

ISSN 2224-8609

ВІСНИК

**ВОЛИНСЬКОГО ІНСТИТУТУ
ЕКОНОМІКИ ТА МЕНЕДЖМЕНТУ**

№10

ТОМ 2

2014

Голова редакційної колегії:

Оксанич О. д.е.н., професор, проректор з наукової роботи, завідувач кафедри обліку і аудиту Волинського інституту економіки та менеджменту.

Заступник голови редакційної колегії:

Горбовий А. д.т.н., професор, академік Академії економічних наук України та Інженерної академії України, завідувач кафедри менеджменту організацій та зовнішньоекономічної діяльності, ректор Волинського інституту економіки та менеджменту.

Члени редакційної колегії:

Дудек М. д.е.н., професор кафедри обліку і аудиту Волинського інституту економіки та менеджменту;

Шумлянський В. д.г-м.н., професор кафедри суспільно-економічних та гуманітарних дисциплін Волинського інституту економіки та менеджменту, заслужений діяч науки і техніки;

Кров'як А. д.е.н., професор кафедри менеджменту організацій та зовнішньоекономічної діяльності Волинського інституту економіки та менеджменту, академік Академії економічних наук України;

Школа І. д.е.н., професор, заслужений діяч науки і техніки, академік Інженерної академії України, завідувач кафедри менеджменту Інституту туризму Федерації професійних спілок України;

Липчук В. д.е.н., професор, академік Академії наук вищої освіти України, завідувач кафедри статистики та аналізу, директор навчально-наукового інституту економіки АПК Львівського національного аграрного університету;

Гарасим П. д.е.н., професор, академік Академії економічних наук України, декан обліково-економічного факультету Львівської державної фінансової академії;

Качала Т. д.е.н., професор, академік Академії економічних наук України, завідувач кафедри менеджменту, ректор Черкаського державного технологічного університету;

Телюс Я. доктор, професор, ректор, Staropolska szkoła wyższa w Kielcach (м. Кельце, Республіка Польща);

Цібакова В. доктор, професор, ректор, Vysoká škola ekonómie a manažmentu verejnej správy v Bratislave (м. Братислава, Словачька Республіка);

Вічіч С. доктор, ректор, Висока Хотелијерска школа (м. Белград, Республіка Сербія);

Штефко Р. доктор, професор, декан факультету менеджменту, Prešovská univerzita v Prešove (м. Прешов, Словачька Республіка);

Іллієв І. д.ю.н., професор, ректор, Частен професионален колеж «Света София» (м. Софія, Республіка Болгарія);

Магда Р. доктор, директор інституту економіки, методології та інформатики, Károly Róbert College (м. Дьєндьеш, Угорщина);

Ченчяла Ю. доктор, ректор, Vysoká škola podnikání (м. Острава, Чеська Республіка);

Гурняк К. доктор, професор, ректор, Nadbużańska Szkoła Wyższa im. Marka J. Kaźmiera (м. Семятиче, Республіка Польща);

Вєжбєнєц В. доктор, професор, ректор, Państwowa Wyższa Szkoła Techniczno-Ekonomiczna im. ks. Bronisława Markiewicza w Jarosławiu (м. Ярослав, Республіка Польща).

Відповідальний секретар:

Степанюк О. к.т.н., доцент кафедри менеджменту організацій та зовнішньоекономічної діяльності, член-кореспондент Академії економічних наук України, перший проректор Волинського інституту економіки та менеджменту.

Збірник зареєстрований

Міністерством юстиції України 26.05.2011

Засновник збірника

Волинський інститут економіки та менеджменту

Свідоцтво про державну реєстрацію

КВ №18123-6923Р

Збірник включено до Переліку наукових фахових видань України

(економічні науки) на підставі наказу МОН України від 26.05.2014 р. № 462

Видавець:

Волинський інститут економіки та менеджменту

Адреса:

вул. Електроапаратна, 3, м. Луцьк, 43020

тел./факс.: (0332) 78-98-33

e-mail: visnyk.viem@viem.edu.ua.

*Рекомендовано до друку Вченою радою Волинського інституту економіки та менеджменту
(протокол № 1 від 28 серпня 2014 р.)*

Опубліковані матеріали відображають точку зору авторів, яка може не збігатись з позицією редколегії журналу. Автори несуть відповідальність за порушення прав інтелектуальної власності інших осіб.

Модель буде корисна керівникам і фахівцям при впровадженні збалансованої системи показників як у закордонних підрозділах, так і дочірніх підприємствах, розташованих в країні базування. Крім того модель і методика збалансованої системи показників може застосовуватися при стратегічному управлінні в будь-яких комерційних установах та організаціях.

Враховуючи специфіку діяльності закордонних підрозділів, ми відобразили основні наукові результати дослідження, які полягають у розробці: технології впровадження і реалізації збалансованої системи показників на основі узагальненого досвіду провідних фахівців в галузі стратегічного планування і розробки збалансованої системи показників; інструментарію, який дозволяє здійснювати контроль за реалізацією стратегії; методу управління змінами процесів діяльності компанії, спрямованого на адаптацію бізнес-процесів компанії у відповідності з певною стратегією розвитку; методу застосування технологій для оптимізації взаємодії учасників стратегічного комітету.

