

Тетяна Ігорівна ПЕТРУК

аспірантка кафедри обліку підприємницької діяльності,
Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана
проспект Перемоги, 54/1, м. Київ, 03680, Україна
E-mail: tpetruk1988@gmail.com
Телефон: +380939186660

**ОСОБЛИВОСТІ МЕТОДИКИ КАЛЬКУЛЮВАННЯ СОБІВАРТОСТІ ОСВІТНІХ ПОСЛУГ У
ПРИВАТНИХ НАВЧАЛЬНИХ ЗАКЛАДАХ**

Петрук, Т. І. Особливості методики калькулювання собівартості освітніх послуг у приватних навчальних закладах [Текст] / Тетяна Ігорівна Петрук // Економічний аналіз: зб. наук. праць / Тернопільський національний економічний університет; редкол.: С. І. Шкарабан (голов. ред.) та ін. – Тернопіль : Видавничо-поліграфічний центр Тернопільського національного економічного університету “Економічна думка”, 2013. – Том 13. – С. 447-452. – ISSN 1993-0259.

Анотація

Стаття розкриває особливості обліку витрат і калькулювання собівартості освітніх послуг у приватних навчальних закладах. Описано принципи відображення витрат на рахунках бухгалтерського обліку і подано особливості облікового процесу для сфери освіти. Визначено об'єкт калькулювання собівартості, а також запропоновано альтернативний погляд щодо правильного вибору калькуляційної одиниці. Значну частину статті присвячено аналізу основних методів калькулювання собівартості, дискусії про їхні сильні та слабкі сторони та аргументований вибір методу, який найкраще підходить для калькулювання собівартості освітніх послуг приватних закладів освіти. Також розглядаються основні принципи ціноутворення в приватних навчальних закладах і проаналізовано взаємозв'язок між процесами калькулювання собівартості послуг за попередні періоди та визначенням вартості навчання на наступний навчальний рік.

Ключові слова: метод калькулювання собівартості, об'єкт калькулювання, калькуляційна одиниця, ціноутворення.

Татьяна Игоревна ПЕТРУК

**ОСОБЕННОСТИ МЕТОДИКИ КАЛЬКУЛЯЦИИ СЕБЕСТОИМОСТИ ОБРАЗОВАТЕЛЬНЫХ
УСЛУГ В ЧАСТНЫХ ОБРАЗОВАТЕЛЬНЫХ УЧРЕЖДЕНИЯХ**

Аннотация

Статья раскрывает особенности учета затрат и калькуляции себестоимости образовательных услуг частных учебных заведений. Описаны принципы отражения затрат на классах счетов и представлены особенности данного учетного процесса для сферы образования. Определен объект калькуляции себестоимости и дискутируется вопрос выбора калькуляционной единицы. Значительную часть статьи занимает анализ основных методов калькуляции себестоимости, их сильных и слабых сторон и аргументированный выбор метода, который лучше всего подходит для калькуляции себестоимости услуг частных образовательных учреждений. Также статья затрагивает особенности ценообразования в частных образовательных учреждениях и взаимосвязь между процессами калькуляции себестоимости услуг за предыдущие периоды и определением стоимости обучения на следующий учебный год.

Ключевые слова: метод калькуляции себестоимости, объект калькуляции, калькуляционная единица, ценообразование.

Tetiana Igorivna PETRUK

PhD student, Accounting in Business Department,
Vadym Hetman Kyiv National Economic University
Prospect Peremogy str., 54/1, Kyiv, 03680, Ukraine
E-mail: tpetruk1988@gmail.com
Phone: +380939186660

PECULIARITIES OF THE METHODOLOGY OF COST CALCULATION IN PRIVATE EDUCATIONAL INSTITUTIONS

Abstract

The article deals with the peculiarities of accounting for expenses and cost calculation of education services rendered by private education institutions. Principles of recording expenses in accounts and special features of the process for educational sector are described in the article. The author defines the object of calculation and discusses the choice of a cost unit. Significant part of the article is dedicated to the analysis of the main cost calculation methods, presentation of their strengths and weaknesses and argumentative choice of the method that is the most appropriate for private education institutions. The article also touches upon pricing peculiarities in educational institutions and the relationship between the processes of cost calculation for the previous periods and defining the price of education for next academic year.

