

УДК 657.22:336.13

Лілія Коритник (Україна)

JEL classification: H52, H83, M41, M48

Лілія КОРИТНИК

кандидат економічних наук, докторант,
головний бухгалтер,
Державна навчально-наукова установа
«Академія фінансового управління», Україна
E-mail: KorytnykL@ukr.net
ORCID ID: 0000-0002-7241-9324
Researcher ID:
<https://publons.com/researcher/3235640/liliia-korytnyk/>

© Лілія Коритник, 2021

Отримано: 03.02.2021 р.
Прорецензовано: 16.02.2021 р.
Рекомендовано до друку: 24.02.2021 р.
Опубліковано: 24.02.2021 р.



Ця стаття розповсюджується на умовах ліцензії Creative Commons Attribution-NonCommercial 4.0, яка дозволяє необмежене повторне використання, розповсюдження та відтворення на будь-якому носії, за умови правильного цитування оригінальної роботи.

МЕТОДОЛОГІЧНІ ТА МЕТОДИЧНІ ЗАСАДИ КАЛЬКУЛЮВАННЯ СОБІВАРТОСТІ ОСВІТНІХ ПОСЛУГ

АНОТАЦІЯ

Вступ. Реформування системи управління державними фінансами передбачає перехід від механізму утримання суб'єктів державного сектору до фінансування якісних державних послуг та управління результатами. Це спричиняє зміну ідеології розподілу бюджетних коштів між суб'єктами державного сектору. Ключовим показником, який характеризує ефективність використання державних ресурсів та забезпечує оцінку діяльності будь-якого суб'єкта є агреговані витрати, які формують економічний показник «собівартість». Однак проблеми методологічного та методичного характеру щодо формування собівартості державних послуг задля забезпечення раціонального й обґрунтованого обсягу фінансування та ефективного управління використанням бюджетних коштів, залишаються нерозв'язаними.

Мета. Метою статті є дослідження методологічних та методичних особливостей формування собівартості освітніх послуг для забезпечення економічного обґрунтування обсягів державного фінансування ЗВО та сприяння ефективному управлінню використанням бюджетних коштів в сфері освіти.

Метод (методологія). Метод системного аналізу, методи причинно-наслідкового аналізу, табличний метод.

Результати. Удосконалено понятійно-термінологічний апарат, що застосовується в процесі обчислення вартості підготовки фахівців, що конкретизувало дослідження технологічного процесу калькулювання освітніх послуг та стало основою визначення конститутивних показників розрахунку їх вартості. Обґрунтовано доцільність визначення універсальних підходів до методу обліку витрат і калькулювання собівартості в межах головного розпорядника бюджетних коштів з урахуванням галузевих особливостей та технології виробничої діяльності. Встановлено, що найбільш прийнятний для ЗВО з усіх досліджених методів є позамовний, розкрито суть позамовного методу та визначено послідовність здійснення позамовного калькулювання, що дало змогу встановити доцільність здійснення калькулювання освітніх послуг за етапами (стадіями) в межах замовлення. При цьому, етапами (стадіями) є безпосередньо навчальні роки як технологічні процеси виробничого циклу підготовки фахівців. Такий підхід забезпечить формування показника повної собівартості освітньої послуги за весь період виробничого циклу в межах виконання «замовлення», а також дасть можливість визначати фактичну собівартість, що сприятиме встановленню оптимальної, економічно обґрунтованої вартості підготовки фахівців, забезпечить формування обліково-аналітичного релевантного інформаційного масиву даних для прийняття рішень про якість та економічну доцільність надання певного виду освітніх послуг.

Коритник Л. Методологічні та методичні засади калькулювання собівартості освітніх послуг. *Економічний аналіз*. 2021. Том 31. № 1. С. 143-151.

DOI: <https://doi.org/10.35774/econa2021.01.143>

Ключові слова: витрати; освітні послуги; калькулювання; метод; собівартість; фінансування.

UDC 657.22:336.13

Liliya Korytnyk (Ukraine)

JEL classification: H52, H83, M41, M48

Liliya KORYTNYK

PhD in Economics, Doctoral Student,
Chief Accountant,
State Educational and Scientific Establishment
«The Academy of Financial Management»,
Ukraine

E-mail: KorytnyK@ukr.net

ORCID ID: 0000-0002-7241-9324

Researcher ID:

<https://publons.com/researcher/3235640/liliia-korytnyk>

© Liliya Korytnyk, 2021

Received: 03.02.2021

Revised: 16.02.2021

Accepted: 24.02.2021

Online publication date: 24.02.2021



This is an Open Access article, distributed under the terms of the Creative Commons Attribution-NonCommercial 4.0 license, which permits unrestricted re-use, distribution, and reproduction in any medium, provided the original work is properly cited.

