

**Л. П. Коритник**

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

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

**ПРОБЛЕМИ МЕТОДИЧНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ФОРМУВАННЯ СОБІВАРТОСТІ ДЕРЖАВНИХ ПОСЛУГ**

**Анотація.** Стаття присвячена дослідженню проблемних аспектів методології й методики фінансового забезпечення суб'єктів державного сектору та визначенню напрямів їх розв'язання. Обґрунтовано, що пріоритетним завданням з удосконалення системи фінансування суб'єктів державного сектору має стати запровадження механізму розподілу обсягів видатків державного бюджету на основі показника собівартості державних послуг, що змінить напрям використання бюджетних коштів від утримання суб'єктів державного сектору до фінансування вартості якісних державних послуг. При цьому особливого значення набуває наукове й економічне обґрунтування класифікації витрат і встановлення їх структури, що є ключовим аспектом забезпечення об'єктивності формування собівартості державних послуг, повноти відображення інформації про витрати в бухгалтерському обліку та звітності суб'єктів державного сектору. Це дало змогу визначити напрями поліпшення методичного забезпечення планування, обліку витрат і калькулювання собівартості державних послуг на основі інтеграції концептуальних засад запропонованого переліку нормативно-правових актів із приписами НП(С)БОДС 135 "Витрати". Такий підхід сприятиме формуванню уніфікованих принципів встановлення вартості державних послуг на кожному рівні управління використанням бюджетних коштів та вдосконаленню механізму управління державними фінансами.

**Ключові слова:** бюджетні кошти, витрати, державні послуги, державні фінанси, калькулювання, собівартість, фінансування.

**Табл. 1. Літ. 17.**

**Liliya Korytnyk**

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

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

**PROBLEMS OF METHODOLOGICAL SUPPORT FOR THE FORMATION OF THE COST PRICE OF PUBLIC SERVICES**

**Abstract.** The article is devoted to the research of problematic aspects of the methodology and methods of financial support of public sector entities and the determination of directions for their solution. It is substantiated that the priority task to improve the system of financing public sector entities should be the introduction of a mechanism for allocating the state budget expenditures on the basis of the cost price of public services, which will change the direction of use of budget funds from from maintaining public sector entities to financing the cost of quality public services. With that, the execution of a scientific and economic substantiation for the classification of costs and the definition of their structure acquires particular importanc, which is a key aspect in ensuring the objectivity of the formation of cost price of public services, the completeness of the disclosure of information on expenditures in accounting and reporting of public sector

entities. This made it possible to identify areas for improving the methodological support for planning, cost accounting and calculation of the cost of public services based on the integration of the conceptual framework of the proposed list of regulatory legal acts with the requirements of national regulation (standard) of public sector accounting 135 "Costs". This approach will contribute to the formation of unified principles for determining the cost of public services at each level of budgetary funds management and improve the mechanism of public finance management.

**Keywords:** budgetary funds, costs, public services, state finance, calculation, cost price, financing.

**JEL classification:** H52, H83, M41, M48.

### Л. П. Корытник

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

## ПРОБЛЕМЫ МЕТОДИЧЕСКОГО ОБЕСПЕЧЕНИЯ ФОРМИРОВАНИЯ СЕБЕСТОИМОСТИ ГОСУДАРСТВЕННЫХ УСЛУГ

**Аннотация.** Статья посвящена исследованию проблемных аспектов методологии и методики финансового обеспечения субъектов государственного сектора и определению направлений их решения. Обосновано, что приоритетной задачей по совершенствованию системы финансирования субъектов государственного сектора должно стать введение механизма распределения объемов расходов государственного бюджета на основе показателя себестоимости государственных услуг, что изменит направление использования бюджетных средств от содержания субъектов государственного сектора к финансированию стоимости качественных государственных услуг. При этом особое значение приобретает научное и экономическое обоснование классификации расходов и определения их структуры, что является ключевым аспектом обеспечения объективности формирования себестоимости государственных услуг, полноты отражения информации о расходах в бухгалтерском учете и отчетности субъектов государственного сектора. Это позволило определить направления улучшения методического обеспечения планирования, учета затрат и калькуляции себестоимости государственных услуг на базе интеграции концептуальных основ предложенного перечня нормативно-правовых актов с предписаниями НП(С)БУГС 135 "Расходы". Такой подход будет способствовать формированию унифицированных принципов установления стоимости государственных услуг на каждом уровне управления использованием бюджетных средств и совершенствованию механизма управления государственными финансами.

**Ключевые слова:** бюджетные средства, расходы, государственные услуги, государственные финансы, калькуляция, себестоимость, финансирование.