Key words: cost calculation method, object of calculation, cost unit, pricing.

JEL classification: M410

Вступ. Управління будь-яким підприємством, зокрема навчальним закладом, неможливе без достатньої кількості якісної інформації про усі аспекти його діяльності. Однією з найбільш важливих складових такої інформації є відомості про витрати, адже їх оптимізація допоможе значно збільшити прибутки та використовувати наявні ресурси ефективніше. А проблема отримання максимального прибутку за мінімального використання ресурсів і є однією із найважливіших для економічної науки та практики.

Формулювання мети статті та завдань.

Питання обліку витрат у навчальних закладах розглядали українські вчені Атамас П. Й., Джога Р. Т., Свірко С. В., Сисюк С. В та інші, проте цей аналіз проводився недостатньо глибоко або ж стосувався освітніх послуг державних навчальних закладів чи тільки платних освітніх послуг, що надаються державними навчальними закладами, а отже, був зосереджений не на усьому процесі навчання, а лише на окремих послугах. Виходячи з цього, облік витрат та методика калькулювання собівартості освітніх послуг приватних закладів освіти є, на нашу думку, недостатньо дослідженим та потребує додаткової уваги.

Виклад основного матеріалу.

Найважливішими питаннями, що повинні бути нами розглянуті, є вибір калькуляційної одиниці та методу калькуляції собівартості. Об'єктом калькулювання собівартості у цьому випадку будуть освітні послуги, надані за певний період часу (місяць, рік, весь період навчання в закладі).

Щодо вибору калькуляційної одиниці, то це питання визначає, якою буде найменша одиниця наданих освітніх послуг, для якої необхідно

розрахувати собівартість. Визначати цей вибір будуть декілька факторів:

- потреба закладу в інформації щодо витрат. Калькуляційна одиниця повинна враховувати потребу управлінців закладу для прийняття відповідних рішень стосовно ціноутворення, розширення діяльності, позиціонування на ринку тощо;
- доступність необхідної інформації. При виборі одиниці калькулювання собівартості треба враховувати можливість систем обліку та звітності та відштовхуватись від того, яку інформацію можуть надати служби підприємства;
- принцип економічності. Його урахування допоможе оминати надто детальний шлях для розрахунків, який вимагатиме забагато персоналу та коштів для розрахунку собівартості.

Рішення про ціноутворення приймаються навчальними закладами при прийнятті студентів на навчання, і сума плати не переглядається протягом усього періоду. Тому з метою правильного ціноутворення навчальному закладу необхідно мати інформацію про собівартість навчання за весь період для кожного із кваліфікаційних рівнів. Стосовно того, чи варто калькулювати собівартість різних напрямків підготовки, то варто зазначити, що це буде залежати від того, наскільки відрізняється процес підготовки на різних напрямках. Тобто, чи потребують вони більше годин роботи викладачів, чи потребують використання якогось специфічного обладнання або дорогих витратних матеріалів. Таким чином для одних закладів доцільно калькулювати собівартість за кожним

окремим напрямом підготовки, а для інших – варто об'єднати всі напрямки в одну калькуляційну одиницю. У межах нашого дослідження ми проілюструємо калькуляцію собівартості для одного з напрямів підготовки, але матимемо на увазі, що для певних закладів, для яких процес підготовки спеціальностей майже не відрізняється за сумою витрат закладу на навчання, кілька або й усі напрямки підготовки можуть бути об'єднані разом на певних етапах і тоді калькуляційною одиницею буде собівартість навчання, наприклад, усіх бакалаврів, бакалаврів економічних спеціальностей тощо.

Таким чином калькуляційну одиницю собівартості визначимо як собівартість навчання усіх студентів певного напрямку підготовки, що вчать на одному курсі та проходять навчання на здобуття одного кваліфікаційного рівня за навчальний рік. Відповідно, для визначення повної вартості навчання за весь період, на основі якого буде розраховуватись вартість навчання для майбутніх вступників, необхідно буде додати витрати за відповідну кількість навчальних років цих студентів.

