

## ОСОБЛИВОСТІ КАЛЬКУЛЮВАННЯ ПЛАТНИХ ОСВІТНІХ ПОСЛУГ В ДЕРЖАВНИХ НАВЧАЛЬНИХ ЗАКЛАДАХ

*Розкриваються особливості калькулювання собівартості платних освітніх послуг в державних закладах освіти*

Реалізація цільової направленості навчальних закладів бюджетної сфери здійснюється шляхом надання освітніх послуг. В зв'язку з цим поняття “освітня послуга”, має не тільки свій визначений зміст, але й є економічною і управлінською категорією, яка відображає соціальні та професіональні аспекти діяльності закладів освіти.

В сучасних умовах діяльності надання платних освітніх послуг суттєво впливає на процес формування додаткового позабюджетного джерела фінансування, в зв'язку з чим для ефективної реалізації його можливостей необхідно дослідити специфіку послуги взагалі і освітньої послуги зокрема.

Яременко В.В. та Сліпушко О.М. визначають послугу як “роботу виконувану для задоволення чийх-небудь потреб; обслуговування”, а під сукупністю послуг розуміють “систему господарсько-побутових вигод, що надаються населенню” [4, с. 612-613].

Якщо в інших галузях виробничої і соціальної сфери об'єктом праці може виступати як істотний, так і неістотний предмет, то в сфері освіти послуга спрямована безпосередньо на людину.

Необхідно відзначити наступні не менш важливі особливості освітніх послуг:

- 1) послуга не існує до моменту свого надання;
- 2) послуга невіддільна від виконавця;
- 3) процес надання послуги співпадає з її споживанням;
- 4) послуга найчастіше неосяжна і не може приймати матеріальну форму;

5) реальний результат послуги може проявитися не одночасно з її використанням, а тільки через деякий період часу;

б) висока ступінь суб'єктивізму і широкий діапазон оцінки результатів послуги (в той час як товару можна дати чітку характеристику згідно з встановленими стандартами і вимогами);

7) залежність результатів послуги від ряду факторів: самого об'єкта, складності послуги, рівня кваліфікації виконавця послуги;

8) виділення в якості об'єкта купівлі-продажу, калькуляції не результату, а процесу діяльності.

Характер надання освітніх послуг державними закладами освіти також визначається особливостями організації їх діяльності як бюджетних установ.

Згідно з Бюджетним кодексом України, бюджетна установа – це орган, заклади чи організація, відповідний статус якої визначено Конституцією України, а також установа чи організація, створена у встановленому порядку органами державної влади України або органами місцевого самоврядування, діяльність яких повністю або частково фінансується за рахунок коштів державного або місцевого бюджетів. [2]

Свою діяльність бюджетні установи здійснюють на підставі положення (статуту), що затверджується уповноваженим органом (як правило, органом, який прийняв рішення про створення бюджетної установи). Такі установи визнаються юридичною особою з дня реєстрації положення (статуту) і з цього моменту можуть від свого імені набувати майнових і особистих немайнових прав, а

також нести зобов'язання, бути позивачем та відповідачем в господарському або третейському суді.

Бюджетні установи відносяться до одного з різновидів установ некомерційного характеру, для яких отримання прибутку не є метою діяльності. Згідно з класифікацією організаційно-правових форм господарювання ті установи, для яких одержання прибутку не є метою їх діяльності, відносяться до групи організацій, які не займаються підприємницькою діяльністю. Основою для них є діяльність з надання просвітницьких, культурних, наукових, освітніх та інших подібних послуг для суспільного споживання, послуг зі створення системи соціального самозабезпечення громадян та виконання інших завдань, передбачених установчими документами.

Незважаючи на те, що основна діяльність бюджетних установ не пов'язана з веденням підприємницької діяльності, а отже, і одержанням від неї доходів (хоча вони й можуть одержувати доходи від надання окремих послуг, виконання робіт у випадках, передбачених законодавством), таким установам необхідно підтвердити свій статус неприбуткових, який передбачає їх включення до Реєстру неприбуткових організацій, що створюється і ведеться Державною податковою адміністрацією України.

