

УДК 657.4:378.1

DOI: 10.32342/2074-5362-2019-1-26-7

Т.Я. КОЦКУЛИЧ,
кандидат економічних наук, доцент
Івано-Франківського національного технічного університету
нафти і газу

КАЛЬКУЛЮВАННЯ СОБІВАРТОСТІ ПЛАТНИХ ОСВІТНІХ ПОСЛУГ У ЗАКЛАДАХ ВИЩОЇ ОСВІТИ ЯК ПЕРЕДУМОВА ФОРМУВАННЯ ЕКОНОМІЧНО ОБҐРУНТОВАНОЇ ВАРТОСТІ

У статті здійснено аналіз існуючих методичних підходів до калькулювання собівартості та на основі цього окреслено найбільш важливі елементи системи калькулювання собівартості платних освітніх послуг. Зокрема виокремлено калькуляційну одиницю, номенклатуру прямих та непрямих витрат, бази розподілу непрямих витрат.

Щороку вищі навчальні заклади стикаються з проблемою формування вартості освітніх послуг. Ця сума має задовольняти принаймні два критерії покриття витрат: надання освітніх послуг, а також кон'юнктура ринку вищої освіти (для забезпечення мінімальної кількості студентів). У всякому разі, витрати завжди є основою для прийняття рішень щодо ціноутворення на освітні послуги, тому обчислення витрат у галузі освіти є досить актуальним.

Більшість досліджень щодо розрахунку витрат у цілому та для освітніх послуг зокрема недостатньо деталізовані, тому необхідно зробити більш обґрунтовані дослідження у галузі методів розрахунку. Дослідження законодавчих джерел також виявило проблему витоку інформації щодо методів обчислення освітніх послуг.

На основі особливостей діяльності навчального закладу було рекомендовано виділити такі обчислювальні об'єкти, як: структурні підрозділи, сфери діяльності (послуги) та відокремлені види або етапи роботи. Були обрані основні розрахункові одиниці витрат на освіту одного студента протягом року. Крім того, було обґрунтовано, що витрати повинні розраховуватися окремо для одного або групи подібних освітніх напрямів через різні ресурси, які споживає кожен напрям.

Що стосується методів розрахунку витрат на освіту, то було обґрунтовано, що найкращим способом є використання підходу впорядкування, оскільки кожен навчальний напрям має свої особливості і досить легко визначити більшість статей прямих витрат.

Витрати на кожний об'єкт слід поділити на дві групи: прямі та непрямі; на розрахунок у сучасних умовах діяльності. Для формування реальної вартості освітніх послуг дуже важливо обирати відповідні драйвери для кожної статті витрат. Тим не менш, такий підхід, незважаючи на високий рівень точності, дуже трудомісткий і дорогий. Саме тому було запропоновано приєднати статті до деяких подібних груп, і для кожної з цих груп витрат були обрані відповідні драйвери. Кожен вид витрат надає інформацію про кількість певних ресурсів, які споживалися з певною діяльністю (група витрат). Крім того, приріст такої інформації буде набагато вищим, ніж витрати, необхідні для її забезпечення.

Для успішної реалізації підходів, рекомендованих у цій статті, необхідна відповідна реорганізація системи аналітичного обліку витрат. Також важливо розглянути можливість поділу витрат на змінні і фіксовані частини, щоб надати інформацію для граничного аналізу.

Ключові слова: платні освітні послуги, заклад вищої освіти, калькулювання собівартості, методи калькулювання, прямі витрати, непрямі витрати, база розподілу.

В статті проведено аналіз існуючих підходів к калькулюванню себестоимости и на основе этого выделены наиболее важные элементы системы калькулирования себестоимости платных услуг образования. В частности выделены калькуляционная единица, номенклатура прямых и косвенных затрат, базы распределения косвенных затрат.

Ключевые слова: платные образовательные услуги, заведение высшего образования, калькулирование себестоимости, методы калькулирования, прямые затраты, косвенные затраты, база распределения.

Постановка проблеми. Сучасні ринкові умови господарювання накладають свій відбиток і на діяльність вищих закладів освіти. Перш за все, це стосується фінансування із спеціального фонду, який поповнюється переважно за рахунок оплати за навчання.

Щорічно перед кожним закладом вищої освіти, який надає платні освітні послуги, постає питання визначення вартості навчання студентів. Ця сума має відповідати щонайменше двом критеріям: забезпечення покриття витрат, пов'язаних із наданням освітніх послуг, та відповідність кон'юнктури на ринку вищої освіти (щоб забезпечити необхідну кількість набору студентів).