Список використаних джерел

1. Каплан Р.С. Нортон Д.П. Сбалансированная система показателей. – М.: Олимп-Бизнес, 2003. – 265 с.
2. Horvath&Partners. Внедрение сбалансированной системы показателей. – М.: Альпина Бизнес Букс, 2006. – 480 с.
3. Нив Г. Пространство доктора Деминга: принципы построения устойчивого бизнеса. – М.: Альпина Бизнес Букс, 2005. – 280 с.

УДК 657.1

Пігош В.А., к.е.н.

Мукачівський державний університет

УДОСКОНАЛЕННЯ ПОЛОЖЕНЬ КАЛЬКУЛЮВАННЯ СОБІВАРТОСТІ НАВЧАЛЬНИХ ПОСЛУГ ДЕРЖАВНИХ ВИЩИХ ЗАКЛАДІВ ОСВІТИ

Автором досліджено підходи до калькулювання навчально-педагогічних послуг державних вищих навчальних закладів шляхом удосконалення розрахунку собівартості підготовки одного студента, розрахунку накладних витрат, що включаються до фактичної собівартості навчально-педагогічної послуги.

Ключові слова: собівартість, калькулювання, бюджетні установи, державні вищі навчальні заклади, спеціальний фонд, платні послуги.

The author investigates the approaches towards the calculation of training and educational services of state higher educational establishments by means of improving the cost-price calculation of training a student; by means of expenses calculation included into the actual cost of training and educational services.

Keywords: *cost price, calculation, budgetary institutions, state higher educational establishments, special fund, chargeable services.*

Автором исследованы подходы к калькулированию учебно-педагогических услуг государственных высших учебных заведений путем усовершенствования расчета себестоимости подготовки одного студента, расчета накладных расходов, включаемых в фактическую себестоимость учебно-педагогической услуги.

Ключевые слова: *себестоимость, калькулирование, бюджетные учреждения, государственные высшие учебные заведения, специальный фонд, платные услуги.*

Вступ. Суттєве значення у забезпеченні ефективності функціонування державних вищих навчальних закладів, поліпшенні результатів виконання кошторису та зростанні обсягів надання платних послуг державними вищими навчальними закладами має обґрунтоване встановлення цін на них з використанням дієвої методики калькулювання. Чим точніше буде враховано видатки та зрозумілішою і доступнішою буде методика обчислень вартості послуг (в тому числі для потенційних їхніх користувачів), тим вищою буде результативність діяльності вищих навчальних закладів.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Проблеми методики, теоретичних та практичних питань, пов'язаних з калькулюванням у бухгалтерському обліку бюджетних установ, зокрема розрахунку собівартості освітніх послуг у вищих навчальних закладах, знайшли відображення в працях таких вітчизняних вчених як П.Й. Атамас [1], Т.М. Боголіб [2], Ф.Ф. Бутинець [3], Н.І. Вацик [4], Р.Т. Джога [6], Т.М. Кондрашова [9], С.О. Левицька [10], С.В. Свірко [6; 14], С.В. Сисюк [15; 16]. Разом з тим, дослідження підходів до калькулювання навчально-педагогічних послуг державних вищих навчальних закладів потребують більш глибоких досліджень, оскільки даній галузі притаманні суттєві особливості, особливо в умовах зростання фінансової автономії вищих освітніх закладів.

Постановка завдання. Метою статті є дослідження особливостей та визначення напрямів удосконалення положень калькулювання собівартості навчальних послуг державних вищих навчальних закладів.

Результати досліджень. Ринкові механізми та процеси, які проходять в усіх галузях національної економіки, безумовно, накладають свій особливий відбиток на обліково-аналітичне забезпечення системи управління державними вищими навчальними закладами. Незважаючи на певну парадоксальність (яка проявляється у такій рисі державних вищих навчальних закладів як неприбутковість), галузь освіти також активно починає використовувати закони ринкової економіки. Це викликає відповідні зміни пріоритетів: першочерговим виявляється економічний інтерес, незважаючи на те, що метою (результатом) діяльності бюджетних установ не є отримання прибутку.

У цьому контексті позитивним може стати вивчення існуючого зарубіжного досвіду покриття видатків на надання освітніх послуг і облік діяльності вищих навчальних закладів, оскільки вітчизняна система обліку наразі недостатньо адаптована до ринкових умов. Зокрема, відсутні розробки щодо забезпечення формування цін на освітні послуги відповідно до закону попиту та пропозиції. Щодо системи обліку, слід відзначити її архаїчність та відсутність можливостей забезпечення оптимізації видатків і доходів. Основне завдання у даному випадку полягає у досягненні більш раціонального використання грошових коштів, виділених навчальним закладам як фінансове забезпечення їх діяльності. Тобто, особливістю діяльності державних вищих навчальних закладів є те, що система обліку в сучасній економіці України перетворюється в оптимізаційний важіль використання ресурсного потенціалу, основою якого виступає фінансове забезпечення (загальний та спеціальний фонди).

Динаміка обсягів фінансового забезпечення державних вищих навчальних закладів в Україні вказує на зростання частки їх власних надходжень, тобто коштів спеціального фонду (табл. 1).

Критична оцінка практики бухгалтерського обліку власних надходжень, обсяги яких, як свідчать фактичні дані досліджуваних державних вищих навчальних закладів, динамічно зростають, свідчить про певну розбалансованість показників і відповідних процедур обліку та аналізу.