Фінансово-господарська діяльність бюджетних установ характеризується низкою особливостей, які впливають на методику й організацію бухгалтерського обліку та контролю [3].

– бюджетні установи функціонують на засадах державної чи комунальної форми власності та не можуть створювати орендні чи спільні підприємства, приватизуватися, ставати банкрутами, самоліквідуватися;

– бюджетні установи належать до неприбуткових організацій і реєструються як такі. Метою діяльності є не отримання прибутку, а надання нематеріальних послуг;

– нематеріальні послуги, що їх надають бюджетні установи, на відміну від будь-якої готової продукції, не є носіями матеріальної субстанції та не оприбутковуються на склад. Немає поняття виробничого браку, здійснені витрати не порівнюються з отриманими результатами. Отримання негативного результату може розглядатися також як результат. Соціально-культурні потреби суспільства і нематеріальних послугах не мають межі задоволеності й відіграють важливу роль у саморегуляції кожної людини;

– бюджетні установи не наділяються оборотними коштами, їхній стан визначається своєчасністю та повнотою надходження асигнувань з відповідних бюджетів;

– бюджетні установи мають тенденцію постійного відставання продуктивності праці порівняно із суб'єктами матеріального виробництва. Це пояснюється тим, що можливості заміни живої праці технікою у сфері послуг дуже обмежені. Адже праця викладачів та науковців є творчим процесом, який не завжди закінчується на робочому місці та не піддається автоматизації. Технічні засоби можуть лише розширювати професійні здібності таких працівників. Через це виробництво послуг характеризується високою трудомісткістю, великою питомою вагою затрат на заробітну плату;

– бюджетні установи є складовою бюджетної системи країни і беруть участь у виконанні як доходної так і видаткової частини бюджету, виконуючи кошторис доходів та видатків – плановий документ, що підтверджує повноваження кожної установи стосовно отримання доходів і здійснення видатків, визначає обсяг і напрямки витрачання коштів.

Відповідно до Постанови Кабінету Міністрів України “Про затвердження переліку платних послуг, які можуть надаватися державними навчальними закладами” навчальні заклади можуть здійснювати у сфері освітньої діяльності [6]:

– навчання іноземних та вітчизняних студентів понад державне замовлення в межах ліцензованого обсягу прийому (на умовах контракту з фізичними та юридичними особами);

– здобуття другої вищої освіти;

– післядипломну освіту понад державне замовлення;

– підготовку робітників різних професій понад державне замовлення;

– навчання слухачів підготовчих відділень;

– переведення з одного вищого навчального закладу та поновлення навчання студентів, за винятком осіб, які перебували в академічній відпустці та переводяться або поновлюються з об'єктивних причин;

– повторне вивчення відрахованими студентами окремих дисциплін і курсів з наступним складанням іспитів;

– підготовку та перепідготовку робітників і спеціалістів за замовленням служб зайнятості населення;

– підготовку аспірантів і докторантів понад державне замовлення;

– прийом кандидатських іспитів;

– навчання іноземних громадян в аспірантурі, докторантурі, їх стажування, крім іноземних громадян, які постійно проживають на території України;

– підготовку до захисту дисертації на здобуття наукового ступеня кандидата або доктора, друкування і розсилання авторефератів, стенографування захисту тощо (крім оплати часу засідання членам спеціалізованої Вченої ради);

– плату за наукові консультації для осіб, які підвищують кваліфікацію самостійно;

– до вузівську підготовку;

– лекторії;

– платні курси водіїв, гуртки (факультативи) іноземних мов, комп'ютерної підготовки;

– освітні послуги понад обсяги, встановлені навчальними планами;

– консультації для різних категорій населення (учнівської молоді понад державний компонент поза графіком навчально-виховного процесу; аспірантів, докторантів; підприємств і організацій різних форм власності, приватних осіб з питань економіки, технологій, права організації виробництва тощо).