METHODOLOGICAL AND METHODS PRINCIPLES FOR CALCULATING THE COST PRICE OF EDUCATIONAL SERVICES

ABSTRACT

Introduction. Reforming the public financial management system envisages a transition from the mechanism of retention of public sector entities to the financing of quality public services and performance management. This causes a change in the ideology of the distribution of budget funds between public sector actors. The key indicator that characterizes the efficiency of public resources and provides an assessment of the activities of any entity is the aggregate costs that form the economic indicator "cost". However, the problems of methodological and methodological nature in the formation of the cost of public services to ensure a rational and reasonable amount of funding and effective management of the use of budget funds remain unresolved.

Purpose. The purpose of the article is to study the methodological and methodological features of the formation of the cost of educational services to provide economic justification of public funding for free economic development and promote effective management of budget funds in the field of education.

Method (methodology). Method of system analysis, methods of causal analysis, tabular method.

Results. The conceptual and terminological apparatus used in the process of calculating the cost of training specialists has been improved, which specified the study of the technological process of calculating educational services and became the basis for determining the constitutive indicators for calculating their value. The expediency of determining universal approaches to the method of cost accounting and costing within the main administrator of budget funds, taking into account the industry characteristics and technology of production activities. It was established that the most acceptable for institution of higher education of all the studied methods is out-of-order, revealed the essence of out-of-order method and determined the sequence of out-of-order calculation, which allowed to establish the feasibility of calculating educational services in stages (stages) within the order. In this case, the stages (stages) are directly the academic years as technological processes of the production cycle of training. This approach will ensure the formation of the total cost of educational services for the entire period of the production cycle within the "order", as well as allow to determine the actual cost, which will establish the optimal, cost-effective cost of training, provide accounting and analytical relevant information for decision-making on the quality and economic feasibility of providing a certain type of educational services.

Korytnyk, L. (2021). Methodological and methods principles for calculating the cost price of educational services. *Economic analysis*, 31(1), 143-151.

DOI: <https://doi.org/10.35774/econa2021.01.143>

Keywords: costs; educational services; calculation; method; cost price; financing.

Вступ

Зміна парадигми управління використанням бюджетних коштів для впровадження середньострокового бюджетного планування та програмно-цільового методу, що відбувається в контексті реформування системи управління державними фінансами, передбачає перехід від механізму утримання суб'єктів державного сектору до фінансування якісних державних послуг та управління результатами. Ключова роль при цьому належить релевантній обліково-аналітичній інформації про витрати розпорядників бюджетних коштів з метою науково-економічного обґрунтування концепції формування собівартості державних послуг.

Сучасна методологія бюджетного процесу та управління державними фінансами не передбачають застосування собівартості державних послуг як конститутивного показника для розподілу бюджетних коштів та визначення обсягів фінансування суб'єктів державного сектору при впровадженні середньострокового бюджетного планування та програмно-цільового методу в бюджетному процесі.

Відсутність законодавчо визначеного порядку формування собівартості державних послуг суттєво знижує рівень прозорості формування бюджету та ускладнює процес бюджетного планування, унеможлиблює формування взаємозв'язку обсягів фінансування з результативними показниками затрат, продукту, якості та ефективності виконання відповідної бюджетної програми.

Вочевидь, актуалізується питання врегулювання порядку формування собівартості державних послуг, яка може бути ключовим показником визначення обсягів фінансування та повинна бути покладена в основу розрахунків формування бюджетів для забезпечення середньо та довгострокового бюджетного планування, а також стати складовою результативних показників фактичного виконання бюджетних програм при запровадженні програмно-цільового методу в бюджетному процесі. При цьому, необхідно забезпечити інтеграцію норм національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку в державному секторі 135 «Витрати» [1] (далі – НП(С)БОДС 135 «Витрати») з механізмом бюджетного планування для визначення цілей державного фінансування, що дозволить встановити напрями використання державних фінансових ресурсів та здійснити оцінку їх розподілу: фінансування державних послуг (прямі витрати) чи утримання суб'єктів державного сектору (загальнопромислові витрати). Це сприятиме транспарентності напрямів використання та управління бюджетними коштами, забезпечить зв'язок між собівартістю державних послуг та

ефективністю використання державних фінансів, встановить підходи кореляції показників бюджетних програм та пріоритетів розвитку галузей і держави зокрема для реалізації засад бюджетного планування та програмно-цільового методу в бюджетному процесі.

