередньо застосовуються в освітньому процесі	

Складено автором.

Непрямі (загальновиробничі витрати):

1. Витрати заробітної плати на організацію, управління та обслуговування освітнього процесу (заробітна плата з відрахуваннями на соціальні потреби) – стаття калькулювання виробничої собівартості “Оплата праці” елементу витрат “Оплата праці” (КЕКВ 2111) та стаття калькулювання виробничої собівартості “Відрахування на соціальні заходи” елементу витрат “Відрахування на соціальні заходи” (КЕКВ 2120):

1.1. Науково-педагогічних працівників:

- керівник (ректор, президент, начальник, директор);
- заступник керівника (проректор, віце-президент, заступник начальника, заступник директора, заступник завідувача), діяльність якого безпосередньо пов’язана з освітнім або науковим процесом;
- директор (начальник) інституту, його заступники;
- декан (начальник) факультету, його заступники;
- завідувач (начальник) кафедри;
- завідувач аспірантури, докторантури (для аспірантів і докторантів).

1.2. Інших працівників закладу вищої освіти та його структурних підрозділів (інститути, факультети, кафедри, відділи, сектори, лабораторії, дільниці тощо):

- спеціалісти (керівники служб, відділів та центрів, завідувач господарством, економіст, бухгалтер, юрист, провідні фахівці відділів, лаборант, інспектор, технік та інженер у лабораторії, диспетчер, адміністратор системи та ін.);
- бібліотекарі;
- робітники (прибиральник, столяр, двірник, гардеробник, охоронник, електромонтер, слюсар, сантехнік, маляр, столяр та ін.).

2. Належать витрати за статтями калькулювання виробничої собівартості “Придбання предметів, матеріалів, обладнання та інвентарю”, “Оплата послуг сторонніх організацій” і “Оплата комунальних послуг” елементу витрат “Матеріальні витрати”:

2.1. До складу статті калькулювання виробничої собівартості “Придбання предметів, матеріалів, обладнання та інвентарю” елементу витрат “Матеріальні витрати” (КЕКВ 2210) входить:

- придбання канцелярського, креслярського, письмового приладдя, паперу, бланків, конвертів, марок для відправки службової кореспонденції;
- придбання або передплата періодичних, довідкових, інформаційних видань, у т. ч. електронних, придбання та виготовлення підручників і книг;
- придбання матеріалів, будівельних матеріалів, обладнання, інвентарю та інструментів для господарської діяльності;
- придбання комплектувальних виробів і деталей для ремонту всіх видів загальновиробничого обладнання;
- придбання витратних та інших матеріалів до комп’ютерної техніки й оргтехніки загальновиробничого призначення;
- придбання паливно-мастильних матеріалів, талонів, смарт-карт та запчастин до транспортних засобів;

- придбання та виготовлення меблів (столів, стільців, шаф, тумбочок тощо), жалюзі, ролетів, металевих ґрат, віконних і дверних блоків тощо для загальновиробничих потреб;
- придбання комп'ютерної техніки, оргтехніки та малоцінних швидкозношуваних предметів для загальновиробничих потреб;
- витрати на придбання обладнання й утримання загороджень для машин, їхніх рухомих частин, люків, отворів, сигналізацій, захисних та інших пристроїв некапітального характеру, що забезпечують техніку безпеки;
- витрати на забезпечення працівників спеціальним одягом, взуттям, обмундируванням, форменим одягом і спеціальним харчуванням у випадках, передбачених законодавством.

2.2. До складу статті калькулювання виробничої собівартості “Оплата послуг сторонніх організацій” елементу витрат “Матеріальні витрати” (КЕКВ 2240) належать:

2.2.1. Витрати на утримання, експлуатацію та ремонт, страхування, операційну оренду основних засобів, інших необоротних активів загальновиробничого призначення:

- оплата послуг з поточного ремонту й технічного обслуговування транспортних засобів, обладнання, техніки, механізмів, локальної мережі, систем пожежогасіння, охоронної сигналізації, систем вентиляції, ескалаторів, ліфтів, сміттєпроводів, видатки на технічне обслуговування та утримання в належному стані систем вуличного освітлення, внутрішніх і зовнішніх мереж тепло-, водо-, електро-, газопостачання та водовідведення, підготовку до опалювального сезону теплових господарств;
- оплата поточного ремонту доріг, будівель, приміщень тощо;
- оплата послуг з перевірки й експертизи засобів обліку (приладів, лічильників, медичного обладнання тощо) та послуг з експертизи зразків продукції;
- оплата послуг з установлення лічильників води, природного газу, теплової енергії; підключення газових котлів та плит;
- оплата послуг із страхування власних та орендованих приміщень, транспортних засобів і авіаційної техніки (в т. ч. спеціального призначення), обладнання та іншого майна, медичного страхування, цивільно-правової відповідальності власників транспортних засобів;
- оплата транспортних послуг, проведення експертної оцінки транспортних засобів, реєстрації транспортних засобів, технічного огляду транспортного засобу;
- плата за оренду приміщень (у т. ч. гаражів, складів) для як довгострокового, так і короткострокового користування, транспортних засобів усіх видів (у т. ч. автомобілів, літаків), обладнання, контейнерів; плата за оренду місця для прокладення кабелю тощо; орендна плата за земельні ділянки, надані в тимчасове користування на умовах оренди власниками цих ділянок, плата орендаря за користування земельною ділянкою, на якій розташоване орендоване приміщення.