При калькулюванні собівартості освітніх послуг можуть використовуватися різні методи визначення розміру витрат, з числа яких можна виділити два основні підходи в регламентації витрат:

– по-перше, витратний метод, при якому рівень витрат визначається і обмежується розміром фінансування. Відповідно до нього до собівартості включаються всі фактично витрачені ресурси, в тому числі і позабюджетні;

– по-друге, нормативний метод, при якому в основу собівартості береться розмір необхідних витрат на надання послуги. На наш погляд, використання цього методу обумовлює включення також витрат, які передбачені нормативами, але фактично не виробничих у зв'язку з недостатнім фінансуванням. В основному це стосується витрат на придбання окремих предметів в складі оборотних активів, матеріалів (для господарських цілей), згідно затверджених нормативів. Перевагою цього методу є можливість формування рівня витрат, необхідного для забезпечення нормального функціонування навчального закладу і надання послуг згідно з вимогами стандартів, а також для розрахунку кошторисних призначень. Недолік його – відсутність зв'язку з реальним бюджетним фінансуванням.

В основі методики калькулювання собівартості освітніх послуг повинен використовуватися витратний метод і окремі елементи нормативного. Його використання в процесі калькулювання дозволить визначити обсяги бюджетних коштів, що були понесені

при наданні платних освітніх послуг, для проведення розрахунків по їх встановленню.

Єдиним нормативним документом, який надає можливість визначення собівартості платних освітніх послуг є Порядок надання платних послуг державними навчальними закладами [5]. Відповідно до цього нормативного документу: розмір плати за той чи інший вид освітніх послуг визначається на підставі її ціни. Базою для визначення ціни послуги є розрахунок валових витрат, пов'язаних з наданням послуги. При визначенні валових витрат необхідно керуватись ст. 5 Закону України від 22 травня 1997 р. "Про внесення змін до Закону України "Про оподаткування прибутку підприємств". За цим Законом валовими витратами є:

- витрати на оплату праці;
- внески на соціальні заходи (на державне соціальне страхування, державне пенсійне страхування тощо);
- матеріальні витрати, в т.ч. на придбання сировини, матеріалів, палива, енергії, інструменту, пристроїв, спеціального одягу і

взуття, захисних пристроїв та спеціального харчування у випадках, передбачених законодавством; проведення поточного ремонту, технічний огляд і технічне обслуговування основних фондів, що використовуються для надання послуг; службові відрядження, оплата послуг зв'язку, засобів сигналізації, дозволів (ліцензій) для надання платних послуг і таке інше;

– амортизація основних фондів, що використовуються для надання послуг;

– інші витрати, зокрема, витрати на реалізацію послуг, сплату процентів за фінансовими кредитами тощо.

До ціни послуги, окрім зазначених витрат, зараховується прибуток (якщо такий планується), обов'язкові податки, відрахування, платежі, збори відповідно до чинного законодавства.

Порядком визначення вартості платних освітніх послуг передбачений також склад витрат, які повинні включатися до вартості навчання (табл. 1)

Таблиця 1. Визначення вартості послуг, пов'язаних з навчанням громадян

№ з/п	Види витрат	Склад витрат
1	2	3
1	Витрати на заробітну плату	<p>Зазначені витрати складаються з відповідних витрат на заробітну плату викладацького (професорсько-викладацького) складу, інших педагогічних, адміністративно-господарських, навчально-допоміжних та обслуговуючих працівників.</p> <p>Кількість годин викладацької роботи, ставок працівників викладацького (професорсько-викладацького) складу, які підлягають оплаті, визначається на основі навчального плану по кожній професії або спеціальності, з урахуванням наповнюваності груп, їх розподілу, норм часу на виконання тих чи інших видів навчальної роботи тощо.</p> <p>Кількість ставок (штатних одиниць) посад інших працівників визначається виходячи з необхідності врахування всіх тих функцій і тих видів робіт, які безпосередньо пов'язані з організацією навчання і обслуговуванням навчальних груп або окремих громадян. Для цього можуть використовуватись, як мінімальні вимоги, штатні нормативи, встановлені для навчального закладу того чи іншого типу. У разі недоцільності закріплення окремих працівників для обслуговування платних навчальних груп в розрахунку витрат на оплату праці передбачається кількість штатних одиниць для здійснення доплат за суміщення професій (розширення зон обслуговування) працівникам, які обслуговують основний (бюджетний) контингент осіб, що навчаються (учнів, студентів, курсантів, слухачів).</p> <p>Розміри ставок (в т.ч. погодинної оплати), посадових окладів, гарантованих підвищень ставок і окладів, доплат і надбавок встановлюються Кабінетом Міністрів України.</p>