Наступне питання, що постає в обліку і калькулюванні витрат, є правильне обрання методу калькулювання собівартості. Його піднімає у своїй дисертації Світлана Свірко. Вона розглядає два можливі методи калькулювання витрат у навчальному закладі – позамовний та попроцесний. При розгляді позамовного методу у якості замовлення розглядається навчання студента спеціальності А1, факультету А, певної форми навчання. Світлана Свірко зазначає, що розподіл витрат на кожного конкретного студента не є можливим через особливості організації навчального процесу в сучасних навчальних закладах. З огляду на це, Світлана Володимирівна відкидає можливість застосування цього методу і робить висновок, що попроцесний метод калькуляції більше підходить для цієї сфери [7, с. 98].

Для визначення найкращого та найточнішого методу для розрахунку собівартості освітніх послуг необхідно детально проаналізувати усі можливі методи розрахунку собівартості та обрати ті риси, які найкраще розкриють особливості обліку витрат та формування собівартості в навчальних закладах. При цьому варто звернути увагу, що немає необхідності застосовувати один із методів у його початковому варіанті. Тобто, при проведенні аналізу методів калькулювання собівартості, можливим є комбінування декількох із них для отримання тієї методології розрахунку собівартості, яка найкраще підійде для приватних навчальних закладів.

Проведемо аналіз різних методів для визначення того, який найбільше підійде для калькулювання собівартості освітніх послуг у навчальних закладах.

Позамовний метод полягає в тому, що витрати на виробництво враховуються окремо за кожним замовленням на виріб, послугу чи групу виробів та послуг. Фактична виробнича собівартість замовлення визначається за вартістю матеріалів та робіт, що належать до цього замовлення, шляхом підсумовування усіх витрат. Для нарахування собівартості одиниці продукції чи послуги загальна сума витрат за замовленням поділяється на кількість випущених виробів, або наданих послуг. Позамовний метод можна за таким же принципом використовувати для калькулювання собівартості наданих послуг, які виконуються для замовлення одного клієнта або групи клієнтів.

Такий метод калькулювання собівартості використовують підприємства, які надають неоднорідні послуги, що мають високу вартість і мають невелике число клієнтів. Також цей метод може використовуватись підприємствами, що надають послуги великій кількості клієнтів, але ці послуги легко поділити на однорідні групи, і для кожної окремої групи розрахувати окрему собівартість. Далі для визначення собівартості кожної окремої послуги необхідно поділити собівартість всіх послуг окремої групи на кількість клієнтів, яким вона була надана. На нашу думку, цей метод цілком може бути використаний навчальними закладами, адже освітні послуги легко можна згрупувати за напрямом підготовки чи групою студентів, тому що більшість витрат на навчання цієї групи будуть спільними.

Попередільний метод калькулювання собівартості зазвичай застосовується в масовому виробництві за умови, що продукція, яку випускає підприємство, однорідна за вихідним матеріалом і характером обробки. Облік витрат при цьому методі здійснюється за стадіями виробничого циклу. Переділ – це визначена сукупність технологічних операцій, унаслідок виконання яких одержують продукт праці, готовий для цієї сукупності (напівфабрикат, напівпродукт). При цьому методі витрати обліковуються за технологічними переділами, видами продукції або напівфабрикатами. Цей метод обліку витрат застосовують на тих промислових підприємствах, де продукція виготовляється при послідовній переробці вихідної сировини за окремими стадіями (переділами, фазами) технологічного процесу [6, с. 87].

Попередільний метод має два варіанти: одного та багатопередільний. При застосуванні однопередільного методу технологічний процес не поділяється, а від першої операції до останньої становить єдине ціле, наприклад, хлібопечення тощо [3, с. 448]. Багатопередільний метод застосовують, коли технологічний процес поділяють на декілька технологічних фаз (стадій, переділів) й наприкінці кожного переділу одержують напівфабрикат, який визначають за

кількістю і вартістю, тобто калькулюють виробничу собівартість напівфабрикатів. Готовий продукт одержують наприкінці останнього переділу [3, с. 450].