2.2.2. Витрати на обслуговування освітнього процесу:

- оплата послуг з технічного обслуговування обладнання та адміністрування програмного забезпечення;

- витрати на оплату робіт (послуг) консультаційного й інформаційного характеру, пов'язаних із забезпеченням освітньої діяльності (юридичних, інформаційно-обчислювальних, консультативних і консалтингових послуг, з обробки інформації, за палітурні роботи тощо);
- оплата послуг з розроблення нормативів, паспортів та надання дозволів на водокористування; надання дозволів на відведення земельних ділянок; виготовлення технічної документації на земельні ділянки; технічних умов; експертних висновків, рекомендацій тощо; оплата послуг з розроблення проектно-кошторисної документації для поточного ремонту, монтажу обладнання й устаткування;
- оплата послуг із вивезення відходів та їх утилізації і знешкодження, в т. ч. біовідходів, твердих побутових відходів, відходів із вмістом дорогоцінних металів або шкідливих речовин;
- оплата представницьких видатків, передбачених кошторисами на проведення представницьких видатків; плата за користування залом офіційних делегацій під час зустрічей (проводів) офіційних осіб;
- оплата послуг телефонного (місцевого, міжміського, міжнародного) зв'язку, спецзв'язку, факсимільного зв'язку, супутникового зв'язку, електронної пошти, плата за користування каналами зв'язку; оплата послуг з установлення телефонів, абонентних телеграфних апаратів, телефаксів;
- плата за послуги інтернет-провайдерів за користування мережею Інтернет;
- витрати на дотримання правил техніки безпеки праці, санітарно-гігієнічних та інших спеціальних вимог, передбачених правилами технічної експлуатації, нагляду й контролю за діяльністю організації у встановленому законодавством порядку.

2.3. До складу статті калькулювання виробничої собівартості “Оплата комунальних послуг” елементу витрат “Матеріальні витрати” (КЕКВ 2270) входять витрати на оплату теплопостачання, електроенергії (освітлення), водопостачання, водовідведення, природного газу, інших енергоносіїв та інших послуг на утримання загальнопромислових приміщень.

3. Амортизація основних засобів, нематеріальних активів та інших необоротних малоцінних активів загальнопромислового призначення – стаття калькулювання виробничої собівартості “Амортизація” елементу витрат “Амортизація” (КЕКВ 2210 “Предмети, матеріали, обладнання та інвентар” / 3000 “Капітальні видатки”).

4. До елементу “Інші витрати” належать:

4.1. Витрати на відрядження працівників закладу вищої освіти (видатки на оплату проїзду, добових, вартості проживання під час відряджень; видатки на відрядження працівників закладу на семінари, конференції, наради, з'їзди наукового характеру, поїздки з науковою метою) – стаття калькулювання виробничої собівартості “Витрати на відрядження” (КЕКВ 2250).

4.2. Інші витрати – стаття калькулювання виробничої собівартості “Інші витрати” елементу “Інші поточні видатки” (КЕКВ 2800) включає:

- відрахування грошових коштів профспілковим організаціям на культурно-масову й фізкультурну роботу щодо заробітної плати загальнопромислового персоналу (ст. 44 Закону України “Про професійні спілки, їх права та гарантії діяльності”);

Т а б л и ц я 3

Склад непрямих (загальновиробничих) витрат для калькулювання собівартості освітніх послуг