1	2	3
2	Внески на соціальні заходи	<p>До цих витрат належать відрахування на обов'язкове соціальне страхування і до Пенсійного фонду України в розмірі, визначеному законодавством.</p> <p>Інші відрахування, які обчислюються від загального розміру витрат на оплату праці, враховуються у вартості витрат на навчання у випадках, коли це передбачено чинним законодавством.</p>
3	Господарські та канцелярські витрати	<p>Найбільш поширеними в практиці надання платних послуг з навчання громадян є господарські витрати на оренду приміщень, а також оплату опалення, водопостачання, каналізаційних стоків, електроенергії для проведення навчального процесу.</p> <p>Вартість господарських витрат обчислюється прямим розрахунком на основі: встановлених чинним законодавством ставок орендної плати, термінів навчання, площ, зайнятих для навчання та проживання; інших потреб з обслуговування учнів, студентів, курсантів, слухачів; норм витрат відповідно до БНіПів, діючих тарифів, порядку розрахунків за комунальні послуги (за сезон, або протягом року).</p> <p>В окремих випадках, коли прямий розрахунок не є можливим, вартість господарських витрат (як визначених вище, так і інших) визначається виходячи із середніх фактичних витрат на одну особу, що навчається (учня, студента, курсанта, слухача) в місяць, що склалися в закладі за минулий звітний період (рік, квартал тощо).</p> <p>Канцелярські витрати розраховуються прямим розрахунком з розшифровкою витрат на конкретну навчальну групу, або виходячи з фактичних витрат на одну особу, що навчається (учня, студента, курсанта, слухача), що склалися в навчальному закладі за минулий звітний період (рік, квартал тощо).</p> <p>До складу господарських витрат можуть зараховуватись витрати на поточний ремонт, ремонт обладнання та інвентарю, включно з ремонтом м'якого інвентарю, спецодягу, витрати на проведення санітарно-гігієнічних та охоронних заходів, прання білизни тощо, в залежності від особливостей навчального процесу й побутового обслуговування громадян, які одержують послуги з навчання.</p>
4	Навчальні витрати	<p>Складовими витрат є: придбання сировини і матеріалів, що використовуються в навчальному процесі, придбання і тиражування методичних матеріалів, навчальної і випускної документації, малоцінних і швидкозношуваних предметів, інструменту, оплата електроенергії, палива, газу, води, які використовуються в навчальних цілях.</p> <p>Вартість сировини і матеріалів для лабораторно-практичних занять, виробничого навчання розраховується відповідно до навчальних планів і програм по кожній конкретній професії і спеціальності, переліку навчально-виробничих робіт, існуючих норм витрат, затверджених у встановленому порядку.</p> <p>Витрати на придбання і тиражування методичних матеріалів, навчальної, випускної документації, посібників повинні відповідати потребам забезпечення навчального процесу та урахувати профіль закладу, специфіки організації навчального процесу по відповідній професії і спеціальності.</p> <p>Витрати на придбання малоцінних і швидкозношуваних предметів та інструменту розраховуються відповідно до затверджених норм їх використання для даної професії, спеціальності, терміну навчання, кількості осіб, які навчаються, або виходячи з фактичних витрат за звітний період.</p> <p>Вартість електроенергії, палива, газу, води, що використовуються на навчальні потреби, обчислюється виходячи з технічних характеристик обладнання і устаткування, тривалості їх роботи відповідно до навчальних планів і програм.</p> <p>Витрати на відновлення основних фондів, що використовуються в навчальному процесі, а також для обслуговування громадян, які навчаються, обраховуються виходячи з діючої методики обчислення амортизаційних відрахувань.</p>