Ключові підходи до розбудови методологічних та методичних засад планування, обліку витрат і калькулювання собівартості державних послуг зосереджені в межах досліджень досить вузького кола вітчизняних вчених. Серед них Т. І. Єфименко, Л. В. Гапоненко, Є. В. Калюга, Л. Г. Ловінська, І. М. Парасій-Вергуненко, С. В. Свірко, Н. І. Сушко, О. І. Чуркіна та ін. [2–8]. Не зменшуючи актуальності, значення і релевантності результатів їхніх досліджень в державному секторі, варто зауважити, що проблеми галузевих особливостей формування собівартості освітніх послуг для забезпечення раціонального й обґрунтованого обсягу фінансування закладів вищої освіти (далі – ЗВО) та ефективного управління використанням бюджетних коштів, залишаються нерозв'язаними.

Мета статті

Метою статті є дослідження методологічних та методичних особливостей формування собівартості освітніх послуг для забезпечення економічного обґрунтування обсягів державного фінансування ЗВО та сприяння ефективному управлінню використанням бюджетних коштів в сфері освіти.

Виклад основного матеріалу дослідження

Проведений аналіз нормативно-правового поля діяльності розпорядників бюджетних коштів засвідчив відсутність законодавчого визначення поняття собівартості. Однак, дослідження літературних джерел з відповідного напрямку дозволяє констатувати існування різних наукових підходів щодо дефініції «собівартість» та її наповнення залежно від особливостей виробничої діяльності суб'єктів державного сектору. Вочевидь, виникає необхідність уточнення цього терміну у відповідності до специфіки галузі освіти:

- собівартість освітньої послуги – виражена в грошовій формі величина витрат ЗВО, пов'язаних з використанням запасів, основних засобів, нематеріальних активів, трудових ресурсів, а також інших витрат для надання освітньої послуги здобувачам освіти впродовж відповідного періоду навчання за спеціальністю та/або спеціалізацією, формою навчання та рівнем освіти. Собівартість освітньої послуги, як і будь якого результату виробничої діяльності, може бути плановою і фактичною;
- планова собівартість освітньої послуги – собівартість, що формується на підставі нормативних та/або економічно обґрунтованих

розрахунків витрат ресурсів, необхідних у планованому періоді для надання освітньої послуги здобувачам освіти впродовж відповідного періоду навчання за спеціальністю та/або спеціалізацією, формою навчання та рівнем освіти;

- фактична собівартість освітньої послуги – собівартість, що включає понесені в поточному (звітному) році витрати на надання освітньої послуги здобувачам освіти впродовж відповідного періоду навчання за спеціальністю та/або спеціалізацією, формою навчання та рівнем освіти, відповідно до вимог національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі (далі – НП(С)БОДС).

Одне із завдань калькулювання собівартості освітніх послуг полягає в тому, щоб правильно розподілити витрати по об'єктах калькулювання, тобто віднести ці витрати на певну спеціальність та/або спеціалізацію, форму навчання, рівень освіти і кожного здобувача освіти в тій мірі, в якій вони відображають вартість використаних ресурсів відповідно до фактичного ступеня участі останніх в процесі надання освітньої послуги. Для вирішення даного завдання необхідно калькулювати собівартість освітніх послуг в розрізі спеціальностей та/або спеціалізацій, форм і термінів навчання. Вочевидь, об'єкт калькулювання можна запропонувати визначати як освітню послугу за певною спеціальністю та/або спеціалізацією, формою навчання та рівнем освіти, що надається здобувачу освіти впродовж відповідного періоду навчання.

Необхідність розподілу витрат зумовлена особливостями технології освітнього процесу, які визначають наявність декількох об'єктів калькулювання. Це передбачає, що витрати повинні бути розподілені між спеціальностями та/або спеціалізаціями, формами і термінами підготовки в рамках освітньої діяльності.