Зміна парадигми управління використанням бюджетних коштів для впровадження середньострокового бюджетного планування та програмно-цільового методу ґрунтується на засадах Стратегії сталого розвитку "Україна – 2020" [1], Середньострокового плану пріоритетних дій Уряду до 2020 року [2], Стратегії реформування системи управління державними фінансами на 2017–2020 роки [3], а також Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності в державному секторі на період до 2025 року [4] в частині вдосконалення нормативно-правової бази з бухгалтерського обліку

з метою підвищення якості, повноти й достовірності даних фінансової звітності, на основі яких приймаються управлінські рішення у сфері державних фінансів.

У контексті реформування системи управління державними фінансами передбачається перехід на нову модель фінансового забезпечення на основі результативних показників використання державних фінансових ресурсів, що зумовлює зміну механізму з утримання суб'єктів державного сектору на фінансування якісних державних послуг і управління результатами. При цьому одним із завдань удосконалення механізму управління фінансами та реформування системи бухгалтерського обліку в державному секторі є запровадження національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі (НП(С)БОДС) і поліпшення нормативно-правової бази з бухгалтерського обліку та фінансової звітності. Так, Планом заходів з реалізації Стратегії реформування системи управління державними фінансами на 2017–2020 роки [5] (розділ IV “Забезпечення ефективного виконання бюджету”) передбачено розроблення й затвердження нормативно-правових актів із питань НП(С)БОДС, а Планом заходів щодо модернізації системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності в державному секторі на період до 2025 року [4] – підготовку змін до НП(С)БОДС у зв'язку з корективами міжнародних стандартів та з урахуванням змін у національному законодавстві, а також розроблення методичних рекомендацій до НП(С)БОДС.

Особливого значення для виконання завдань згаданих планів заходів набуває вдосконалення бюджетного законодавства щодо забезпечення ефективною реалізації принципів і базових правил НП(С)БОДС 135 “Витрати” [6] та пов'язаних із ним інших нормативно-правових актів, котрі стануть підґрунтям для отримання релевантної інформації про витрати суб'єктів державного сектору з метою наукового й економічного обґрунтування засад формування собівартості державних послуг.

Наукове, організаційне та методичне забезпечення діяльності суб'єктів державного сектору повинне бути орієнтоване на розроблення універсальних, транспарентних підходів до планування й обліку витрат і калькулювання собівартості державних послуг, що сприятиме реалізації завдань зазначених стратегічних документів [1–5] у частині забезпечення взаємозв'язку обсягів фінансування з результативними показниками виконання відповідної бюджетної програми.

Собівартість державних послуг як показник обсягів, напрямів і якості використання бюджетних коштів має стати конститутивним показником визначення розміру фінансування та повинна бути покладена в основу розрахунків формування бюджетів для забезпечення середньо- й довгострокового бюджетного планування, а також стати результативним показником оцінки якості виконання бюджетних програм при запровадженні програмно-цільового методу. Це свідчить про значимість методичного забезпечення обґрунтування переліку і структури статей витрат, які можуть включатися в собівартість державних послуг, порядку планування й обліку витрат та

калькулювання собівартості як на загальнодержавному рівні, так і в межах розпорядників бюджетних коштів нижчого рівня.

На жаль, на сьогодні відсутні єдині концептуальні засади формування собівартості державних послуг, а фрагментарне галузеве нормативно-правове забезпечення планування, обліку витрат і калькулювання собівартості державних послуг потребує узгодження з чинним бюджетним законодавством, що перебуває в стадії імплементації до міжнародних стандартів обліку та звітності. Важливу роль при цьому відіграє уніфікація механізму планування й обліку витрат суб'єктів державного сектору та визначення базових транспарентних принципів універсальної системи розрахунку собівартості державних послуг для вдосконалення системи фінансування й управління результатами діяльності суб'єктів державного сектору.

Дослідженню проблем планування, обліку витрат і калькулювання собівартості державних послуг від часу ухвалення Стратегії реформування системи управління державними фінансами та запровадження національних стандартів у державному секторі присвячено праці невеликого кола вітчизняних науковців. Серед них Т. І. Єфименко, А. В. Гапоненко, Є. В. Калюга, Л. Г. Ловінська, І. М. Парасій-Вергуненко, С. В. Свірко, Н. І. Сушко, О. І. Чуркіна та ін. [7–13]. Не применшуючи цінності, важливості і значення результатів їхніх досліджень, варто зауважити, що проблеми розроблення сучасної моделі методичного забезпечення формування собівартості державних послуг, яка забезпечила б універсальні засади розрахунку на загальнодержавному рівні та врахувала галузеві особливості складання їх собівартості (із урахуванням принципів НП(С)БОДС 135 “Витрати”) для забезпечення раціонального й обґрунтованого обсягу фінансування суб'єктів державного сектору та ефективного управління використанням бюджетних коштів, залишаються нерозв'язаними.