1	2	3
		<p>До складу навчальних витрат у разі необхідності можуть зараховуватись витрати на придбання навчальної літератури для бібліотек, відновлення бібліотечного фонду, переплату періодичних видань, оплату пов'язаних з виробничою практикою відряджень тощо.</p> <p>Витрати на придбання м'якого інвентарю, спецодягу, оплату відряджень розраховуються відповідно до діючих норм у разі безпосереднього їх відношення до надання платних послуг з навчання учнів, студентів, курсантів, слухачів.</p> <p>До ціни послуги окрім зазначених витрат зараховуються також: прибуток (якщо такий планується), обов'язкові відповідно до чинного законодавства податки, відрухування, платежі та збори.</p> <p>Витрати на преміювання та інші види матеріального заохочення, на надання додаткових пільг працівникам, будівництво житла, заходи з розвитку матеріальної та побутової бази здійснюються за рахунок прибутку.</p>

Труднощі калькулювання собівартості платних освітніх послуг в державному ВНЗ полягають, насамперед, у віднесенні видатків на навчання, що фінансуються з бюджету, та відокремленні видатків на позабюджетне навчання. Відомо, що велика частка фінансування поточних видатків (не передбачених у бюджеті) проводиться з інших джерел фінансування (до яких належить і плата за позабюджетне навчання) – ВНЗ закуповують обчислювальну техніку, виконують поточні ремонти обладнання та аудиторного фонду, здійснюють оплату послуг додаткового контингенту викладачів тощо.

Ще одна проблема пов'язана з віднесенням видатків на конкретний освітній напрям (як правило, ВНЗ готують спеціалістів за кількома напрямами). Це особливо стосується закладів поліпідготовки бакалаврів і спеціалістів, прикладом якої є Тернопільський державний економічний університет.

У структурі видатків, пов'язаних з навчальним процесом у ВНЗ, найбільшу частку становить оплата праці професорсько-викладацького (ПВП) та допоміжного (ДП) персоналу. Це дає змогу припустити, що оплата праці, з одного боку, може бути одним з критеріїв у визначенні мінімальної вартості навчання студента у ВНЗ. З іншого боку, основним критерієм для цього слугує час, проведений викладачем із студентами. Цей час можна виміряти аудиторним навантаженням (кафедри, викладача), яке вимірюється в годинах і є плановим показником у навчальному процесі для кожного ВНЗ.

Відомо також, що видатки за напрямами навчання як за структурою, так і за частками в структурі щодо конкретного напрямку істотно відрізняються між собою. Це залежить від складу, кількості структурних навчальних підрозділів, які обслуговують напрям. Треба сказати, що й видатки структурних підрозділів також істотно різняться між собою. Отже, видатки, що формуватимуть вартість навчання студента у ВНЗ, залежать від видатків, навчальних структурних підрозділів закладу – цехової собівартості та обраного напрямку навчання - номенклатури навчальних послуг (див. рис. 1).

Так, Воловець Я., пропонує цю залежність описати в такий спосіб [1]:

$$B_N \rightarrow f(N, \cap X_n),$$

де  $B_N$  – видатки на навчання студентів за напрямом  $N$ ;  $\cap X_n$  – сукупність видатків структурних навчальних підрозділів, що припадає на обслуговування освітнього напрямку.

Як правило, ієрархія управління навчальним процесом у ВНЗ складається з кількох управлінських рівнів. Певну кількість освітніх напрямів об'єднано одним факультетом (навчальним інститутом). У свою чергу, кілька споріднених кафедр також становлять структуру факультету (навчального інституту).

З огляду на сказане, наведену схему (див. рис. 1) можна ускладнити з урахуванням рівня підпорядкованості навчального напрямку (по вертикалі) та кафедри (по горизонталі) відповідному факультету чи навчальному інституту у ВНЗ.

Види спеціальностей		Аудиторне навантаження навчальних підрозділів (кафедр) (год.)				
		1	2	3	...	n
Спеціальність	1		X	X		X
	2	X	X			
	3		X	X		X
	....					
	n	X		X		X

X – навантаження кафедри, яке формує видатки навчального підрозділу ВНЗ для відповідної спеціальності.