Значущість реальних надходжень до спеціального фонду вимагає адекватного застосування принципів бухгалтерського обліку, з метою забезпечення комплексності, цілісності, порівняльності та інших необхідних характеристик обліково-аналітичних даних. Проблемність, яка проявляється в обліку доходів і, відповідно, є його особливістю, полягає в необхідності забезпечення дотримання такого принципу, як співвідношення доходів та видатків. Вона пов'язана з порядком надання й оплати освітніх послуг.

У переважній більшості державних вищих навчальних закладів оплата освітніх послуг згідно укладених договорів проводиться за семестр чи помісячно. Таким чином, у системі бухгалтерського обліку доходи нараховуються на початку семестру (місяця), а надходження грошових коштів забезпечується споживачами послуг у вигляді попередньої оплати. Натомість видатки здійснюються впродовж наступних місяців (семестрів).

Така ситуація вимагає пошуку й обґрунтування інноваційних підходів до функціонування фінансового механізму вищої школи, зокрема застосовуючи положення Закону України "Про вищу освіту" від 01.07.2014 року № 1556-VII [12]. Насамперед, необхідно ввести університетську та факультетську автономію, в тому числі розширення фінансових прав університетів, надання їм додаткових податкових пільг. Це сприятиме зростанню зацікавленості у розвитку, що в кінцевому варіанті призведе до зміцнення конкурентних позицій цих суб'єктів діяльності та полегшенні вирішення тих проблем, котрі з'явилися в останні роки.

Таблиця 1.
Динаміка обсягів фінансового забезпечення державних вищих навчальних закладів в Україні за 2004-2012 рр.*

Роки	Назва навчального закладу	Придніпровська державна академія будівництва і архітектури	Український державний хіміко-технологічний університет	Донецький національний технічний університет	Ізmailьський державний гуманітарний університет	Кам'янець-Подільський національний університет	Уманський державний педагогічний університет	Київський національний торговельно-економічний університет	Мукачівський державний університет	Ужгородський національний університет
2005	Кошти спеціального фонду	10805	8148	32326	2574	6036	3642	12831	2169	10105
	абсолютне відхилення, тис.грн.	2970	1143	6870	572	2233	966	24929	731	6610
2006	відносне відхилення, %	27,5	14,0	21,3	22,2	37,0	26,5	194,3	33,7	65,4
	Кошти спеціального фонду	13775	9291	39196	3146	8269	4608	37760	2900	16715
2007	абсолютне відхилення, тис.грн.	2928	2031	6758	611	2814	1149	29810	244	4570
	відносне відхилення, %	21,3	21,9	17,2	19,4	34,0	24,9	78,9	8,4	27,3
2008	Кошти спеціального фонду	16703	11322	45954	3757	11083	5757	67570	3144	21285
	абсолютне відхилення, тис.грн.	3449	1837	13570	787	3335	1564	8591	778	6879
2009	відносне відхилення, %	20,6	16,2	29,5	20,9	30,1	27,2	12,7	24,7	32,3
	Кошти спеціального фонду	20152	13159	59524	4544	14418	7321	76161	3922	28164
2010	абсолютне відхилення, тис.грн.	5013	2665	-259	1018	4216	2665	-5008	3662	3053
	відносне відхилення, %	24,9	20,3	-0,4	22,4	29,2	36,4	-6,6	93,4	10,8
2011	Кошти спеціального фонду	25165	15824	59265	5562	18634	9986	71153	7584	31217
	абсолютне відхилення, тис.грн.	76	749	1884	990	3369	1005	12049	1557	2610
2012	відносне відхилення, %	0,3	4,7	3,2	17,8	18,1	10,1	16,9	20,5	8,4
	Кошти спеціального фонду	25241	16573	61149	6552	22003	10991	83202	9141	33827
2010	абсолютне відхилення, тис.грн.	384	1825	4466	586	2657	668	14025	2229	9881
	відносне відхилення, %	1,5	11,0	7,3	8,9	12,1	6,1	16,9	24,4	29,2
2011	Кошти спеціального фонду	25625	18398	65615	7138	24660	11659	97227	11370	43708
	абсолютне відхилення, тис.грн.	5783	394	27924	-49	605	1850	1967	1647	4831
2012	відносне відхилення, %	22,6	2,1	42,6	-0,7	2,5	15,9	2,0	14,5	11,1
	Кошти спеціального фонду	31408	18792	93539	7089	25265	13509	99194	13017	48539
2012	абсолютне відхилення, тис.грн.	-4249	962	-6590	-753	-1602	3111	3124	335	3073
	відносне відхилення, %	-13,5	5,1	-7,0	-10,6	-6,3	23,0	3,1	2,6	6,3
2012	Кошти спеціального фонду	27159	19754	86949	6336	23663	16620	102318	13352	51612

* За фактичними даними фінансової та бюджетної звітності досліджуваних державних вищих навчальних закладів України

В даний час перед вищою освітою виникли нові проблеми, зокрема зниження обсягів, недостатність та нестабільність фінансового забезпечення. Затвердження кошторису доходів та видатків не означає реального перерахування у повному обсязі бюджетних коштів. Більш того, статті видатків загального фонду Державного бюджету поділяються на “захищені” і “незахищені”. Першочерговому фінансовому забезпеченню підлягають видатки за “захищеними” статтями. Їх перелік щорічно затверджується.