Метою статті є дослідження особливостей і визначення напрямів удосконалення методичного забезпечення формування собівартості державних послуг для обґрунтування обсягів державного фінансування та забезпечення ефективного управління використанням бюджетних коштів в умовах запровадження середньострокового бюджетного планування й програмно-цільового методу в бюджетному процесі.

Незважаючи на задекларовані засади реалізації програмно-цільового методу в бюджетному процесі та принципи відкритості і прозорості використання бюджетних коштів, сучасний шлях державного фінансування й далі пролягає в площині методологічної та методичної невпорядкованості, а також завуальованості в контексті відсутності прозорих і уніфікованих, економічно обґрунтованих показників для розподілу обсягів бюджетних видатків та єдиної концепції фінансового забезпечення суб'єктів державного сектору на основі результативних показників діяльності.

Ключовим показником, який може забезпечувати інтерпретацію інформації про структуру державних видатків залежно від їх економічного змісту й цільового призначення, обсяги та напрями використання бюджетних кош-

тів, а також свідчити про ефективність управління державними ресурсами, є собівартість державних послуг. Вочевидь, пріоритетним завданням щодо вдосконалення системи фінансування суб'єктів державного сектору має стати запровадження механізму розподілу обсягів видатків державного бюджету на базі економічного показника "собівартість державних послуг", що змінить напрям використання бюджетних коштів від утримання суб'єктів державного сектору до фінансування вартості якісних державних послуг. Порядок фінансування повинен відображати механізм нормативного визначення обсягу бюджетних коштів, що спрямовуватимуться суб'єкту державного сектору на основі показника собівартості й прогнозованої чисельності споживачів, а також результативних показників діяльності з урахуванням мети та завдань бюджетної програми.

Застосування порядку розподілу обсягів видатків державного бюджету на основі показника собівартості визначить раціональний і ефективний механізм фінансового забезпечення найбільш соціально й економічно значущих державних послуг і для потреб суспільства, і для розвитку національної економіки; сприятиме підвищенню якості надання державних послуг, спрямованих на результат, що відповідатиме ключовим засадам впровадження програмно-цільового методу в бюджетному процесі.

Л. Г. Ловінська зауважує: "дослідження нормативно-правового забезпечення запровадження програмно-цільового методу в бюджетному процесі засвідчило, що жоден із чинних документів не містить вимог щодо застосування показника собівартості державних послуг, які надаються в рамках виконання бюджетної програми" [8, с. 67]. Собівартість у цьому аспекті є універсальним критерієм. У поелементному й постатейному розрізах вона створює необхідне методологічне підґрунтя для визначення складу та методики розрахунку витрат, є сама по собі показником продукту й основою для встановлення показників ефективності та якості [8, с. 73, 74].

Враховуючи норми НП(С)БОДС 135 "Витрати", собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг) складається з виробничої собівартості продукції (робіт, послуг), яка була реалізована впродовж звітного періоду, нерозподілених постійних загальновиробничих витрат і наднормативних виробничих витрат. Окрім того, стандарт визначає склад та структуру виробничої собівартості продукції (робіт, послуг), що формується з прямих витрат (прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, інші прямі витрати) і загально-виробничих (непрямих) витрат (змінні загальновиробничі та постійні розподілені загальновиробничі витрати) [6]. Однак НП(С)БОДС 135 "Витрати" визначає загальні положення щодо складу і структури витрат суб'єктів державного сектору, котрі мають враховуватися при калькулюванні собівартості державних послуг. Особливого значення при цьому набуває наукове й економічне обґрунтування класифікації витрат та встановлення їх структури, що є ключовим аспектом забезпечення об'єктивності формування собівартості державних послуг, повноти відображення інформації про витрати в бухгалтерському обліку і звітності суб'єктів державного сектору. Врахування показ-

ника собівартості державних послуг при фінансуванні суб'єктів державного сектору забезпечить обґрунтоване й раціональне використання бюджетних коштів, сприятиме оптимізації видатків державного бюджету, а також ефективності запровадження середньострокового бюджетного планування та програмно-цільового методу в бюджетному процесі.