Практика облікового процесу ЗВО свідчить, що об'єктом обліку витрат і калькулювання являються агреговані витрати від освітньої діяльності загалом, без виокремлення рівнів освіти, форм навчання, спеціальностей та спеціалізацій, а собівартість підготовки одного здобувача освіти визначається діленням сукупності витрат, понесених від провадження освітньої діяльності, на кількість здобувачів освіти. Даний спосіб прямого розрахунку допустимий для застосування в ЗВО, які надають освітні послуги за кількома спеціалізаціями, але в межах однієї спеціальності і форми навчання або за однією спеціальністю і декількома спеціалізаціями по різних рівнях освіти, в тому випадку, коли технічна складова дозволяє забезпечити ведення обліку фактичних (понесених) витрат по кожному об'єкту калькулювання. Однак

даний спосіб звужує аналітичну складову обліку витрат та нівелює рівень об'єктивності і достовірності собівартості.

Калькулювання фактичної собівартості освітньої послуги в цілому по ЗВО без розподілу витрат в розрізі спеціальностей та/або спеціалізацій, форм навчання та рівнів освіти, без розподілу загальновиробничих витрат, більш простий і менш трудомісткий процес, але при цьому втрачається інформативна наповненість та контрольне значення обліку, не забезпечуються потреби управління релевантною інформацією для проведення аналізу собівартості і прийняття оперативних та стратегічних управлінських рішень.

Правильність вибору методів обліку витрат і калькулювання потребує дослідження їх сутності та призначення шляхом поглибленого аналізу наявних в теорії і практиці методів. Враховуючи галузеві особливості діяльності ЗВО та технологію освітнього процесу, які впливають на вибір і зміст методу калькулювання собівартості освітніх послуг, доцільно запропонувати його наступне трактування: сукупність способів і прийомів обчислення собівартості освітньої послуги за певною спеціальністю та/або спеціалізацією, формою навчання та рівнем освіти. Вибраний метод або їх комбінація повинні забезпечувати можливість визначення та аналізу динаміки зміни розміру витрат ЗВО, здійснення оцінки рівня та структури витрат з метою їх оптимізації, формування економічно обґрунтованої собівартості, а також інтерпретації релевантної інформації для прийняття ефективних управлінських рішень.

Норми чинного законодавства в сфері освіти не регламентують питання вибору та застосування методів обліку витрат і калькулювання собівартості. Ці аспекти належать до компетенції керівника та головного бухгалтера ЗВО. Однак, економічно доцільним було б визначити універсальні підходи до обрання методу обліку витрат і калькулювання собівартості в межах головного розпорядника бюджетних коштів з урахуванням галузевих особливостей та технології виробничої діяльності.

З метою вибору можливого методу обліку витрат і калькулювання собівартості освітніх послуг необхідно розглянути існуючі методи (таблиця 1).

Найбільш прийнятний для ЗВО з усіх перерахованих вище методів є позамовний, суть якого полягає в тому, що всі прямі витрати на надання освітніх послуг враховуються в розрізі визначених статей калькулювання по окремих спеціальностях та/або спеціалізаціях, формах навчання та рівнях освіти. Загальновиробничі витрати обліковуються за місцем виникнення і включаються в собівартість освітніх послуг (замовлень) після попереднього розподілу.

Крім того, враховуючи норми закону «Про

освіту» в контексті трактування дефініції «освітня послуга» - комплекс визначених законодавством, освітньою програмою та/або договором дій суб'єкта освітньої діяльності, що мають визначену вартість та спрямовані на досягнення здобувачем освіти очікуваних результатів навчання» [9], стає зрозуміло, що об'єктом калькулювання є безпосередньо сама освітня послуга як «замовлення» на підготовку конкретного здобувача вищої освіти за певною спеціальністю/спеціалізацією, формою навчання та рівнем освіти. З огляду на зазначене, найбільш відповідним методом калькулювання собівартості освітньої послуги за весь період (термін) навчання є позамовний метод. Враховуючи те, що надання

освітньої послуги є базисом освітнього процесу, який за своєю технологією складається з виробничих циклів (навчальних років), то задля визначення вартості підготовки фахівців за конкретний навчальний період (рік) та порівняння показника з плановим значенням, доцільно проводити калькулювання освітніх послуг за етапами (стадіями) в межах замовлення. При цьому, етапами (стадіями) є безпосередньо навчальні роки як технологічні процеси виробничого циклу підготовки фахівця, які передбачають виконання певних вимог освітньої програми і проведення підсумкової атестації (рисунок 1).