Отже, реалізація побудови обліково-аналітичного забезпечення, зокрема його принципів, має сприяти:

- пошуку альтернативних джерел фінансового забезпечення щодо надання освітніх послуг, при цьому важливо застосовувати принцип системності, а саме: розробити єдиний підхід до калькулювання платних послуг, узгодити напрями руху даних і їх документальне забезпечення у процесі надання освітніх послуг відповідно до принципу своєчасності надання інформації для прийняття оперативних управлінських рішень;

- формуванню публічної інформаційної бази для потенційних споживачів послуг з дотриманням принципу конфіденційності (з тим, щоб його не порушувати) та повноти (для забезпечення переваг у прийнятті споживачами освітніх послуг рішення на користь обрання для навчання конкретного вищого навчального закладу);

- використанню можливості кредитного забезпечення платних освітніх послуг з дотриманням принципу обачності;

- досягненню оптимізації використання ресурсного потенціалу (шляхом удосконалення та прискорення процедур відображення руху фінансових і матеріальних ресурсів завдяки застосуванню принципу інтеграції та використанню автоматизованих систем обробки обліково-аналітичної інформації). У цьому контексті доцільно сформуувати оптимізаційну модель, яка б охоплювала увесь процес діяльності вищого навчального закладу, починаючи від планування й складання кошторису до аналізу його виконання);

- розширенню можливостей здійснення інноваційної діяльності (з відповідною організацією її обліку та відображенням результатів) в галузі вищої освіти, використання нематеріальних активів як джерела власних надходжень, формування відповідного механізму їх оцінки й відображення договірних відносин з цього приводу;

- формуванню єдиної обліково-аналітичної інформаційної системи, здатної мінімізувати видатки та забезпечувати підвищення ефективності використання ресурсів і якості освітніх послуг, які надаються.

Ефективне використання функцій обліку і аналізу в діяльності будь-якого суб'єкта вимагає широкого і науково обґрунтованого врахування сучасних особливостей діяльності. Вище окреслені особливості переважно супроводжуються проблемами теоретичного й практичного плану. Зокрема,

розширення джерел власних надходжень, обмежується законодавчими рамками щодо становлення їх переліку у вищих навчальних закладах, як і в бюджетних установах загалом. Незважаючи на прагнення суб'єктів галузі освіти розвивати даний напрям своєї діяльності, законодавством встановлена низка умов, які мають обмежувальний характер (рекомендована вартість освітньої послуги, законодавчо закріплений перелік дозволених платних послуг, заборона використання у ряді випадків можливості надання в оренду приміщень та обладнання тощо). Відсутня чітка категорійна визначеність нових термінів (в тому числі пов'язаних з діяльністю по наданню платних послуг). Більш того, у багатьох випадках виникає проблема документального відображення деяких операцій.

Вказане цілком узгоджується з науковим підходом товарності послуг та якості в галузі освіти, що підтверджує справедливість позиції Г. А. Дмитренка. Він, зокрема, зазначає, що послуга освіти виступає як специфічний товар – робоча сила [7, с. 54].

У цьому контексті розглянута особливість має виступати однією з основ формування рекомендацій щодо удосконалення бухгалтерського обліку зазначених економічних взаємовідносин у галузі вищої освіти.

Ринок освітніх послуг висуває все більші вимоги до вищих навчальних закладів, оскільки майбутні абітурієнти намагаються вступити до тих закладів, які на їхню думку є оптимальним вкладенням часу та грошових ресурсів у своє навчання. Важливу роль в процесі такого вибору будуть відігравати рейтинги [8].

Проте, діюча система бухгалтерського обліку не орієнтована на задоволення потреб потенційних споживачів освітніх послуг, оскільки не є публічною (мова йде лише про ту інформацію, котра відіграє ключову роль при прийнятті рішення щодо вибору навчального закладу). Наприклад, відсутня база даних про обсяги видатків на одного студента, яка вказує на рівень матеріального забезпечення навчального процесу.

З цього приводу О.О. Герасименко стверджує, що пріоритетне завдання вищих навчальних закладів (ВНЗ) полягає у здійсненні підготовки та підвищенні кваліфікації фахівців для забезпечення активізації інноваційних процесів від стадії фундаментальних досліджень до реалізації наукоємної продукції і технологій. А чинником поліпшення рівня використання наявного потенціалу ВНЗ має виступати механізм стимулювання праці їхнього професорсько-викладацького складу [5].

Проте практика діяльності навчальних закладів свідчить про відсутність дієвого стимулюючого механізму в оплаті праці. Результатом цього виступає те, що викладач, який здатний завдяки власній методиці та ставленню до праці досягти кращих результатів навчання студентів, ставиться в один рівень з тими,

хто просто виконує свої функціональні обов'язки без застосування інноваційних прийомів.

Актуальність вирішення проблем з фінансовим забезпеченням, підвищенням стимулюючої ролі заробітної плати професорсько-викладацького складу, а також цілої низки інших об'єктивних потреб зумовлюється функціонуванням суб'єктів освіти у конкурентному середовищі. Підсумовуючи наведене вище та враховуючи недостатність бюджетних асигнувань в сучасних умовах, можна зробити висновок, що в сучасних умовах існує необхідність все більшого залучення власних коштів до фінансового забезпечення вищих державних закладів освіти.