З огляду на зазначене, актуалізується питання визначення уніфікованих методологічних засад з порядку планування, обліку витрат і калькулювання собівартості державних послуг, які повинні ґрунтуватися на принципах НП(С)БОДС 135 “Витрати” в частині класифікації витрат та методики їх оцінки й визнання. Для реалізації такого підходу необхідно сформулювати концептуальні засади:

організації та методики планування собівартості державних послуг (визначити склад витрат, норми й нормативи прямих і загальновиробничих витрат для розрахунку планової собівартості);

обліку витрат (механізм відображення в системі рахунків бухгалтерського обліку інформації про витрати для потреб управління і звітності);

калькулювання собівартості державних послуг (механізм формування фактичної вартості державної послуги).

Наведені ключові аспекти мають бути уніфіковані для всіх суб'єктів державного сектору, гармоніювати з нормами бюджетного законодавства та, відповідно, бути законодавчо закріпленими постановою Уряду як Типове положення з планування, обліку витрат і калькулювання собівартості державних послуг, норми якого повинні бути спрямовані на забезпечення стандартизації та уніфікації підходів до визначення механізму планування й обліку витрат суб'єктів державного сектору, а також встановлювати базові принципи універсальної системи розрахунку собівартості державних послуг, котрі фінансуються за рахунок бюджетних коштів.

Запровадження такого нормативно-правового акта у сферу діяльності суб'єктів державного сектору визначить консолідовані, рамкові методологічні засади порядку планування, обліку витрат і калькулювання собівартості державних послуг, що забезпечить ефективне управління витратами суб'єктів державного сектору та видатками державного бюджету загалом, сприятиме поліпшенню результативних показників бюджетних програм шляхом застосування показника собівартості державних послуг при запровадженні програмно-цільового методу.

Для впровадження й ефективної реалізації єдиних методологічних засад калькулювання собівартості послуг суб'єктів державного сектору, які мають бути визначені Типовим положенням з планування, обліку витрат і калькулювання собівартості державних послуг, необхідно вдосконалити нормативно-правове поле діяльності суб'єктів державного сектору. Це можливо в разі розроблення Міністерством фінансів України методичних рекомендацій до НП(С)БОДС 135 “Витрати” щодо визнання, класифікації, обліку витрат розпорядників бюджетних коштів та конкретизації механізму калькулювання собівартості державних послуг.

Потребу в запровадженні методичних рекомендацій до НП(С)БОДС 135 “Витрати” обґрунтовують такі науковці, як Л. Г. Ловінська, О. І. Чуркіна, Л. В. Гапоненко, Н. І. Сушко. На їхню думку, “для уніфікації й деталізації порядку відображення в бухгалтерському обліку інформації про витрати, визнані відповідно до зазначеного стандарту, необхідно розробити методичні рекомендації щодо їх застосування” [11, с. 108]. Такі методичні рекомендації стануть керівництвом із застосування цього стандарту для суб’єктів державного сектору, забезпечать уніфіковане трактування й компетентне роз’яснення його приписів стосовно складу витрат у розрізі їх елементів і статей, порядку відображення та генерування на рахунках обліку інформації про витрати, визначення методів обліку останніх та калькулювання собівартості. Зазначене сприятиме деталізації механізму формування собівартості державних послуг для оптимізації обсягів фінансування й ефективного управління використанням бюджетних коштів.

Оскільки, згідно з ч. 5 ст. 22 Бюджетного кодексу України [14], управління бюджетними коштами та координацію роботи розпорядників бюджетних коштів нижчого рівня здійснює головний розпорядник бюджетних коштів, а також забезпечує організацію й ведення бухгалтерського обліку, складання та подання фінансової й бюджетної звітності, то, враховуючи особливості діяльності підпорядкованих установ, головним розпорядникам бюджетних коштів слід розробити галузеве методичне забезпечення щодо впровадження норм двох згаданих вище нормативно-правових актів, визначивши галузевий склад витрат і притаманні відповідній галузі методи їх обліку та калькулювання собівартості. При цьому потрібно взяти до уваги науково-методичні положення стосовно з’ясування галузевих особливостей складу та структури прямих і загальновиrobничих витрат шляхом їх класифікації та групування за складом (елементами) й цільовим призначенням (статтями) з урахуванням способу віднесення на собівартість. Це забезпечить науково та економічно обґрунтоване калькулювання собівартості державних послуг відповідно до чинного законодавства, потреб управління головних розпорядників бюджетних коштів і виробничих потреб розпорядників бюджетних коштів нижчого рівня.