Рис. 1. Матриця залежності видатків навчальних підрозділів ВНЗ за напрямками навчання

Таким чином, проблема визначення мінімальної вартості навчання за відповідним напрямом зводиться до визначення видатків структурних навчальних підрозділів відповідного напрямку, розділів ВНЗ та перенесення видатків пропорційно часові, який витрачає відповідний підрозділ на конкретний навчальний напрям. Поділивши суму віднесених на відповідний освітній напрям видатків навчальних підрозділів ВНЗ ( $B_N$ ) на чисельність студентів за напрямом ( $Ч_N$ ), отримаємо мінімальну вартість навчання за напрямом ( $B_{навч}$ ) у ВНЗ:

$$B_{навч} = B_N / Ч_N$$

При такому підході завжди можна визначити мінімально допустимі видатки держбюджету (загального фонду) на навчання одного студента за напрямом, що навчається за рахунок держбюджету, або ж визначити видатки ВНЗ за освітніми напрямками, що припадають на одного студента, який навчається у ВНЗ незалежно від джерел фінансування навчальних послуг.

Найбільш складним у процесі обґрунтування вартості навчання є визначення першої складової, тобто видатків навчальних підрозділів. З одного боку, як зазначалося, видатки навчальних підрозділів в основному залежать від загального навантаження по кафедрах, що входять у структуру. Це навантаження формується залежно від конкретної дисципліни, що читається кафедрою для даного напрямку підготовки. З іншого боку, видатки кафедр, які обслуговують даний напрям, лише частково лягають на видатки, необхідні для підготовки конкретного напрямку. Отже, видатки, віднесені на освітній напрям, –

це сума часток видатків навчальних підрозділів, що беруть участь у підготовці напрямку. Оскільки у ВНЗ кафедри структурно об'єднані в інститути (факультети), то доцільно вивести видатки такого підрозділу, що припадають на конкретний освітній напрям.

Коли ВНЗ готує декілька напрямів, то проблема підготовки даних, хоча і являє собою громіздкий процес, але все ж таки є вирішуваною. При підготовці спеціалістів за кількома десятками напрямів поставлене завдання “ручними” засобами не вирішити.

За умов наявності у ВНЗ механізованих засобів обліку фактичних видатків та планування видатків по навчальних підрозділах за кодами економічної класифікації кошторису доходів та видатків ВНЗ, планування навантаження кафедр, штатного розкладу і контингенту студентів у базах даних (СУБД) з використанням обчислювальної техніки можливо з високою точністю визначити видатки на навчання одного студента за відповідним напрямом. Закладу це дає змогу диференціювати вартість навчання залежно від умов конкурсу абітурієнтів за напрямками підготовки і оперативно впливати на формування контингенту студентів відповідного напрямку підготовки, ефективно вирішувати проблеми управління навчальним процесом.

Методика обчислення видатків на навчання одного студента за напрямками підготовки з адаптацією до конкретних умов відповідного ВНЗ повинна базуватися на даних, які формуються за ВНЗ в цілому та конкретними структурними підрозділами зокрема (див. рис. 2).

Для цього можуть бути використані як фактичні (за минулий рік), так і планові показники фінансової та господарської діяльності ВНЗ.

Етапи підготовки даних для калькулювання, які передбачені на рис. 2 надають можливість визначення порядку надання необхідної інформації для калькулювання собівартості освітніх послуг.

#### ЛІТЕРАТУРА:

1. *Воловець Я.* Обґрунтування вартості навчання у ВНЗ // Економіка України. – 2003. – № 4 (497). – С. 68-71.
2. Конституція України. Затверджена ВРУ 28.06.1996 р. № 254/96-ВР // Відомості ВРУ. – 1996. – № 30.
3. *Лихвицький О.* Не зловживайте бюджетними коштами // Урядовий кур'єр. – 2001. – 8 груд. – № 235.
4. Новий тлумачний словник української мови. У чотирьох томах. 3 том., – Київ: Вид-во “Аконіт”. 2000, с. 612-613.
5. Порядок надання платних послуг державними навчальними закладами, затверджено наказом Міністерства освіти України, Міністерства фінансів України, Міністерства економіки України від 27 жовтня 1997 р. № 383/239/131.
6. Постанова Кабінету Міністрів України “Про затвердження переліку платних послуг, які можуть надаватися державними навчальними закладами” від 20.01.1997 р. № 38 зі змінами і доповненнями від 14.11.97 р. № 1264 та від 06.04.1999 р. № 547.