Елементи витрат	Стаття калькулювання	КЕКВ	Склад витрат для калькулювання собівартості освітніх послуг
Оплата праці	Оплата праці	2111	Основна й додаткова заробітна плата, включаючи будь-які види грошових і матеріальних виплат персоналу, залученого до організації, управління та обслуговування освітнього процесу: а) науково-педагогічних працівників: керівник, заступник керівника, заступник директора, заступник завідувача, діяльність якого безпосередньо пов'язана з освітнім або науковим процесом; директор (начальник) інституту, декан (начальник) факультету, завідувач (начальник) кафедри та їхні заступники; завідувач аспірантури, докторантури (для аспірантів і докторантів); б) інших працівників: спеціалісти, бібліотекарі, робітники
Відрахування на соціальні заходи	Відрахування на соціальні заходи	2120	Відрахування на соціальні заходи щодо персоналу, залученого до організації, управління та обслуговування освітнього процесу
Матеріальні витрати	Придбання предметів, матеріалів, обладнання та інвентарю	2210	Матеріали, обладнання, інвентар та інструменти; комплектувальні вироби й деталі; витратні та інші матеріали до комп'ютерної техніки й оргтехніки; придбання та виготовлення меблів; придбання комп'ютерної техніки, оргтехніки й малоцінних швидкозношуваних предметів для загальновиробничих потреб; забезпечення працівників спеціальним одягом, взуттям, обмундируванням, форменим одягом тощо
	Оплата послуг сторонніх організацій	2240	Послуги з поточного ремонту та технічного обслуговування будівель, приміщень, транспортних засобів, обладнання, техніки, механізмів, мереж тощо; повірка й експертиза приладів і засобів; послуги страхування; транспортні послуги; оренда приміщень; послуги з технічного обслуговування обладнання та адміністрування програмного забезпечення; послуги консультативного й інформаційного характеру; розроблення нормативів, надання дозволів, висновків, рекомендацій тощо; вивезення відходів та їх утилізація і знешкодження; послуги зв'язку й інтернет-провайдерів тощо; послуги з отримання права техніки безпеки праці, санітарно-гігієнічних та інших спеціальних вимог
	Оплата комунальних послуг	2271	Послуги теплостачання
		2272	Послуги з водопостачання та водовідведення

Закінчення табл. 3

Елементи витрат	Стаття калькулювання	КЕКВ	Склад витрат для калькулювання собівартості освітніх послуг
Матеріальні витрати	Оплата комунальних послуг	2273	Плата за електроенергію (в т. ч. за освітлення вулиць), включаючи оплату послуг з її транспортування
		2274	Плата за природний газ, включаючи оплату послуг з розподілу природного газу, зберігання, постачання та транспортування; оплата скрапленого (балонного) газу
		2275	Оплата інших енергоносіїв
Амортизація	Амортизація	2210	Амортизація інших необоротних малоцінних активів загальновиrobничого призначення
		3000	Амортизація основних засобів і нематеріальних активів загальновиrobничого призначення
Інші витрати	Інші поточні видатки	2250	Оплата проїзду, добових, вартості проживання під час відряджень; видатки на відрядження працівників закладу на семінари, конференції, наради, з'їзди наукового характеру, поїздки з науковою метою
		2800	Відрахування грошових коштів профспілковим організаціям на культурно-масову та фізкультурну роботу щодо заробітної плати загальновиrobничого персоналу Придбання патенту та плата за продовження строку дії патенту, плата за отримання ліцензій і акредитацію відповідно до законодавства

Складено автором.

- придбання патенту та плату за продовження строку дії патенту (п. 11 ст. 12 Закону України “Про охорону прав на винаходи і корисні моделі”);
- плату за отримання ліцензій (п. 2 Постанови Кабінету Міністрів України “Про ліцензування освітніх послуг” від 29.08.2003 № 1380);
- плату за акредитацію відповідно до законодавства (п. 20 Постанови Кабінету Міністрів України “Про затвердження Положення про акредитацію вищих навчальних закладів і спеціальностей у вищих навчальних закладах та вищих професійних училищах” від 09.08.2001 № 978);
- нестачі і втрати через псування матеріальних цінностей (КЕКВ 2210).

За результатами проведеного дослідження узагальнено інформацію щодо структури непрямих (загальновиробничих) витрат із метою калькулювання собівартості освітніх послуг (табл. 3).

Важливим аспектом обліку й калькулювання собівартості освітньої послуги є те, що планом рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі для відображення загальновиробничих витрат не передбачено окремих субрахунків, тому облік наведених вище видатків ведеться на субрахунках за сутністю витрат. Окрім того, планом рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі й типовою кореспонденцією рахунків не передбачено рахунок для відображення собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг), і ця проблема потребує окремого дослідження.

Підсумовуючи викладене, доходимо висновку, що визначення собівартості освітніх послуг за допомогою запропонованої деталізації прямих і непрямих витрат та виокремлення статей калькулювання дасть можливість закладам вищої освіти оптимізувати витрати на освітню діяльність і науково обґрунтовувати ціну на освітні послуги з метою ефективного розподілу бюджетних коштів для фінансування діяльності закладів освіти.