Таблиця 1. Методи обліку витрат і калькулювання собівартості

Метод калькулювання	Коротка характеристика методу	Переваги	Недоліки
1	2	3	4
Позамовний метод	Витрати враховуються за конкретними замовленнями, партіями або договорами, що відрізняються один від одного	Дає змогу виявити рентабельні замовлення, визначити ціни продажу на майбутнє, порівняти витрати по одному і тому ж замовленню, виробленому в різний час	Залежить від особливостей технологічного процесу (послідовності або паралельності обробки) та наявності і розмірів незавершеного виробництва
Попроцес-ний метод	Передбачає групування витрат у межах окремих технологічних процесів або стадій виробництва	Дає змогу розраховувати і розподіляти рівну кількість затрат на кожен продукт	Для визначення середньої собівартості одиниці продукції до обсягу її виробництва необхідно зараховувати як кінцеву готову продукцію, так і незавершене виробництво
Попереділь-ний метод	Витрати обліковуються за технологічними переділами, видами продукції або напівфабрикатами. Середні витрати на одиницю визначаються діленням загальної суми затрат на кількість наданих послуг	Збір інформації про витрати є менш трудомістким, а інформація, відображена на рахунках обліку, є більш прозорою	Неможливість згрупувати витрати за видами продукції. Значний обсяг облікових записів.
Норматив-ний метод	Витрати обліковуються за встановленими нормативами, а собівартість калькулюється ще на стадії планування.	Дозволяє вести точний аналітичний облік і за відхиленнями фактичних витрат від нормативних контролювати собівартість	Проблемності визначення нормативів відповідного виду виробництва
Фактичний метод	«Збирається» сума фактично понесених затрат	Найбільш простий і найменш трудомісткий	Відсутні оперативні дані про витрати; складно виявити недоліки в організації виробництва
Метод «директ-костинг»	Витрати поділяються щодо обсягу виробництва на постійні та змінні, а до собівартості включаються тільки змінні виробничі витрати	Спрощення і точність обчислення собівартості	Труднощі при розподілі витрат на постійні й змінні; ведення обліку у розрізі лише виробничої собівартості
Метод «стандарт-костинг»	Планові витрати обліковуються на підставі системи існуючих стандартів. Аналітичний облік витрат за об'єктами не передбачається.	Універсальність	Стандарти можна встановлювати не на всі виробничі витрати
Метод «абзорпшен-костинг»	Загальні виробничі витрати відносяться на собівартість виробленої продукції та пропорційно розподіляються між реалізованою продукцією і продукцією, яка поки що перебуває на складі	Повний розподіл витрат. Більш точне визначення фінансового результату діяльності підприємства	Ретроспективний характер розрахунків та встановлення фактичної собівартості продукції тільки наприкінці періоду. Немає поділу витрат на постійні та змінні

Продовження таблиці 1

1	2	3	4
Метод «таргет-костинг»	Таргет-костинг розглядає собівартість не як заздалегідь розрахований за нормативами показник, а як величину, до якої повинна прагнути організація, щоб дати ринку конкурентний продукт. Тому завдання методу - розробка виробу (послуги), кошторисна собівартість якого дорівнює цільовій	Безперервне зниження і попереджувальний контроль витрат виходячи з наявних умов ринку	Налагоджена тісна взаємодія між різними підрозділами та працівниками; створена система управлінського облік
Метод «кайзен-костинг»	Полягає у процесі поступового зниження витрат на етапі виробництва продукції, результат якого досягнення необхідного рівня собівартості й прибутковості виробництва	Постійне зменшення витрат й утримання їх на заданому рівні	Необхідність мотивації працівників і корпоративної культури
Метод ABC	Базовим принципом розрахунку собівартості даним методом є поділ витрат на прямі і непрямі (накладні) і віднесення обох видів витрат на готову продукцію. Прямі витрати безпосередньо відносяться на собівартість конкретного об'єкта витрат, а накладні витрати спочатку групуються за основними видами діяльності, а потім розподіляються між видами продукції	Більш точний розподіл накладних витрат, визначення факторів, що впливають на їх рівень	Обтяжливий у зв'язку з наявністю довгих і складних продуктивних ланцюжків