В основі більшості методів формування ціни є витратні методи, а отже, питання калькулювання собівартості будь-якого об'єкта калькулювання, і послуг з освіти в тому числі, є актуальним у ринкових умовах незалежно від того, чи є освітній заклад монополістом у своїй сфері, чи надає освітні послуги за популярними напрямками. У першому випадку собівартість буде безпосередньою базою для формування ціни, необхідної для покриття витрат, у другому – своєрідним «ґрунтом для роздумів», наскільки адекватною є сформована собівартість щодо ситуації, яка склалася на ринку аналогічних освітніх послуг інших закладів освіти.

У будь-якому разі, необхідно сформувати максимально точну собівартість, яка дала б відповідь на основне питання – **чи відшкодує сформована ціна витрати**, пов'язані з наданням освітніх послуг за конкретним напрямком.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Широке коло проблем теоретичного та методологічного характеру стосовно обліку витрат і калькулювання собівартості висвітлено у працях відомих вітчизняних та зарубіжних вчених: О.С. Бородкіна, Ф.Ф. Бутинця, С.Ф. Голова, К. Друрі, Л.В. Нападовської, М.С. Пушкаря, Я.В. Соколова, В.В. Сопка, А.М. Турило, М.Г. Чумаченка та ін. Фундаментальні дослідження у сфері обліку бюджетних установ здійснювали П.Й. Атамас, Р.Т. Джога, Є.В. Калюга, В.І. Кіндрацька, С.В. Лучко, І.Д. Фаріон та ін. Окремі питання особливостей калькулювання собівартості в освітніх закладах, а також формування вартості платних освітніх послуг досліджували вітчизняні вчені П.Й. Атамас, Р.Т. Джога, Т.І. Петрук, С.В. Свірко, С.В. Сисюк та ін.

Виділення невіршеної раніше частини загальної проблеми. Незважаючи на досить велику чисельність досліджень, вони мають несистемний характер, недостатньо конкретизовані питання вибору об'єкта калькулювання, формування номенклатури прямих та непрямих витрат, вибору економічно обґрунтованих баз розподілу непрямих витрат тощо.

Метою статті є детальне вивчення особливостей існуючих методів калькулювання та вибір оптимального методичного підходу до формування собівартості платних освітніх послуг у закладах вищої освіти.

Виклад основного матеріалу. Досліджуючи особливості формування ціни та собівартості освітніх послуг у бюджетній сфері, перш за все варто звернутися до нормативно-законодавчих актів. Вивчення існуючих нормативних документів стосовно формування собівартості, вартості або ціни на освітні послуги показало, що немає чітких рекомендацій щодо цього питання. Зокрема згідно з чинним Порядком надання платних освітніх послуг державними та комунальними навчальними закладами [1], регламентується тільки орієнтовний перелік витрат, що мають включатися до вартості освітніх послуг, і цілком справедливо зазначається, що вартість (ціна) освітніх послуг має встановлюватися на базі економічно обґрунтованих витрат. Проте важливо зазначити, що витрати – це тільки основа ціни, яку в подальшому необхідно відкоригувати, зважаючи на попит на ринку на ту чи іншу освітню програму, становище на ринку освітнього закладу.

Згаданим вище Порядком [1] регламентовано склад витрат, які слід включати до вартості платної освітньої послуги. Серед них є витрати на оплату праці (з нарахуваннями), які зараховані до надання освітньої послуги, вартість сировини і матеріалів, витрати на оплату послуг сторонніх організацій, частина капітальних витрат (не більше 10% від вартості платної освітньої послуги), інші витрати, які безпосередньо пов'язані з наданням послуг з освіти.

Цілком зрозуміло, що простого переліку витрат, що мають включатися до вартості освітніх послуг, мало для того, щоб вирішити проблему формування вартості окремо взятого освітнього напрямку. Саме тому кожному закладу вищої освіти важливо ретельно опрацювати широке коло питань щодо калькулювання собівартості як фундаменту для прийняття рішення про ціноутворення. Зокрема принципово важливо визначитися з об'єктом та одиницею калькулювання, сформувати номенклатуру прямих та непрямих витрат щодо конкретного об'єкта калькулювання, визначити бази розподілу непрямих витрат та обрати метод калькулювання.

Об'єктом калькулювання зазвичай виділяють певний предмет або напрям діяльності, які потребують індивідуального визначення витрат, безпосередньо пов'язаних із ними. У бюджетних закладах освіти доцільно виділити такі об'єкти калькулювання:

- структурні підрозділи (інститути, відділи тощо);
- проекти, напрями, сфери діяльності;
- окремі види та етапи робіт.