Власні кошти дають змогу здійснювати освітнім установам поточні видатки для відповідних умов освітньої та господарської діяльності, капітальні видатки з оновлення та комплектування матеріально-технічної бази, проведення ремонтно-відновлювальних робіт та інших видатків, не передбачених загальним фондом кошторисів установ освіти.

Загалом, реструктуризація галузі вищої освіти, яка передбачена новим Законом України "Про вищу освіту", включає низку загальнодержавних заходів, пов'язаних з основною особливістю діяльності освітніх закладів – їх комерціалізацією та фінансовою автономією, яка, в державних вищих навчальних закладах має свою специфіку і пов'язана з віднесенням останніх до неприбуткових установ. Внаслідок цього, неправомірним є врахування при формуванні калькуляцій можливості акумулювання коштів на розширення діяльності чи створення покращених соціальних умов для працівників, тобто забезпечення формування прибутку. Необхідність вирішення цієї проблеми накладає свій відбиток не лише на систему калькулювання, а й на підхід до обліку витрат і доходів.

Нормативним документом, яким регламентовано порядок і надано можливість визначення собівартості платних освітніх послуг, є Наказ Міністерства освіти і науки України, Міністерства економіки України, Міністерства фінансів України від 23.07.2010 р. №736 / 902 / 758 "Про затвердження порядків надання платних послуг державними та комунальними навчальними закладами" [13].

Відповідно до Порядку, встановлення вартості платної освітньої послуги здійснюється на базі економічно обґрунтованих витрат, пов'язаних з її наданням. Також у цьому контексті важливо врахувати, що бюджетні установи, в тому числі державні вищі навчальні заклади, з 01.01.2015 р. будуть використовувати у своїй обліковій практиці Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 135 "Витрати", затверджене Наказом міністерства фінансів України № 568 від 18.05.2012 р. [11]. Проте, інтерес до його положень лежить у площині дискусій науковців, які здійснюють свої наукові пошуки щодо системи обліку бюджетних установ. Із суто

прагматичного підходу і сутнісного змісту витрат, які розмежовуються названим стандартом на дві групи – витрати за обмінними та необмінними операціями, достатньо суперечливим є обґрунтування доцільності застосування такого нормативного документа у практиці бюджетних установ.

Управлінський облік, як підсистема, призначення якої полягає в оптимізації видатків, міг би використовувати рекомендації щодо застосування класифікації, яка міститься у стандарті і має за основу поділ за елементами витрат. Проте, справедливо зазначити, що ця класифікація містить одну статтю, яка не відповідає специфіці бюджетних установ. Зокрема, у НП(С)БО в державному секторі 135 “Витрати” наведено таку класифікацію витрат за обмінними операціями: оплата праці (заробітна плата, грошове забезпечення військовослужбовців); відрахування на соціальні заходи; матеріальні витрати (використання предметів, матеріалів, обладнання, інвентарю, медикаментів та перев’язувальних матеріалів, продуктів харчування тощо); амортизація; фінансові витрати (витрати суб’єкта державного сектору, пов’язані із запозиченнями згідно із законодавством: відсотки за користування кредитами, премія, дисконт за цінними паперами, витрати на обслуговування боргу тощо); інші витрати за обмінними операціями (курсові різниці, витрати, пов’язані з реалізацією активів, втрати від зменшення корисності активів тощо) [11].

Виокремлення у класифікації статті “Амортизація” стосовно бюджетних установ пов’язане із запровадженням механізму врахування амортизаційних відрахувань в складі вартості послуг бюджетних установ. Наразі, об’єктом обліку, щодо якого існує відповідний порядок його відображення на рахунках, є знос, а не амортизація. У даному випадку, доцільним є уточнення сутності терміну “знос”. Доцільність такого уточнення полягає у тому, що класичний зміст амортизації, який до сьогодні не заперечується в науковій літературі, пов’язаний із формуванням відповідного фонду для заміни й відновлення основних засобів.

Критична порівняльна оцінка НП(С)БО в державному секторі 135 “Витрати” з положеннями Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку в державному секторі свідчить про ідентичність підходів до розмежування (класифікації) витрат, спільність порядку визнання витрат та в цілому вказує, що в національному стандарті дотримано принципів і умов, визначених міжнародними стандартами. Існує також базова основа обчислення собівартості, а саме, рекомендації щодо складу витрат, які включаються у собівартість послуг: прямі матеріальні витрати; прямі витрати на оплату праці; інші прямі витрати; змінні загальновиробничі та постійні розподілені загальновиробничі витрати.

При цьому об’єктом калькулювання виступає підготовка студента певної форми навчання, відповідної спеціальності та напряму підготовки. Калькуляційною одиницею є один підготовлений студент у розмірі зазначених характеристик. У випадку, якщо термін надання платної освітньої послуги

перевищує один календарний рік, то, відповідно до чинних нормативно-правових актів, замовник має право здійснювати оплату послуги частинами, а у відповідному договорі (контракті) зазначаються усі поетапні суми та строки сплати.