Складено автором

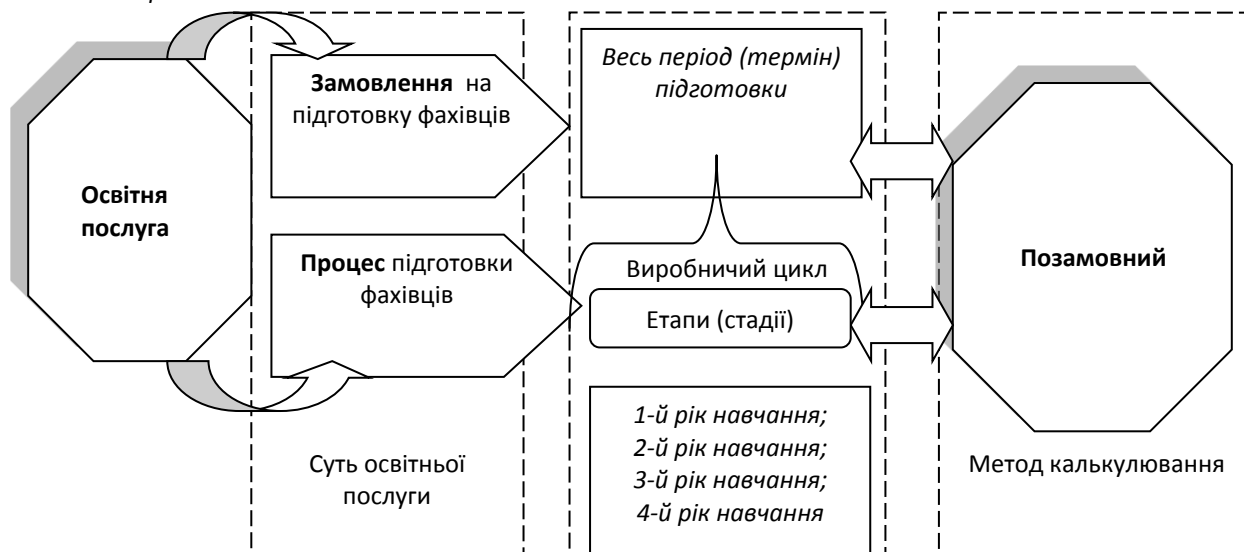


Рис. 1. Інтерпретація методологічного підходу до позамовного методу калькулювання собівартості освітньої послуги

Складено автором

Такий підхід забезпечить формування показника повної собівартості освітньої послуги за весь період виробничого циклу в межах виконання «замовлення», а також дасть можливість визначити фактичну собівартість за кожний навчальний рік, що сприятиме встановленню оптимальної, економічно обґрунтованої вартості на освітні послуги, забезпечить формування обліково-аналітичного релевантного інформаційного масиву

даних для прийняття рішень про якість та економічну доцільність надання певного виду освітніх послуг.

При позамовному методі витрати групуються за замовленнями – освітньою послугою на підготовку конкретного здобувача вищої освіти за певною спеціальністю/спеціалізацією, формою навчання, рівнем освіти. При позамовному методі усі прямі витрати обліковують у розрізі встановлених статей

калькулювання за окремими замовленнями. Загальновиробничі витрати обліковують за місцями їх виникнення і включають до собівартості окремих замовлень відповідно до встановленої бази (ставки) розподілу. При позамазовному методі об'єкти обліку витрат відповідають об'єктам калькулювання.

При позамазовному методі фактична собівартість розраховується шляхом послідовного накопичення фактичних (понесених) витрат в розрізі статей калькулювання по окремому замовленню. Визначається по кожному об'єкту калькулювання. Послідовність здійснення позамазовного калькулювання може бути наступною (рисунок 2).