Список використаних джерел

1. Левченко О. М., Качук О. В. Методичні підходи до визначення вартості підготовки фахівців у ВНЗ України. *Бізнес-Інформ*. 2013. № 3. С. 16–20.
2. Ловінська А. Г. Визначення вартості освітніх послуг. *Фінанси України*. 2017. № 2. С. 12–26.
3. 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.
4. Проблеми управління фінансами вищих навчальних закладів : монографія / за заг. ред. А. З. Підгорного. Одеса : ФОП Гуляєва В. М., 2017. 152 с.
5. Свірко С. В. Ціноутворення як елемент підсистеми управлінського обліку бюджетних установ. *Вчені записки*. 2017. № 17. С. 164–170.
6. Сисюк С. В. Особливості калькулювання платних освітніх послуг в державних навчальних закладах. *Вісник ЖДТУ. Сер. : економічні науки*. 2006. № 2 (36). С. 107–115. URL: <http://ven.ztu.edu.ua/article/view/106931/102639>.
7. Сушко Н. І., Даниленко С. В. Удосконалення регулювання державних видатків на послуги вищої освіти. *Фінанси України*. 2018. № 4. С. 56–74.
8. 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>.
9. Щодо наднормативних виробничих витрат : лист Міністерства фінансів України від 15.04.2005 № 31-04220-20-17/6687.

10. Про затвердження Інструкції щодо застосування економічної класифікації видатків бюджету та Інструкції щодо застосування класифікації кредитування бюджету : наказ Міністерства фінансів України від 12.03.2012 № 333. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0456-12>.
11. Порядок застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі : затв. наказом Міністерства фінансів України від 29.12.2015 № 1219. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0085-16>.
12. Методичні рекомендації зі співставлення субрахунків бухгалтерського обліку та перенесення залишків : затв. наказом Міністерства фінансів України від 21.12.2016 № 1127. URL: https://ips.ligazakon.net/document/view/mf16093?an=5&ed=2016_12_21.
13. Щодо використання в роботі [рекомендацій зі співставлення субрахунків бухгалтерського обліку доходів та витрат з кодами бюджетної класифікації] : лист Міністерства фінансів України від 30.12.2016 № 31-11420-06-5/37851. URL: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/MF16097.html.

References

1. Levchenko, O. M., Kachuk, O. V. (2013). Methodological approaches to determining the cost of training specialists in higher educational institutions of Ukraine. *Business Inform*, 3, 16–20 [in Ukrainian].
2. Lovinska, L. H. (2017). Determining the cost of educational services. *Finance of Ukraine*, 2, 12–26 [in Ukrainian].
3. 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].
4. Pidhornyi, A. Z. (Ed.). (2017). *Problems of financial management of higher educational institutions*. Odesa: FOP Hulciaieva V. M. [in Ukrainian].
5. Svirko, S. V. (2017). Pricing as an element of subsystem management accounting budgetary institution. *Scientists' notes*, 17, 164–170 [in Ukrainian].
6. Sysiuk, S. V. (2006). Features of the calculation of paid educational services in public educational institutions. *The Journal of Zhytomyr State Technological University. Series: Economics*, 2 (36), 107–115. Retrieved from <http://ven.ztu.edu.ua/article/view/106931/102639> [in Ukrainian].
7. Sushko, N. I., Danylenko, S. V. (2018). Improving the regulation of public expenditure on higher education services. *Finance of Ukraine*, 4, 56–74 [in Ukrainian].
8. Ministry of Finance of Ukraine. (2012). *National public accounting regulation (standard) 135 "Expenses"* (Order No. 568, May 18). Retrieved from <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/z0903-12> [in Ukrainian].
9. Ministry of Finance of Ukraine. (2005). *With respect to excess production costs* (Letter No. 31-04220-20-17/6687, April 15) [in Ukrainian].
10. Ministry of Finance of Ukraine. (2012). *On approval of the Instruction on the application of the economic classification of budget expenditures and Instructions on the application of the classification of budget loans* (Order No. 333, March 12). Retrieved from <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0456-12> [in Ukrainian].
11. Ministry of Finance of Ukraine. (2015). *Procedure for the application of the Public Sector Accounting Plan* (Order No. 1219, December 29). Retrieved from <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0085-16> [in Ukrainian].
12. Ministry of Finance of Ukraine. (2016). *Methodical recommendations for comparing accounting subaccounts and transferring balances* (Order No. 1127, December 21). Retrieved from https://ips.ligazakon.net/document/view/mf16093?an=5&ed=2016_12_21 [in Ukrainian].
13. Ministry of Finance of Ukraine. (2016). *Concerning the use [of recommendations for comparing the subaccounting of incomes and expenditures with the codes of budget classification]* (Letter No. 31-11420-06-5/37851, December 30). Retrieved from http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/MF16097.html [in Ukrainian].