Попередільний метод застосовується в більшості випадків для тих підприємств, у яких процес виробництва продукції чи надання послуг можна розбити на стадії. Чи можливо таке у навчальному закладі? На наше переконання, курс навчання цілком може грати роль переділу, оскільки лише після закінчення першого курсу студенти можуть навчатись на другому. Але таке калькулювання передбачає, що всі витрати, які були понесені навчальним закладом на кожному переділі, додаються для визначення остаточної собівартості. Але в реальних умовах студенти часто не закінчують навчання, а також переходять із одного напрямку підготовки на інший. Тому для використання попередільного методу собівартості наданих освітніх послуг було б необхідно рахувати індивідуально для кожного студента протягом усього періоду його навчання. А це є надзвичайно складним завданням і призведе до величезної кількості незавершеного виробництва, оскільки собівартість не буде списуватись на фінансові результати. Тому, на наше переконання, використання цього методу не є доцільним для навчального закладу, який здійснює довгострокове навчання. Якщо ж говорити про заклад, у якому навчання триватиме не такий довгий період часу, наприклад курси водіння автомобіля, метод може успішно використовуватись. Тоді у закладу буде два переділи – теоретичне навчання та практичне. Відповідно, сума собівартості усього навчання на курсах буде обрахована як сума витрат, що їх зазнав навчальний заклад на кожному переділі.

Метод прямого розрахунку застосовують на підприємствах, які виготовляють однорідну продукцію. Витрати на одиницю продукції визначають шляхом розподілу загальної суми витрат на кількість виробленої продукції [4, с. 180]. На нашу думку, метод не підходить для розрахунку собівартості освітніх послуг, оскільки останні за своєю суттю не є однорідними.

Собівартість навчання студентів багато в чому визначається кількістю навчальних занять та погодинною заробітною платою викладачів, які проводять ці заняття. А ці показники будуть відрізнятись для різних напрямків підготовки та років вступу до навчального закладу з наступних причин:

- оскільки навчальна програма змінюється, кількість годин буде відрізнятись для кожного конкретного року вступу;
- якщо висококваліфікованих викладачів спеціальності, за якою ведеться підготовка в навчальному закладі, є недостатня кількість у певному регіоні, їх залучення буде можливим лише за умови вищого рівня заробітної плати,

що відповідно буде підвищувати собівартість навчання за цими напрямками;

- різні напрямки підготовки можуть вимагати особливого дорогого обладнання, оренди додаткової площі для облаштування навчальних лабораторій, тощо.

Після проведеного вище аналізу, ми можемо зробити висновок, що метод прямого розрахунку не підходить для калькулювання собівартості освітніх послуг у приватних навчальних закладах.

На великих виробництвах з широкою номенклатурою набув поширення *розрахунково-аналітичний метод*. Сутність його полягає в тому, що прямі витрати на одиницю продукції визначають на основі прогресивних норм витрат ресурсів.

Нормативний метод обліку витрат на виробництво застосовують для щоденного виявлення відхилень від чинних норм на виробництво з метою запобігання надмірним витратам коштів підприємства. Суть нормативного методу зводиться до того, що витрати на виробництво обліковуються з поділом їх на три елементи обліку:

- витрати в межах норми (плану, кошторису, квоти тощо);
- зменшення (економія) або збільшення (перевитрати) витрат порівняно з нормою (квотою, кошторисом тощо) внаслідок зміни норми під впливом технічного прогресу;
- відхилення витрат порівняно з нормою (квотою, кошторисом, планом тощо) у бік зменшення (економія) або збільшення (перевитрати).

Важливим елементом нормативного методу обліку витрат на виробництво є складання нормативної калькуляції. Нормативна калькуляція складається на основі чинних на початку року норм витрат на конкретний вид продукції за витратами елементів собівартості (рахунки класу 8) [4, с. 322].

На наше переконання, розрахунково-аналітичний та нормативний методи не будуть ефективними для розрахунку собівартості освітніх послуг, оскільки зміна кількості студентів у групі, яку неможливо наперед спланувати, може значно вплинути на собівартість навчання одного студента.