Окремо серед об'єктів калькулювання у закладі освіти виділимо види послуг, і зокрема послуги освіти. У межах цього виду діяльності можна виділити такі групи освітніх послуг згідно з Переліком платних освітніх послуг [2]:

- підготовка студентів понад державне замовлення;
- навчання студентів для здобуття другої вищої освіти;
- проведення спеціальних курсів, семінарів, тренінгів, стажування, підвищення професійної компетентності;
- підготовка та перепідготовка, підвищення кваліфікації кадрів за замовленням центрів зайнятості;
- підготовка аспірантів та докторантів понад державне замовлення;
- прийом кандидатських іспитів;
- підготовка слухачів на підготовчих відділеннях тощо.

З об'єктами калькулювання безпосередньо пов'язані калькуляційні одиниці – вимірник, у якому буде виражена одиниця продукту. У практиці діяльності підприємств виділяють декілька найбільш поширених груп калькуляційних одиниць у розрізі вимірників:

- у кількісному (натуральному) вимірі (одиниці, кілограми, метри тощо);
- умовно-натуральному вимірі (у перерахунку на обраний еквівалент);
- трудовому вимірі (людино-години, машино-години);
- експлуатаційному вимірі (сила, потужність).

Отже, для закладу вищої освіти необхідно обрати найменшу одиницю освітніх послуг, що надається. Цей вибір має ґрунтуватися на дотриманні основних принципів калькулювання, справедливих для будь-якого виду діяльності:

- принцип економічної доцільності (вартість інформації, одержаної в результаті калькулювання, не повинна перевищувати економічного ефекту від її використання);
- принцип доступності (вкрай бажано, щоб інформація, яка необхідна для калькулювання, була згенерована в системі обліку);
- принцип необхідності (обрана калькуляційна одиниця має враховувати інформаційні потреби керівництва).

Найбільш нагальною інформаційною потребою є собівартість навчання студентів, адже саме плата за навчання є основним джерелом поповнення спеціального фонду державного закладу вищої освіти. Навчальні заклади мають прийняти рішення стосовно ціноутворення ще до початку вступної кампанії, і ціна не змінюватиметься до завершення навчального року. Отже, для прийняття обґрунтованого рішення питання обчислення собівартості саме навчання студентів є вирішальним. Таким чином, однією з основних калькуляційних одиниць у навчальному закладі слід вважати саме собівартість навчання одного студента за один навчальний рік.

Не менш важливим є питання щодо окремого підрахунку собівартості за різними кваліфікаційними рівнями (на цей момент у закладах вищої освіти – бакалавр та магістр). Це пов'язано в першу чергу з тим, що для цих рівнів можуть суттєво відрізнятися витрати на оплату праці професорсько-викладацького складу (як правило, на рівні магістрів переважну частину годи читають професори та доценти з більш високим рівнем оплати праці).

Доцільність калькулювання собівартості підготовки студентів у розрізі окремих напрямів залежить від специфіки кожного ВНЗ. Зокрема якщо усі напрями потребують відносно однакових ресурсів (лабораторії, розхідні

матеріали тощо), то окремо калькулювати собівартість напрямів немає сенсу. Якщо ж номенклатура та вартість статей витрат суттєво відрізняються, то відокремлений облік та калькулювання набувають неабиякого значення. Особливо актуально це є для ЗВО, які здійснюють підготовку одночасно за гуманітарними та технічними напрямами, медичних університетів. Як компромісний варіант щодо трудомісткості такого окремого калькулювання та точності результатів підрахунків доцільно за калькуляційні одиниці **взяти** однорідні за складом групи напрямів освіти (наприклад, філологічні, економічні, гірничі тощо).

Окрім того, статті, які будуть відмітними для різних напрямків або їх груп, зазвичай можна напряму ідентифікувати з виділеними об'єктами калькулювання. Тому відокремлений підрахунок собівартості за напрямами не буде надто трудомістким, тоді як корисність одержаної інформації не викликає сумнівів за ринкових умов.

Обравши об'єкт калькулювання, важливо прийняти рішення про метод формування собівартості. За об'єктом калькулювання виділяють три найпоширеніші методи: метод прямого розрахунку, попроцесний метод, позамовний метод.