СИСЮК Світлана Василівна – викладач кафедри обліку і контролю фінансово-господарської діяльності Тернопільського державного економічного університету





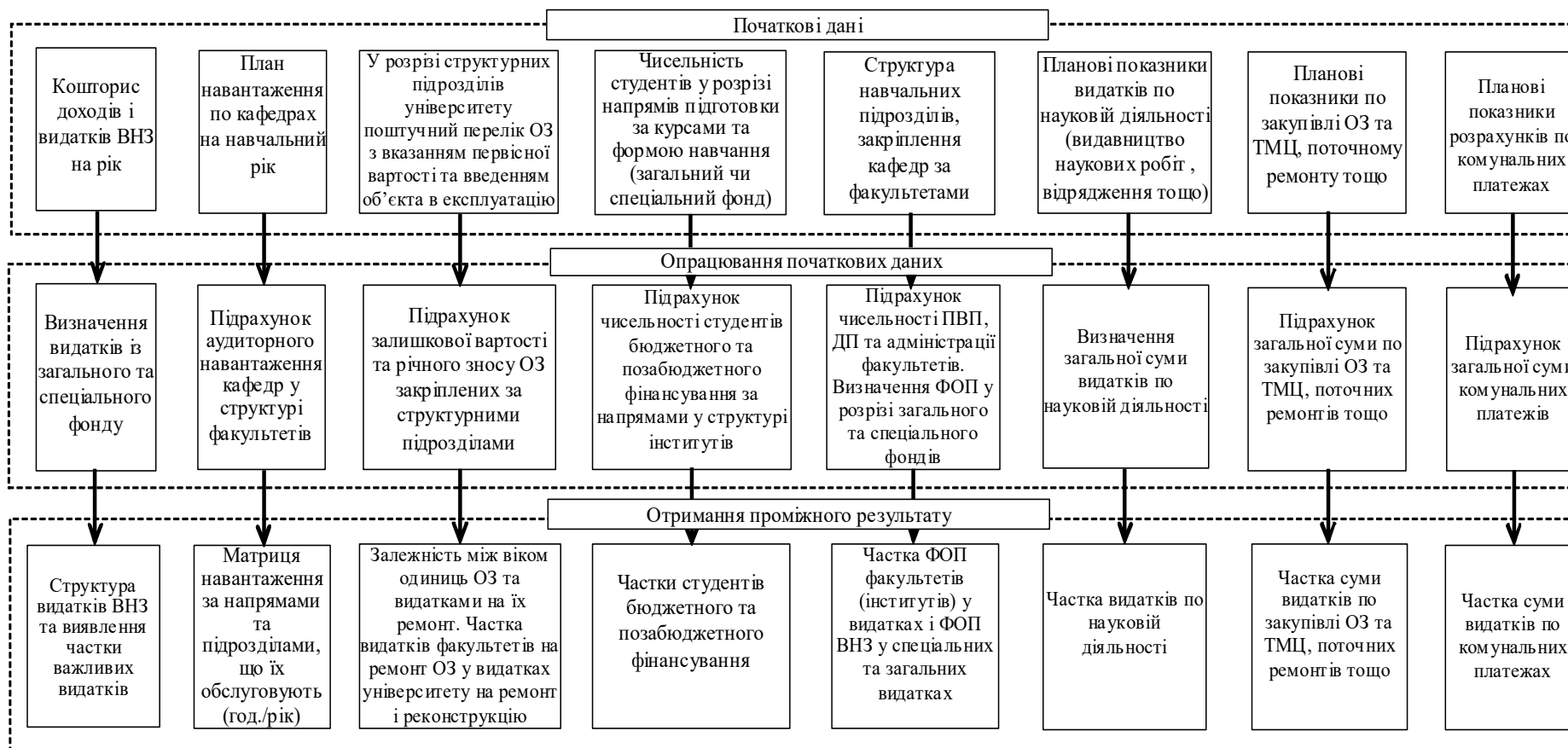


Рис. 2. Етапи підготовки даних для калькулювання собівартості освітніх послуг за відповідною спеціальністю у ВНЗ