Для реалізації зазначеної пропозиції з урахуванням п. 6 ст. 6 розділу II Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” [15] головним розпорядникам бюджетних коштів доцільно розробити на базі Типового положення з планування, обліку витрат і калькулювання собівартості державних послуг та методичних рекомендацій до НП(С)БОДС 135 “Витрати”, за погодженням із центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування й реалізує державну політику у сфері бухгалтерського обліку, галузеві методичні рекомендації щодо планування, обліку витрат та калькулювання собівартості державних послуг, визначивши уніфіковані і транспарентні підходи до механізму формування собівартості державних послуг суб’єктами, що їх надають.

Запровадження галузевих методичних рекомендацій щодо планування, обліку витрат і калькулювання собівартості державних послуг сприятиме адаптації суб'єктів державного сектору до вимог чинного нормативно-правового поля, забезпечить достовірність та об'єктивність інформації в бухгалтерському обліку і звітності про витрати та собівартість відповідно до засад НП(С)БОДС 135 "Витрати", а також універсальний підхід до встановлення розміру плати за державні послуги в межах головних розпорядників бюджетних коштів.

Крім того, на етапі становлення середньострокового бюджетного планування та запровадження програмно-цільового методу в бюджетному процесі зростає роль і відповідальність головних розпорядників бюджетних коштів за якісні й результативні показники виконання бюджетних програм. Тому розроблення галузевих методичних рекомендацій щодо планування, обліку витрат та калькулювання собівартості державних послуг сприятиме визначенню теоретичних і практичних засад методичного забезпечення формування останньої, раціональному плануванню розмірів бюджетного фінансування та обсягів державних видатків у розрізі галузей, а також дасть можливість контролювати ефективність використання бюджетних коштів.

Концептуальні засади методичного забезпечення формування собівартості державних послуг повинні бути інтегровані з НП(С)БОДС 135 "Витрати" як ключовим методологічним базисом, у котрому закладено філософію ціноутворення таких послуг. Наприклад, для розрахунку вартості освітніх послуг постановою Кабінету Міністрів України від 20.05.2013 № 346 затверджено Методику розрахунку орієнтовної середньої вартості підготовки одного кваліфікованого робітника, фахівця, аспіранта, докторанта (далі – Методика № 346) [16]. Проте теоретико-методичні засади вказаного документа значною мірою не відповідають ідеології НП(С)БОДС 135 "Витрати", зокрема переліку статей витрат, на основі яких формується вартість освітньої послуги; класифікації видів витрат, що можуть включатися в розрахунок собівартості освітньої послуги; способу віднесення витрат до собівартості (прямі й загальновиробничі витрати); механізму розподілу загальновиробничих витрат. Така невідповідність Методики № 346 нормам національного стандарту є основною перешкодою формуванню науково й економічно обґрунтованого інформаційно-аналітичного забезпечення механізму визначення планової та облікової собівартості освітніх послуг, що унеможливає проведення об'єктивних розрахунків вартості підготовки одного кваліфікованого робітника, фахівця, аспіранта, докторанта в розрізі галузей знань, спеціальностей, спеціалізацій і форм навчання.

Вочевидь, методичне забезпечення розрахунку вартості освітніх послуг має враховувати галузеві особливості складу та структури витрат закладів вищої освіти шляхом їх деталізації й групування за складом (елементами) та цільовим призначенням (статтями) з урахуванням способу віднесення на собівартість (прямі й загальновиробничі витрати), що забезпечить запровадження універсального механізму встановлення економічно обґрунтованої

вартості підготовки відповідно до чинного законодавства та потреб управління закладів вищої освіти.

Згідно з НП(С)БОДС 135 “Витрати”, витрати всіх суб’єктів державного сектору групуються за такими елементами витрат:

- оплата праці (основна й додаткова заробітна плата персоналу);
- відрахування на соціальні заходи (нарахований розмір єдиного соціального внеску на загальнообов’язкове державне соціальне страхування);
- матеріальні витрати (вартість придбаних предметів, матеріалів тощо, вартість витрат на оплату послуг сторонніх організацій, вартість спожитих комунальних послуг);
- амортизація (накопичена сума нарахованої амортизації основних засобів і нематеріальних активів);
- фінансові витрати (проценти за користування кредитами тощо);
- інші витрати (витрати на відрядження, плата за отримання ліцензії, витрати на придбання патенту та продовження строку його дії тощо).

Оскільки групування витрат за елементами задовольняє потреби управління інформацією про витрати в цілому по установі та не дає можливості визначити місце їх виникнення (відділ, служба, дільниця) й те, на виробництво якого виду послуги вони здійснені, при визначенні вартості державних послуг для забезпечення прозорості інформації щодо напрямів надання бюджетних коштів (фінансування послуги чи утримання суб’єкта державного сектору) особливого значення набувають групування й деталізація витрат у розрізі статей витрат.