Спираючись на результати проведеного вище аналізу, можемо зробити висновок, що саме позамовний метод калькулювання собівартості найбільш підходить для калькулювання собівартості навчального закладу, якщо замовленням вважати не конкретного студента, а усіх студентів, що навчаються на окремій спеціальності, певної форми навчання, на здобуття окремого кваліфікаційного рівня та з конкретним роком вступу. Тобто, наприклад, собівартість буде рахуватись для студентів денної форми рівня бакалавра за спеціальністю «Правознавство», що

розпочали навчання в 2010 році. Таким чином, для підрахунку необхідно накопичити інформацію про витрати за цією калькуляційною одиницею впродовж усього навчання, тобто за чотири роки. Для цього окремий код має бути присвоєний кожній калькуляційній одиниці і залишатись активним протягом усього часу нарахування витрат, тобто протягом чотирьох років. Після закінчення навчання інформація із вказаного рахунку буде відображатись в управлінській звітності, після чого рахунок доцільно заблокувати для уникнення продовження відображення на ньому витрат. Інформація, отримана з оборотів рахунку, буде поділена між кількістю студентів, що належали до цього потоку. Таким чином буде визначено собівартість наданої послуги, і ця інформація буде використана для прийняття рішень про ціноутворення, збільшення чи зменшення обсягів діяльності тощо.

Щодо питання визнання собівартості наданих послуг у формі №2 фінансової звітності, то витрати на надання послуг із кожної спеціальності пропонуємо відносити на фінансові результати кожного семестру або навіть кожного місяця, якщо це дозволяє зробити комп'ютерна програма, яка використовується навчальним закладом для ведення бухгалтерського обліку. Тобто, на нашу думку, накопичувати витрати на рахунку незавершеного виробництва немає потреби, оскільки після проведення заняття послугу освіти потрібно вважати наданою. І хоча повним «замовленням», про яке говориться в договорі на надання послуг між студентом і навчальним закладом, у цьому випадку можна вважати закінчення всього терміну навчання і отримання диплому, згідно з типовим договором, що був затверджений Наказом №183 МОН України від 11.03.2002 р., плата за навчання не повертається студентам, які були відраховані до отримання диплому. Тобто, зважаючи на те, що плата за навчання здійснюється найчастіше посеместрово або помісячно, наш аналіз показує, що в кінці кожного семестру чи місяця ВНЗ (вищий навчальний заклад) має повне право визнати у

своїй звітності дохід від реалізацій освітніх послуг, а також собівартість наданих послуг. Тобто в нашому випадку доцільно провести аналогію з поняттям «відсотка завершеності» за будівельними контрактами з довгим строком виконання. Таким чином код кожного «замовлення» на рахунку 23 пропонуємо залишати відкритим протягом періоду навчання, але витрати з нього періодично списувати на фінансові результати як собівартість наданих освітніх послуг.

Звертаємо увагу, що для виконання своїх інформативних функцій кожен код ідентифікації «замовлення» повинен містити наступну інформацію:

1. Спеціальність;
2. Форму навчання (денна, заочна, дистанційна);
3. Рівень кваліфікації, що здобувається (бакалавр, спеціаліст, магістр);
4. Рік вступу до навчального закладу.

Ці коди можуть бути складені з використанням літер, чисел, а також поєднання літер та чисел. Літери в коді будуть допомагати легше ідентифікувати необхідний напрям підготовки, не вимагаючи від працівників бухгалтерії вивчати коди кожної спеціальності, або користуватись довідником кожного разу, коли виконується проведення в системі. Це також значно зменшить кількість потенційних механічних помилок. А числова частина коду допоможе відділити різні калькуляційні одиниці одну від одної.

На основі визначених калькуляційних одиниць необхідно розробити окремий план рахунків для навчального закладу, який буде враховувати ті аналітичні рахунки, які будуть необхідні для різностороннього аналізу витрат та калькулювання собівартості наданих послуг.