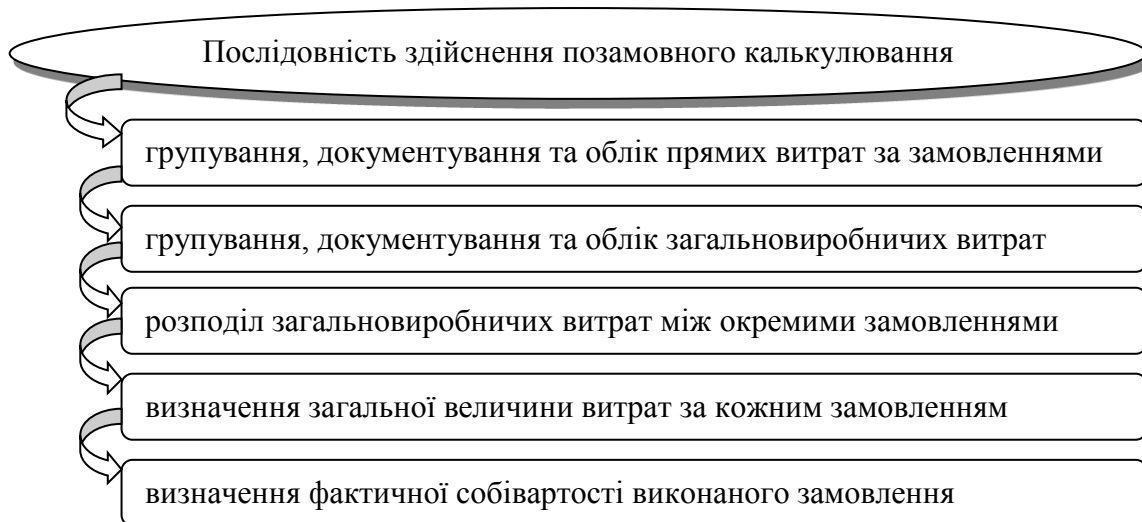


Рис. 2. Послідовність здійснення позамазовного калькулювання

Складено автором.

Факторами, що зумовлюють вибір того чи іншого методу обліку витрат і калькулювання собівартості є [10, с. 67]:

- організаційна структура управління виробництвом;
- тип виробництва, його складність, характер технологічного процесу;
- номенклатура продукції, що випускається та послуг, що надаються;
- тривалість виробничого циклу;
- наявність незавершеного виробництва.

Враховуючи ці фактори, суб'єкт державного сектора обирає найоптимальніший метод, специфіка та особливості якого відображаються в послідовності процесів обліку витрат виробництва та формування собівартості продукції, робіт, послуг.

Для забезпечення об'єктивності інтерпретації даних про виробничу собівартість освітньої послуги важливим є виділення в її структурі статей калькулювання, які надають можливість здійснення дієвого контролю за механізмом її формування. Тому, з урахуванням галузевої специфіки, виокремлено типові статті калькулювання освітньої послуги, які, залежно від необхідного рівня деталізації інформації про склад собівартості, можуть узагальнюватися в групи. Групування витрат за статтями калькулювання надає можливість визначення та аналізу цільової

спрямованості витрачання фінансових, трудових та матеріальних ресурсів.

Облік витрат та калькулювання собівартості освітніх послуг повинні здійснюватися в розрізі прямих і загальновиробничих витрат для дотримання вимог НП(С)БОДС 135 «Витрати». Прямі витрати визначаються і відносяться на окремі об'єкти калькулювання та включаються у фактичну собівартість освітніх послуг безпосередньо за прямими ознаками на підставі документів первинного обліку. Змінні загальновиробничі та постійні розподілені загальновиробничі витрати щомісяця розподіляються пропорційно визначеній базі (наприклад, заробітна плата науково-педагогічного персоналу – прямі витрати на оплату праці) і включаються до виробничої собівартості освітніх послуг. Нерозподілені постійні загальновиробничі витрати включаються у собівартість реалізованих освітніх послуг.

До виробничої собівартості освітніх послуг включаються прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, інші прямі витрати, змінні загальновиробничі та постійні розподілені загальновиробничі витрати.

Собівартість реалізованих освітніх послуг складається з виробничої собівартості, нерозподілених постійних загальновиробничих витрат та наднормативних виробничих витрат.

Фактична собівартість визначається шляхом послідовного підсумовування прямих витрат і витрат, що розподіляються, по окремих об'єктах калькулювання.

Фактична собівартість освітньої послуги повинна формуватися з урахуванням змін законодавчого регулювання розмірів оплати праці, коливання цін на матеріальні ресурси і послуги, зростання тарифів на оплату спожитих комунальних послуг, інших економічно обґрунтованих відхилень від планової собівартості. Такий підхід сприятиме об'єктивному та повному відображенню інформації про витрати та забезпечить формування достовірної собівартості освітніх послуг.

