



Власний капітал лікувально-профілактичного закладу – це власні джерела фінансування закладу, які створені його засновником (як правило, загальнодержавний орган чи орган(и) місцевої влади), а також в процесі діяльності можуть змінюватись в обсязі за рахунок самофінансування. Згідно з Формою № 1 бюджетних установ він поділяється на фонд у необоротних активах, фонд у малоцінних та швидкозношуваних предметах, результат виконання кошторису за загальним фондом, результат виконання кошторису за спеціальним фондом, результати переоцінок.

Позичений капітал лікувально-профілактичного закладу – джерело фінансових ресурсів на поворотній основі у вигляді позички, яку використовує підприємство протягом короткотривалого чи довготривалого періоду. Залучений капітал лікувально-профілактичного закладу, як правило, має натуральну або грошову форму, його надають закладу різноманітні суб'єкти господарювання (від комерційних підприємств до благодійних організацій) для здійснення його звичайної діяльності, а саме надання медичних послуг населенню. Строк використання цього виду капіталу, як правило, необумовлений.

Основний капітал – це частина фінансових ресурсів, яка спрямована на формування необоротних активів лікувально-профілактичних закладів. Зазвичай найбільшу питому вагу в капіталі цих закладів займає саме основний капітал. Його частка у різних лікувально-профілактичних закладах варіюється залежно від їх спеціалізації. Лікувально-профілактичні заклади, де основний капітал яких займає найбільшу питому вагу в їх сукупному капіталі, – це обласні й міські лікарні, центральні районні лікарні, певні спеціалізовані лікарні. Оборотний капітал – це частина фінансових ресурсів, яка формує оборотні активи лікувально-профілактичних закладів. Її частка також залежить від спеціалізації закладу. Лікувально-профілактичні заклади, де приблизно від 40 % і більше капіталу вкладено в оборотні засоби, представлені різними амбулаторно-поліклінічними закладами (центральна районна поліклініка, міська поліклініка, студентська поліклініка), центрами профілактики та боротьби зі СНІДом, медико-санітарними частинами, здоров'я пунктами.

#### Список використаних джерел

1. Бондар А.В. Основи проведення аналізу капіталу лікувально-профілактичних закладів. 2012. – URL: [http://ena.lp.edu.ua:8080/bitstream/ntb/12426/1/3\\_12-16\\_Vis\\_722\\_menegment.pdf](http://ena.lp.edu.ua:8080/bitstream/ntb/12426/1/3_12-16_Vis_722_menegment.pdf)
2. Голінач Л.І. Еволюція корпоративної звітності підприємств. *Науковий вісник Ужгородського національного університету*. 2019. Вип. 27. Ч. 1. С. 34-38.
3. Загорський В.С., Лободіна З.М., Лопушняк Г.С. Управління фінансовими ресурсами закладів охорони здоров'я: монографія. Львів: ЛРІДУ НАДУ, 2010. 261 с.

**Лілія КОРИТНИК**

кандидат економічних наук, докторант  
ДННУ «Академія фінансового управління»  
м. Київ, Україна

#### КОНЦЕПТУАЛЬНІ ПІДХОДИ ДО ФОРМУВАННЯ ВАРТОСТІ ПІДГОТОВКИ ФАХІВЦІВ

Перманентність дефіциту бюджетного фінансування та, як наслідок, додаткове фінансове навантаження на спеціальний фонд кошторису закладів вищої освіти (далі – ЗВО), а також конкурентна атмосфера на ринку освітніх послуг, визначають ключовими векторами їх фінансово-господарської та інноваційно-інвестиційної діяльності пошук шляхів і напрямів наповнення дохідної та раціоналізації видаткової частини спеціального фонду шляхом поліпшення механізму управління фінансовими ресурсами та оптимізації процесів планування



та обліку витрат для формування збалансованого показника собівартості освітніх послуг і встановлення конкурентоздатної вартості підготовки фахівців. На жаль, в нормативно-правовому полі діяльності ЗВО методичне забезпечення щодо планування, обліку витрат і калькулювання собівартості платних освітніх послуг відсутнє. На практиці ЗВО керуються Наказом Міністерства освіти і науки України, Міністерства економіки України, Міністерства фінансів України від 23.07.2010 № 736/902/758 «Про затвердження порядків надання платних послуг державними та комунальними навчальними закладами» [1] (далі – Наказ № 736/902/758).

Однак, методологічні та теоретико-методичні засади зазначеного наказу в значній мірі не відповідають ідеології бюджетного облікового процесу, зокрема нормам НП(С)БОДС 135 «Витрати» [2] в частині переліку статей витрат, на основі яких формується вартість освітньої послуги; складових вартості витрат; класифікації видів витрат, які можуть включатися до розрахунку собівартості освітньої послуги; способу віднесення витрат до собівартості (прямі і загальновиробничі витрати); механізму розподілу загальновиробничих витрат.