У відповідності до Порядку надання платних послуг державними та комунальними навчальними закладами, затвердженого наказом МОНУ, Мінекономіки України, МФУ від 23.07.2010 р. № 736 / 902 / 758 навчальний заклад може диференціювати розмір плати за надання платної освітньої послуги, виходячи з ліцензованого обсягу, співвідношення попиту та пропозиції за конкретними напрямками (спеціальностями) навчання на державному (регіональному) ринку освітніх послуг. При встановленні навчальним закладом диференційованих розмірів оплати за надання освітніх послуг, навчальний заклад зобов'язаний дотримуватись такого розрахунку:

$$n / \sum KxB = n / \sum KxP, \quad (1.1)$$

де K – контингент, який планується зарахувати на навчання для отримання конкретної освітньої послуги у плановому періоді, тобто кількість осіб, що подадуть заяви до навчального закладу (укладуть договори, контракти з навчальним закладом) для отримання освітніх послуг різних видів; B – калькуляційна одиниця кожної платної освітньої послуги, тобто вартість надання конкретної освітньої послуги за весь період її надання у повному обсязі одній фізичній особі, яка буде зарахована на навчання у плановому періоді; P – кошти, що сплачує замовник за надання навчальним закладом конкретної платної освітньої послуги одній фізичній особі за весь період її надання у повному обсязі, яка зазначена в договорі (контракті, заяві), платіжному дорученні, іншому аналогічному документі; n – номенклатура (перелік) всіх видів платних освітніх послуг, що надає навчальний заклад у плановому періоді [13].

Складові вартості витрат на надання платної освітньої послуги державними вищими навчальними закладами проілюстровані на рисунку 1.

Умовні позначення:

V_{zp} – витрати (видатки) на оплату праці; PO_o – посадові оклади, ставки заробітної плати (у тому числі погодинної оплати); PDN – підвищення, доплати, надбавки та інші виплати обов'язкового характеру, визначені законодавством; VZ – виплати, що мають заохочувальний характер, виплачені згідно чинного законодавства; OP_o – оплата праці працівників, виплачена згідно трудових договорів і договорів цивільно-правового характеру та оплата праці видатних вітчизняних та іноземних фахівців залучених до надання платної освітньої послуги, встановлена на підставі окремо укладених договорів; I_{zp} – індексація заробітної плати; $ZESV$ – єдиний соціальний внесок; V_{zp} – фонд

оплати праці (обсяг нарахованої заплати); NVZ – законодавчо встановлений норматив нарахувань; N_r – згідно переліку, поданого в п. 2.5 Порядку, затвердженого наказом МОНУ, Мінекономіки України, МФУ від 23.07.2010 р. № 736 / 902 / 758; VOZ – вартість формування основних засобів (придбання, створення); $VVNL$ – випуск навчальної літератури; VKB – витрати на капітальне будівництво, ремонт і реконструкцію; VPZ – придбання програмного забезпечення.



Рис. 1. Складові вартості платної освітньої послуги відповідно до Порядку надання платних освітніх послуг державними вищими навчальними закладами

Капітальні витрати враховуються у розмірі до 10 відсотків в межах вартості платної освітньої послуги, встановленої відповідно до Порядку надання платних освітніх послуг державними та комунальними навчальними закладами [13].

Процес обчислення вартості освітньої послуги, зокрема вартості навчання одного студента як ключового виду послуг, які надаються вищими навчальними закладами, доцільно здійснювати із урахуванням дії закону попиту та пропозиції. Для прикладу, розрахунок фактичної собівартості навчання одного студента в 2013- 2014 році за освітньо-кваліфікаційним рівнем “Бакалавр” у Мукачівському державному університеті пропонується розраховувати способом, проілюстрованим у таблиці 2.

Розрахунок фактичної собівартості навчання одного студента в 2013 - 2014
навчальному році за освітньо-кваліфікаційним рівнем "Бакалавр" у
Мукачівському державному університеті

Показники	Спеціальність				
	Фінанси	Марке-тинг	Пра- ктична психо- логія	Філо- логія	Туризм
Ліцензований обсяг студентів за ОКР "Бакалавр", <i>чол.</i>	30	50	60	40	30
Норма кількості студентів на 1 ставку (Постанова КМУ № 1134)	12,50	12,50	10,50	9,00	13,50
Кількість ставок ПВС, <i>штат. од.</i>	2,4	4	5,7	4,4	2,2
Середній оклад ПВС, <i>грн.</i>	2 484	2 484	2 484	2 484	2 484
Всього витрати на оплату праці ПВС за 10 місяців, <i>грн.</i>	59 604	99 340	141 560	109 274	54 637
Забезпечення відпусток та матеріальної допомоги на оздоровлення, <i>грн.</i>	14 901	24 835	35 390	27 319	13 659
Середній % за вислугу років, <i>грн</i>	8 941	14 901	21 234	16 391	8 196
Інші нарахування, передбачені законодавством (індексація, нерозподілені видатки на збільшення зарплати, надбавки, доплати тощо), <i>грн.</i>	1 907	3 179	4 530	3 497	1 748
Разом витрати на оплату праці за рік, <i>грн.</i>	85 353	142 255	202 713	156 480	78 240
Нарахування на оплату праці ПВС, <i>грн.</i>	30 983	51 639	73 585	56 802	28 401
Всього витрати на оплату праці та нарахування ПВС, <i>грн.</i>	116 336	193 893	276 298	213 283	106 641
Вартість навчання із розрахунку заробітна плата ПВС на одного студента, <i>грн.</i>	3 878	3 878	4 605	5 332	3 555
Накладні витрати (додаток до розрахунку (табл. 2.2), <i>грн.</i>	3 709	3 709	3 709	3 709	3 709
Вартість навчання із розрахунку на одного студента, <i>грн.</i>	7 587	7 587	8 314	9 041	7 264
Співвідношення попиту та пропозиції	1,18	1,15	0,91	0,77	1,03
Загальна кількість поданих заяв	118	172	91	54	59
Кількість поданих заяв на місце	3,93	3,44	1,52	1,35	1,97
Вартість навчання одного студента, <i>грн.</i>	8950	8750	7600	7000	7500