Для визначення достовірних планових та фактичних (облікових) розмірів витрат із надання освітньої послуги в розрізі спеціальностей, спеціалізацій і форм навчання в розрахунок вартості підготовки одного кваліфікованого робітника, фахівця, аспіранта, докторанта згідно з нормами НП(С)БОДС 135 “Витрати” включаються такі статті витрат:

- прямі витрати на оплату праці (витрати на виплату основної та додаткової заробітної плати науково-педагогічним і педагогічним працівникам);
- прямі матеріальні витрати (придбання предметів, матеріалів, інвентарю, які безпосередньо стосуються навчального процесу та конкретної спеціальності, спеціалізації і форми навчання);
- інші прямі витрати (відрахування на соціальні заходи, витрати на оплату послуг сторонніх організацій, витрати на проведення практики тощо);
- загальновиробничі витрати (пов’язані з управлінням закладів вищої освіти та забезпеченням його функціонування, що відносяться до вартості освітньої послуги із застосуванням коефіцієнта розподілу).

Планування та облік витрат у розрізі їх статей (прямі й загальновиробничі) забезпечить прозорість інформації про види витрат та їх складові, котрі включені в розрахунок собівартості освітньої послуги. А. Г. Ловінська й І. М. Парасій-Вергуненко наголошують, що чинна Методика розрахунку орієнтовної середньої вартості підготовки одного кваліфікованого

робітника, фахівця, аспіранта, докторанта передбачає включення в розрахунок середньої вартості підготовки одного здобувача освітньої послуги окремих видів витрат, які не впливають на освітній процес та виконують соціальні функції [10, с. 24, 25]. Зокрема, згадані автори пропонують вилучити зі складу витрат такі елементи: витрати на виплату академічної стипендії; на соціальне забезпечення для надання державних пільг і гарантій окремим категоріям учнів, студентів; на утримання гуртожитку; капітальні витрати. Перелічені витрати вони пропонують зберегти, але фінансувати їх за рахунок інших бюджетних програм (окрім капітальних витрат) як стипендії студентам.

Підтримуючи позицію науковців, зазначимо, що виокремлення перелічених вище елементів із розрахунку вартості освітньої послуги, котре наразі регламентується Методикою № 346, дасть можливість оптимізувати витрати, безпосередньо пов'язані з освітньою діяльністю, та забезпечить формування науково й економічно обґрунтованої структури витрат, які включаються в собівартість освітньої послуги й фінансуються за бюджетною програмою підготовки кадрів.

Т. П. Остапчук зауважує: “відсутність економічно обґрунтованих методик визначення сукупних економічних витрат на освітні послуги, що надаються, з конкретної спеціальності й періодів навчання є слабкою ланкою, що не дозволяє обґрунтовано управляти фінансами ВНЗ” [17, с. 85].

Справді, розрахунок собівартості державних послуг, зокрема освітньої, ґрунтується на показниках фактичних витрат попереднього бюджетного періоду, що пов'язано з відсутністю державних і галузевих норм та нормативів витрат ресурсів (трудових і матеріальних, спожитих послуг). Для формування достовірної собівартості послуг закладів вищої освіти потрібні: типові штатні нормативи; перелік необхідного обладнання, кількість годин його експлуатації та норм витрачання матеріальних ресурсів у навчальному процесі; програмне забезпечення в межах освітніх програм; затверджені нормативи витрат на утримання майна, норми споживання енергоресурсів тощо [10].

Особливого значення при цьому набувають питання врегулювання Міністерством освіти і науки України норм щодо визначення чисельності інших працівників закладів вищої освіти (адміністративно-управлінського й обслуговуючого персоналу – лаборанти, методисти) або розроблення відповідних нормативів співвідношення витрат на оплату праці персоналу, безпосередньо залученого до надання освітньої послуги (науково-педагогічні працівники), та витрат на оплату праці іншого персоналу, які мають непрямий характер стосовно навчального процесу (загальновиробничі витрати) й підлягають ретельнішому контролю через істотний вартісний вплив на собівартість освітньої послуги.

Вочевидь, розглянуте методичне забезпечення формування собівартості державних послуг у галузі освіти не адаптоване до вимог сучасного нормативно-правового поля та не відповідає філософії ефективного й раціонального

управління державними фінансами. Врахування цих недоліків і пропозицій при модернізації методичного забезпечення щодо визначення вартості підготовки фахівців за державним замовленням забезпечить осучаснення механізму складання науково та економічно обґрунтованого розрахунку планової й облікової собівартості освітньої послуги для раціонального використання державних фінансових ресурсів на послуги вищої освіти.