Так, норми Наказу №736/902/758 [1] передбачають класифікацію витрат та визнають складовим вартості наступні витрати: витрати на оплату праці працівників; нарахування на оплату праці відповідно до законодавства; безпосередні витрати та оплата послуг інших організацій; капітальні витрати; індексація заробітної плати, інші витрати відповідно до чинного законодавства. З огляду на зазначене, така структура собівартості не узгоджується з засадами НП(С)БОДС 135 «Витрати» [2], зокрема Наказ №736/902/758:

- не передбачає класифікацію витрат на прямі і загальновиробничі (категорія загальновиробничих витрат відсутня взагалі);
- застосовує дефініції «безпосередні витрати», що аналогічне прямим витратам по суті, однак не відповідає їм по змісту оскільки включає: оплату комунальних послуг та енергоносіїв, оплату послуг зв'язку та засобів сигналізації, які є загальновиробничими витратами; харчування у випадках, передбачених статутами ЗВО або законодавством, - такі витрати не мають відношення до процесу надання освітньої послуги; оплату ліцензій для надання платних освітніх послуг, які належать до інших прямих витрат);
- структура витрат «нарахування на оплату праці» містить перелік зборів і платежів, які на даний час вже не передбачені чинним законодавством;
- виокремлює окремою складовою вартості індексацію заробітної плати, яка належить до складу витрат на оплату праці;
- визначає окремою статтею витрат «капітальні витрати на придбання (створення) основних засобів», яка не може бути ідентифікована, оскільки первісна вартість таких об'єктів включається до собівартості освітніх послуг шляхом нарахування амортизації.

Зазначені методологічні невідповідності Наказу № 736/902/758 нормам національного стандарту являються ключовою проблемою в формуванні науково та економічно обґрунтованого інформаційно-аналітичного забезпечення механізму побудови об'єктивної конкурентоздатної собівартості платних освітніх послуг.

Враховуючи норми НП(С)БОДС 135 «Витрати» [2], собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг) складається з виробничої собівартості продукції (робіт, послуг), яка була реалізована впродовж звітної періоду, нерозподілених постійних загальновиробничих витрат та наднормативних виробничих витрат. Крім того, стандарт визначає склад та структуру виробничої собівартості продукції (робіт, послуг), яка формується з прямих витрат (прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, інші прямі витрати) та загальновиробничих витрат (змінні загальновиробничі та постійні розподілені загальновиробничі витрати). Однак, НП(С)БОДС 135 «Витрати» визначає загальні положення щодо складу і структури витрат суб'єктів державного сектора, які повинні враховуватися при калькулюванні собівартості державних послуг. Особливого значення при цьому набуває здійснення наукового та економічного обґрунтування класифікації витрат і визначення їхньої структури в галузевому



розрізі, що являється ключовим аспектом в забезпеченні об'єктивності формування собівартості, повноти відображення інформації про витрати в бухгалтерському обліку та звітності суб'єктів державного сектора.

Вочевидь, існує необхідність у створенні та впровадженні сучасного інтегрованого з нормами НП(С)БОДС 135 «Витрати» нормативно-правового документу, який врахує галузеві особливості витрат ЗВО шляхом їх деталізації та групування за складом (елементами) та цільовим призначенням (статтями) з урахуванням способу віднесення на собівартість (прямі і загальновиробничі витрати), що забезпечить впровадження універсального механізму встановлення економічно обґрунтованої вартості підготовки у відповідності до методології облікового процесу та потреб управління.

Оскільки головний розпорядник бюджетних коштів, відповідно до норм ч. 5 ст. 22 Бюджетного кодексу України [3], здійснює управління бюджетними коштами та координацію роботи розпорядників бюджетних коштів нижчого рівня, а також забезпечує організацію та ведення бухгалтерського обліку, складання та подання фінансової і бюджетної звітності, то, враховуючи галузеві особливості діяльності підпорядкованих установ, Міністерству освіти і науки України доцільно було б розробити методичне забезпечення планування, обліку витрат і калькулювання собівартості освітніх послуг, де визначити галузевий склад витрат, особливості обліку та методи і порядок калькулювання освітніх послуг. При цьому, необхідно врахувати науково-методичні положення щодо визначення галузевих особливостей складу та структури прямих і загальновиробничих витрат, шляхом класифікації та групування витрат за складом (елементами) та цільовим призначенням (статтями) з урахуванням способу віднесення на собівартість.

З огляду на зазначене, сфера освіти потребує оновлення нормативно-правового забезпечення задля уніфікації і дотримання транспарентності підходів до механізму формування (планування, обліку витрат, калькулювання) собівартості платних освітніх послуг. Це сприятиме виробленню економічно обґрунтованого процесу визначення вартості платних освітніх послуг у відповідності до норм національних стандартів, створить сприятливі умови для конкурентного середовища на ринку освітніх послуг, підвищить якість управління фінансовими ресурсами ЗВО.

#### Список використаних джерел

1. Про затвердження порядків надання платних послуг державними та комунальними навчальними закладами: затв. наказом Міністерства освіти і науки України, Міністерства економіки України, Міністерства фінансів України від 23.07.2010 № 736/902/758. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1196-10#Text>.
2. 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>.
3. Бюджетний кодекс України: закон України від 08.07.2010 № 2456-VI. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2456-17>