Розрахунок відповідає вимогам Порядку надання платних освітніх послуг державними та комунальними навчальними закладами, а також враховує авторську думку щодо корегування вартості з використанням поправочного коефіцієнта (співвідношення між попитом і пропозицією).

Розрахунок накладних витрат при цьому доцільно здійснювати з урахуванням встановлених експериментальним способом відсотків включення витрат в обслуговування навчального процесу (табл. 3.)

Таблиця 3

Розрахунок накладних витрат, що включаються до фактичної собівартості навчання одного студента в 2013-2014 навчальному році

Показники накладних витрат	Всього фактичних витрат, грн.	Питома вага включення витрат в обслуговування навчального процесу, % *	Всього накладних витрат, грн. (з урахуванням їх зменшення на витрати, не пов'язані з навчальним процесом)
1	2	3	4
Фонд заробітної плати адміністративно-обслуговуючого, учбово-допоміжного та іншого персоналу	4 891 235	71,8	3 511 907
Заробітна плата адміністративно-обслуговуючого, учбово-допоміжного та іншого персоналу (за винятком працівників гуртожитку)	4 551 261	71,8	3 267 806
Інші нарахування, передбачені законодавством	339 974	71,8	244 101
Нарахування на заробітну плату	1 775 518		1 274 822
Придбання товарів і послуг	2 497 038		1 699 399
Предмети, матеріали, обладнання та інвентар, у тому числі м'який інвентар та обмундирування	1 169 511	73,4	858 421
Медикаменти та перев'язувальні матеріали	30 853	75,2	23 201
Оплата послуг (крім комунальних)	1228514,02	62,1	762 907
Інші видатки	68160,33	80,5	54 869
Видатки на відрядження	93 313	73,3	68 399
Оплата комунальних послуг та енергоносіїв	742 711		534 717
Оплата водопостачання і водовідведення	109 850	68,0	74 698
Оплата електроенергії	284 904	72,0	205 131
Оплата природного газу	295 058	76,5	225 719
Оплата інших комунальних послуг	51 174	57,0	29 169
Окремі заходи по реалізації державних (регіональних) програм, не віднесені до заходів розвитку	4 691	100	4 691

1	2	3	4
Капітальні видатки	2 457 775		1 467 520
Придбання обладнання і предметів довгострокового користування	748 079	79,4	593 975
Реконструкція інших об'єктів	127 524	73,7	93 985
Капітальний ремонт житлового фонду	680 946	0	0
Капітальний ремонт інших об'єктів	901 225	86,5	779 560
Разом видатків в рік без видатків на заробітну плату ПВС	12 462 282	69,0	8 561 454
Разом видатків на одного студента в рік без видатків на заробітну плату ПВС та нарахування за спеціальностями	x	x	3 709

**Питома вага (%) включення витрат в обслуговування навчального процесу розраховується за кожною статтею накладних витрат виходячи із співвідношення всіх фактичних витрат за минулий період, понесених на утримання і забезпечення функціонування ДВНЗ та витратами, які безпосередньо пов'язані з навчальним процесом.*

Запропонований алгоритм та його математичний опис може бути ефективним і стосовно інших послуг, які можуть надаватися вищим навчальним закладом. Проте, його застосування вимагає врахування виду й специфіки надання послуг. Зазначені проблеми будуть розвинуті у подальших дослідженнях автора.

Цілком доцільною та обґрунтованою складовою розглянутого підходу до визначення собівартості навчання одного студента, як і собівартості інших послуг, які можуть надаватися державними вищими навчальними закладами, має стати аналіз чинників впливу на співвідношення попиту та пропозиції. Власне формування інноваційної системи аналізу алгоритмів обліку, чинників, які впливають на чисельність студентів та використання його результатів з метою прогнозування, має бути невід'ємною частиною управлінського обліку, яка також вимагає наукового розвитку. Варто зазначити, що автоматизація вказаних розрахунків значно прискорить процес і оперативність управлінського реагування на керування господарськими операціями вищого навчального закладу з метою забезпечення економії фінансових та матеріальних ресурсів, а також забезпечення зростання обсягів доходів. Важливим є вдале поєднання на практиці, підсистеми управлінського обліку з фінансовим, а також вмиле використання аналітичних методів при опрацюванні економічної інформації для потреб управління.