Для наочності запропоновані напрями вдосконалення методичного забезпечення планування, обліку витрат і калькулювання собівартості державних послуг наведено в таблиці.

Запровадження інтегрованого з нормами НП(С)БОДС 135 “Витрати” методичного забезпечення, що відображає ієрархічну побудову системи нор-

**Таблиця. Напрями вдосконалення методичного забезпечення планування, обліку витрат та калькулювання собівартості державних послуг**

<b>Рівні регламентації</b>	<b>Методичне забезпечення</b>	<b>Концептуальні засади документа</b>	<b>Очікуваний результат</b>
Кабінет Міністрів України	Типове положення з планування, обліку витрат і калькулювання собівартості державних послуг	Формулювання консолідованих, рамкових методологічних засад порядку формування собівартості державних послуг: стандартизація та уніфікація підходів до визначення механізму планування й обліку витрат суб'єктів державного сектору та встановлення базових принципів універсальної системи розрахунку собівартості державних послуг	Ефективне управління витратами суб'єктів державного сектору та видатками державного бюджету в цілому; вдосконалення результативних показників бюджетних програм шляхом застосування показника собівартості державних послуг
Міністерство фінансів України	Методичні рекомендації до НП(С)БОДС 135 “Витрати”	Конкретизація положень стандарту щодо складу витрат у розрізі їх елементів і статей, окреслення методів обліку витрат та калькулювання собівартості державних послуг, формування переліку типових статей калькулювання, визначення механізму розподілу загальновиробничих витрат	Уніфікація й деталізація порядку відображення в бухгалтерському обліку інформації про витрати з метою формування економічно обґрунтованого показника собівартості державних послуг та, відповідно, оптимізації обсягів бюджетного фінансування
Головні розпорядники бюджетних коштів	Методичні рекомендації щодо планування, обліку витрат та калькулювання собівартості державних послуг	Визначення галузевих особливостей складу та структури витрат, шляхом встановлення прямих і загальновиробничих витрат, класифікації та групування витрат за складом (елементами) й цільовим призначенням (статтями) з урахуванням способу віднесення на собівартість; складання переліку типової номенклатури статей калькулювання та затвердження форми і змісту калькуляції	Універсальний підхід до встановлення розміру плати за державні послуги в межах головних розпорядників бюджетних коштів. Раціональне планування розмірів бюджетного фінансування та обсягів державних видатків у розрізі галузей економіки

Складено автором.

мативно-правової регламентації встановлення собівартості державних послуг, сприятиме розробленню уніфікованих принципів визначення вартості державних послуг на кожному рівні управління використанням бюджетних коштів. Це забезпечить визначення обґрунтованого обсягу фінансування суб'єктів державного сектору завдяки застосуванню показника собівартості державних послуг, що сприятиме вдосконаленню механізму управління фінансами та системи стратегічного бюджетного планування.

Підсумовуючи викладене, слід зазначити таке. Дослідження методологічних і методичних засад фінансування діяльності суб'єктів державного сектору дало можливість виявити проблемні аспекти та окреслити шляхи їх розв'язання. Врахування наданих пропозицій сприятиме вдосконаленню механізмів планування, обліку витрат і калькулювання собівартості державних послуг на основі наукового й економічного обґрунтування класифікації витрат та визначення їх структури, що є ключовим аспектом забезпечення об'єктивності формування собівартості державних послуг, повноти відображення інформації про витрати в бухгалтерському обліку і звітності суб'єктів державного сектору. Врахування показника собівартості державних послуг при визначенні обсягів фінансування суб'єктів державного сектору забезпечить обґрунтоване та раціональне використання бюджетних коштів, сприятиме оптимізації видатків державного бюджету, а також ефективності запровадження середньострокового бюджетного планування й програмно-цільового методу в бюджетному процесі.

#### Список використаних джерел

1. Про Стратегію сталого розвитку “Україна – 2020” : указ Президента України від 12.01.2015 № 5/2015. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/5/2015>.
2. Про затвердження середньострокового плану пріоритетних дій Уряду до 2020 року та плану пріоритетних дій Уряду на 2017 рік : розпорядження Кабінету Міністрів України від 03.04.2017 № 275-р. URL: <https://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/275-2017-%D1%80>.
3. Про схвалення Стратегії реформування системи управління державними фінансами на 2017–2020 роки : розпорядження Кабінету Міністрів України від 08.02.2017 № 142-р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/142-2017-%D1%80>.
4. Про схвалення Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності в державному секторі на період до 2025 року : розпорядження Кабінету Міністрів України від 20.06.2018 № 437-р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/437-2018-%D1%80>.
5. Про затвердження плану заходів з реалізації Стратегії реформування системи управління державними фінансами на 2017–2020 роки : розпорядження Кабінету Міністрів України від 24.05.2017 № 415-р. URL: <https://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/415-2017-%D1%80>.
6. 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>.
7. Актуальні проблеми фінансового управління: глобальні тенденції і національна практика : монографія / за ред. Т. І. Єфименко ; ДНУ “Акад. фін. упр.”. Київ, 2018. 496 с.
8. Ловінська А. Г. Собівартість послуг державного сектору України в контексті реформи фінансового управління. *Фінанси України*. 2017. № 8. С. 58–79.