Висновки та перспективи подальших розвідок

Реалізація запровадження фінансування державних послуг з урахуванням показника

собівартості повинна бути спрямована на забезпечення стандартизації та уніфікації підходів до визначення механізму планування і обліку витрат розпорядників бюджетних коштів та встановлювати базові принципи універсальної системи калькулювання собівартості державних послуг. Такий підхід визначить раціональний та ефективний механізм фінансування найбільш соціально та економічно значущих державних послуг як для потреб суспільства так і національної економіки, посилить роль і відповідальність головних розпорядників бюджетних коштів в ефективному плануванні та забезпеченні відповідності результативних показників бюджетних програм досягненням галузевих стратегічних цілей та пріоритетам державної політики.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. 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>.
2. Актуальні проблеми фінансового управління: глобальні тенденції і національна практика: монографія / за ред. Т. І. Єфименко ; ДНУ "Акад. фін. упр.". Київ, 2018. 496 с.
3. Ловінська Л. Г. Собівартість послуг державного сектору України в контексті реформи фінансового управління. *Фінанси України*. 2017. № 8. С. 58–79.
4. Ловінська Л. Г., Калюга Є. В. Методологічні аспекти обліку собівартості продукції суб'єктів державного сектора. *ScienceRise*. 2015. № 9 (1). С. 24–28.
5. Ловінська Л. Г., Парасій-Верхуненко І. М. Вартість освітніх послуг як базовий показник розподілу бюджетного фінансування між закладами вищої освіти. *Наукові праці НДФІ*. 2018. № 3. С. 18–36.
6. Ловінська Л. Г., Чуркіна О. І., Гапоненко Л. В., Сушко Н. І. Методичні підходи до визначення собівартості соціальних послуг у контексті запровадження соціальних стандартів та НП(С)БОДС 135 "Витрати" в Україні. *Фінанси України*. 2016. № 3. С. 101–115.
7. Свірко С. В. Сучасний розвиток системи управління державними фінансами України: обліковий сегмент в забезпеченні інноваційно-інвестиційного вектора спрямування. *Вісник ЖДТУ. Сер.: економічні науки*. 2018. № 1. С. 56–65.
8. Сушко Н. І., Даниленко С. В. Удосконалення регулювання державних видатків на послуги вищої освіти. *Фінанси України*. 2018. № 4. С. 56–74.
9. Про вищу освіту: закон України від 01.07.2014 № 1556-VII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/1556-18>
10. Кулинич М. Б., Фреюк В. В. Взаємозв'язок методів калькулювання і методів обліку витрат у вітчизняній і міжнародній обліковій практиці. *Агросвіт*. 2014. № 7. С. 63–68.

REFERENCES

1. Ministry of Finance of Ukraine. (2012). *National Regulation (Standard) of Public Sector Accounting 135 "Costs"* (Order No. 568, May 18). Retrieved from <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0903-12> [in Ukrainian].
2. Iefymenko, T. I. (Ed.). (2018). *Current problems of financial management: global trends and national practice*. Kyiv: DNUU "Akademiia finansovoho upravlinnia" [in Ukrainian].
3. Lovinska, L. H. (2017). The cost price of public sector of Ukraine services in the context of financial management reform. *Finance of Ukraine*, 8, 58–79 [in Ukrainian].
4. Lovinska, L. H., Kaliuha, Ye. V. (2015). Methodological aspects of accounting for the cost of production of public sector entities. *ScienceRise*, 9 (1), 24–28 [in Ukrainian].
5. Lovinska, L. H., Parasii-Verhunencko, I. M. (2018). The cost of educational services as the basic indicator of distribution of budget funding among higher education institutions. *RFI Scientific Papers*, 3, 18–36 [in Ukrainian].
6. Lovinska, L. H., Churkina, O. I., Haponenko, L. V., & Sushko, N. I. (2016). Methodological approaches to social services costing in the context of implementing social standards and NPSAS 135, «Costs» in Ukraine. *Finance of Ukraine*, 3, 101–115 [in Ukrainian].
7. Svirko, S. V. (2018). Contemporary development of the public finance management system of Ukraine: the accounting segment in providing the innovation and investment vector. *The Journal of Zhytomyr State Technological University. Series: Economics*, 1 (83), 56–65 [in Ukrainian].

www.econa.org.ua

8. Sushko, N. I., Danylenko, S. V. (2017). Improving the regulation of public expenditure on higher education services. *Finance of Ukraine*, 4, 56–74 [in Ukrainian].
9. Verkhovna Rada of Ukraine. (2014). *Law of Ukraine «On Higher Education»*. Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1556-18#Text>
10. Kulinich, M. B., & Freyuk, V. V. (2014). Intercommunication calculation methods and techniques of cost accounting in domestic and international accounting practice. *Agrosvit*, 7, 63-68 [in Ukrainian].