Висновки. Важливе значення у забезпеченні ефективності функціонування закладів вищої освіти має правильно налагоджений процес калькулювання та методика обчислення собівартості й ціни послуг. У цьому контексті визначені їх складові та обґрунтовано доцільність застосування корегуючого коефіцієнта на основі врахування існуючої практики, що сприятиме встановленню більш точної величини вартості (собівартості). У цьому зв'язку, авторські розробки

набувають не лише теоретичної, але й практичної цінності, оскільки обґрунтування алгоритму обчислення та його використання у поєднанні із прогнозуванням чисельності студентів дозволить досягти оптимізації діяльності державних вищих навчальних закладів в цілому.

Список використаних джерел

1. Атамас П. Й. Основи обліку в бюджетних організаціях : навч. посіб. / П. Й. Атамас. – К. : Центр навчальної літератури, 2003. – 284 с.
2. Боголіб Т. М. Принципи управління вузом : моногр. / Т. М. Боголіб. – К. : Знання, КОО, 2004. – 204 с.
3. Бухгалтерський облік в бюджетних установах / Ф. Ф. Бутинець, Т. П. Остапчук, Н. А. Остап'юк, С. В. Сисюк. – Житомир : Рута, 2006. – 472 с.
4. Вацик Н. Необхідність удосконалення методики обліку у вищих навчальних закладах як важливої складової управління вузом / Н. Вацик // Галицький економічний вісник. – 2010. – №2(27). – С.184-188.
5. Герасименко О. О. Економічний механізм стимулювання праці у сфері наукової і науково-технічної діяльності (на прикладі вищих навчальних закладів України) : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.02.02 “Економіка й управління науково-технічним прогресом” / О. О. Герасименко. – К., 2003. – 21 с.
6. Джога Р. Т. Бухгалтерський облік у бюджетних установах : підруч. / Р. Т. Джога, С. В. Свірко, Л. М. Сінельник ; За ред. Джоги Р. Т. – К. : КНЕУ, 2003. – 483 с.
7. Дмитренко Г. А. Стратегический менеджмент в системе образования : учеб. пособ. / Г. А. Дмитренко. – К. : МАУП, 1999. – 176 с.
8. Значення оцінки якості освітніх послуг // Євро Освіта. Центр міжнародних проектів НДІ прикладних інформаційних технологій [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://euroosvita.net/?category=19&id=239>
9. Кондрашова Т. М. Управлінський облік в державних вищих навчальних закладах : дис. ... канд. екон. наук : 08.00.09 / Кондрашова Тетяна Миколаївна. – К., 2007. – 280 с.
10. Левицька С. О. Облік та аналіз діяльності бюджетних установ: моногр. / С. О. Левицька. - Рівне: УДУВГП, 2004.- 233 с.
11. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 135 “Витрати” [Електронний ресурс] : Наказ Міністерства фінансів України від 18.05.2012 р. № 568. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0903-12>
12. Про вищу освіту [Електронний ресурс] : Закон України від 01.07.2014 р. № 1556-VII. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/1556-18>
13. Про затвердження порядків надання платних послуг державними та комунальними навчальними закладами [Електронний ресурс] : Наказ

Міністерства освіти і науки України, Міністерства економіки України, Міністерства фінансів України від 23.07.2010 р. № 736 / 902 / 758. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/laws/show/z1196-10/>

14. Свірко С. В. Учёт затрат и калькулирование услуг учреждений социально-культурного комплекса (на примере государственных высших учебных заведений) : дис. кандидата экон. наук : 08.06.04 / Свірко Світлана Володимирівна. - К., 1998. - 182 с.

15. Сисюк С. В. Методика обліку та розподілу накладних витрат державних закладів освіти / С. В. Сисюк // Вісник Житомирського державного технологічного університету. – 2006. – № 3 (37). – С. 107-112.

16. Сисюк С. В. Облік і контроль витрат і калькулювання собівартості платних освітніх послуг : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. экон. наук : спец. 08.00.09 “Бухгалтерський облік, аналіз та аудит” / С. В. Сисюк. – К., 2008. – 20 с.

УДК 657.47: 640.4

Попович В.І., к.е.н.

Мукачівський державний університет

ФОРМУВАННЯ СОБІВАРТОСТІ ГОТЕЛЬНИХ ПОСЛУГ: ГАЛУЗЕВІ ОСОБЛИВОСТІ ТА ЧИННИКИ ВПЛИВУ

Досліджено проблеми формування собівартості готельних послуг для досягнення стратегічних цілей підприємств готельного бізнесу за допомогою цін.

Ключові слова: собівартість, калькуляція, витрати, готельний бізнес, готельні послуги.

The problems of formation of the cost of hotel services to achieve strategic objectives hotel businesses through prices.

Keywords: cost, costing, costs, hotel business, hotel services.

Исследованы проблемы формирования себестоимости гостиничных услуг для достижения стратегических целей предприятий гостиничного бизнеса с помощью цен.

Ключевые слова: себестоимость, калькуляція, расходы, гостиничный бізнес, гостиничные услуги.

Постановка проблеми. Висока собівартість послуг знижує конкурентоспроможність готельного підприємства і примушує керівників (власників) шукати причини та резерви зниження витрат, а роль механізму формування собівартості послуг полягає у створенні і забезпеченні найбільш ефективного способу їх виробництва та реалізації. У зв'язку з цим управління