9. Ловінська Л. Г., Калюга Є. В. Методологічні аспекти обліку собівартості продукції суб'єктів державного сектора. *ScienceRise*. 2015. № 9 (1). С. 24–28.

10. Ловінська Л. Г., Парасій-Вергуненко І. М. Вартість освітніх послуг як базовий показник розподілу бюджетного фінансування між закладами вищої освіти. *Наукові праці НДФІ*. 2018. № 3. С. 18–36.

11. Методичні підходи до визначення собівартості соціальних послуг у контексті запровадження соціальних стандартів та НП(С)БОДС 135 “Витрати” в Україні / Л. Г. Ловінська, О. І. Чуркіна, А. В. Гапоненко, Н. І. Сушко. *Фінанси України*. 2016. № 3. С. 101–115.

12. 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.

13. Сушко Н. І., Даниленко С. В. Удосконалення регулювання державних видатків на послуги вищої освіти. *Фінанси України*. 2018. № 4. С. 56–74.

14. Бюджетний кодекс України від 08.07.2010 № 2456-VI (у редакції від 11.01.2019). URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2456-17>.

15. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : закон України від 16.07.1999 № 996-XIV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.

16. Методика розрахунку орієнтовної середньої вартості підготовки одного кваліфікованого робітника, фахівця, аспіранта, докторанта : затв. постановою Кабінету Міністрів України від 20.05.2013 № 346. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/346-2013-%D0%BF>.

17. Остапчук Т. П. Проблеми обліку витрат, які формують вартість освітніх послуг в державних закладах освіти. *Вісник ЖДТУ. Сер.: економічні науки*. 2006. № 3. С. 85–90.

### References

1. President of Ukraine. (2015). *About “Ukraine–2020” Sustainable development strategy* (Order No. 5/2015, January 12). Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/5/2015> [in Ukrainian].

2. Cabinet of Ministers of Ukraine. (2017). *On approval of the mid-term plan of priority actions of the Government until 2020 and the plan of priority actions of the Government for 2017* (Decree No. 275-p, April 3). Retrieved from <https://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/275-2017-%D1%80> [in Ukrainian].

3. Cabinet of Ministers of Ukraine. (2017). *On the approval of the Strategy for reforming the public financial management system for 2017–2020* (Decree No. 142-p, February 8). Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/142-2017-%D1%80> [in Ukrainian].

4. Cabinet of Ministers of Ukraine. (2018). *On approval of the Strategy for modernization of the public sector accounting and financial reporting system for the period up to 2025* (Decree No. 437-p, June 20). Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/437-2018-%D1%80> [in Ukrainian].

5. Cabinet of Ministers of Ukraine. (2017). *On approval of the action plan for implementation of the Strategy for reforming the public financial management system for 2017–2020* (Decree No. 415-p, May 24). Retrieved from <https://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/415-2017-%D1%80> [in Ukrainian].

6. 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].

7. Iefymenko, T. I. (Ed.). (2018). *Current problems of financial management: global trends and national practice*. Kyiv: DNU “Akademiia finansovoho upravlinnia” [in Ukrainian].

8. 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].

9. 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].
10. 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].
11. 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].
12. 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].
13. 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].
14. Verkhovna Rada of Ukraine. (2010). *Budget Code of Ukraine* (Act No. 2456-VI, July 8). Retrieved from <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2456-17> [in Ukrainian].
15. Verkhovna Rada of Ukraine. (1999). *On accounting and financial reporting in Ukraine* (Act No. 996-XIV, July 16). Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14> [in Ukrainian].
16. Cabinet of Ministers of Ukraine. (2013). *Method of calculation of the approximate average cost of training one skilled worker, specialist, postgraduate student, doctoral student* (Decree No. 346, May 20). Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/346-2013-%D0%BF> [in Ukrainian].
17. Ostapchuk, T. P. (2006). Problems of cost accounting, which form the cost of educational services in state educational institutions. *The Journal of Zhytomyr State Technological University. Series: Economics*, 3 (37), 85–90 [in Ukrainian].