Висновки та перспективи подальших розвідок. Як бачимо, калькулювання собівартості освітніх послуг у приватних навчальних закладах має багато особливостей, на які потрібно звертати увагу бухгалтерам для правильного обліку витрат, калькулювання собівартості та складання фінансової звітності навчального закладу.

Список літератури

1. Про введення в дію переліку спеціальностей, за якими здійснюється підготовка фахівців у вищих навчальних закладах за освітньо-кваліфікаційними рівнями спеціаліста і магістра [Текст] : наказ Кабінету Міністрів України №1067 від 09.11.2010 р. / Кабінет Міністрів України. – Режим доступу: zakon.nau.ua.
2. Атамас, П. Й. Управлінський облік : навч. посібник / П. Й. Атамас. – Д.-К. : Центр учбов. літ-ри, 2006. – 440 с.
3. Безінська, О. Бухгалтерський облік [Електронний ресурс] / О. Безінська. – Режим доступу: http://ourtexasbook.com/book_268.html.
4. Джога, Р. Т. Бухгалтерський облік у бюджетних установах: підручник / Р. Т. Джога, С. В. Свірко, Л. М. Сінельник ; За заг. ред. проф. Р. Т. Джоги. — К.: КНЕУ, 2003. – 483 с.
5. Колісник, Г. М. Економічна сутність і класифікація витрат у зв'язку з узагальненням на рахунках бухгалтерського обліку / Г. М. Колісник // Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія: Економіка. – 2010. – Спец. вип. 29 (ч.1). – С.132-141.

-
6. Решетнікова, І. Маркетингове забезпечення діяльності вищих навчальних закладів / І. Решетнікова // *Маркетинг в Україні*. – 2010. – №4 (62). – С. 67-70.
 7. 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.
 8. Ткаченко, Н. М. Бухгалтерський фінансовий облік на підприємствах України : підр. для студентів економ. спец. вищ. навч. закладів. – 6-те видання / Н. М. Ткаченко. – К. : А.С.К. 2004 р. – 784 с.
 9. Трубич, С. Формування та розвиток ринку освітніх послуг як передумова входження України в ЄС (підходи до уточнення понятійного апарату дослідження) [Текст] / С. Трубич // *Вісник Львівського НУ ім. Івана Франка: Серія економічна*. – 2005. – Вип. 34. – С. 32-40.
 10. Турило, А. М. Управління витратами підприємства : навч. посібн. / А. М. Турило, Ю. Б. Кравчук, А. А. Турило. – К. : Центр учбов. літ-ри, 2006. – 120 с.

References

1. About introduction of the list of specialties that are trained in universities for the educational levels of specialist and master Order of the Cabinet of Ministers of Ukraine on №1067, (2010).
1. Atamas, P. J. (2006). *Management accounting: study book*. Kiev: Center of educational literature.
2. Bezinska, O. (2013) *Accounting*. Retrieved April 19, 2013 from http://ourtexasbook.com/book_268.html.
3. Dzhoga, R. T., Svirko, S. V., Sinelnyk, L. M. (2003). Accounting in budget entities. Kiev: KNEU.
4. Kolisnyk, G. M. (2010). Economic substance and classification of expenses in connection with recording them on accounts. *Scientific Journal of Uzhgorod National University. Economics*, 29 (1), 132-141.
5. Reshetnikova, I. (2010). Implementation of marketing activities of high educational institutions. *Marketing in Ukraine*, 4 (62), 67-70.
6. Svirko, S. V. (1998). *Accounting for expenses and cost calculation for services of sociocultural institutions (based on government high educational institutions)*. Kyiv.
7. Tkachenko, N. M. (2004). *Financial accounting in business in Ukraine*. Kyiv: A.S.K.
8. Trubych, S. (2005). Forming and development of the market of educational services as a prerequisite of Ukrainian entry to the European Union (approaches to specification of conceptual apparatus of investigation), *Journal of Ivan Franko Lviv NU: Economics series*, 34, 32-40.
9. Turylo A. M., Kravchuk Y. B., Turylo A. A. (2006). *Expenses management in a business entity*. – Kiev: Center of educational materials.

Стаття надійшла до редакції 16.05.2013 р.