Метод прямого розрахунку застосовують виключно на підприємствах з однорідною продукцією, обчислюючи собівартість одиниці об'єкта калькулювання шляхом ділення витрат на кількість одиниць. Оскільки раніше вже було зазначено, що послуги освіти не є однорідним продуктом через різну трудо-, матеріало-, фондомісткість різних напрямів, то такий метод для закладів освіти застосувати неможливо.

Калькулювання за процесами (попроцесний метод) буде доречним для підприємств, технологічний процес яких можна поділити на окремі стадії (процеси), а на виході кожного є напівфабрикат. Саме напівфабрикати і є об'єктами калькулювання при такому методі. Чи можна застосувати попроцесний метод для калькулювання собівартості освітніх послуг? Якщо умовно вважати, що кожен курс – це окремий процес, то такий підхід міг би мати місце. Проте слід зважати на реальний процес навчання кожного студента окремо – за сучасних умов ми спостерігаємо тенденцію до зростання академічної мобільності як у межах освітнього закладу, так і поза ним (студенти переводяться з одного напрямку на інший, в інші ЗВО, на інші форми навчання тощо). Тому обчислити собівартість навчання одного конкретного студента на курсі видається нам досить проблематичним, і потреба в такій персоналізованій інформації також викликає сумнів. Окрім того, при такому підході постає питання про формування фінансових результатів звітного періоду: за своїм змістом витрати на навчання на одному курсі є незавершеним виробництвом, і необхідно розробити методіку поетапного визнання таких витрат витратами періоду.

Суть калькулювання за замовленнями (позамовний метод) полягає у групуванні витрат окремо за кожним замовленням. Під замовленням у цьому випадку слід розуміти окремий виріб, партію виробів, роботу, послугу, собівартість яких необхідно обчислити. Застосування позамовного методу доречне для підприємств, які мають неоднорідну продукцію (роботи, послуги), і в той же час можна легко ідентифікувати витрати, пов'язані з

виділеним об'єктом калькулювання. Вважаємо, що саме цей метод є найбільш прийнятним для калькулювання собівартості освітніх послуг за окремими напрямками, оскільки кожен з них може мати досить багато індивідуальних характеристик, перелічених нами вище.

Собівартість будь-якого об'єкта калькулювання, в тому числі і напрямку освіти, складається з двох груп витрат – прямих та непрямих (винятком можна вважати калькулювання за методом **direct-costing**). **Перша група витрат** на пряму ідентифікується з об'єктом, тоді як непрямі витрати для віднесення до собівартості необхідно розподіляти між об'єктами калькулювання.

Таким чином, для розробки економічно обґрунтованої методики калькулювання собівартості напрямку освіти потрібно ретельно опрацювати такі питання:

- визначення номенклатури прямих витрат стосовно напрямку освіти;
- визначення номенклатури непрямих витрат стосовно напрямку освіти;
- визначення бази (або декількох баз) розподілу непрямих витрат між напрямками освіти.

Витрати, які можна вважати прямими у відношенні до окремого напрямку освіти (групи напрямів), мають бути чітко ідентифіковані (пов'язані) тільки з цим напрямком, причому віднесення прямих витрат має ґрунтуватися на принципі економічної доцільності. Якщо ж витрати стосуються одночасно деяких або усіх напрямів освіти, то такі статті слід вважати непрямими.

До прямих витрат на здійснення освітньої послуги за напрямком (або групою напрямів) слід відносити такі статті:

- витрати на оплату праці та нарахування працівників викладацького складу, безпосередньо залучених до надання освітньої послуги (оплата за посадовими окладами, інші виплати обов'язкового та заохочувального характеру, визначені відповідними нормативно-правовими актами);
- матеріальні витрати, які безпосередньо стосуються собівартості окремого напрямку (сировина, матеріали, інвентар, інструменти, запасні частини, витратні матеріали та комплектуючі до обладнання та комп'ютерної техніки, канцелярські товари, спецодяг, енергоносії, пальне тощо);
- витрати на оплату послуг сторонніх організацій, які мають безпосередній зв'язок з окремим напрямком (проведення поточного ремонту, оренда приміщень та рухомого майна, передплата періодичних видань професійного спрямування тощо);
- амортизація необоротних активів, які безпосередньо стосуються окремого напрямку (спеціалізовані аудиторії, програмне забезпечення, лабораторні приміщення та обладнання, бібліотечний фонд вузькоспеціалізованої літератури тощо);
- інші прямі витрати.

До непрямих витрат на освітні послуги за окремим напрямком (групою напрямів) слід включати такі статті:

- витрати на оплату праці та інші виплати професорсько-викладацькому складу, які залучені до викладання на декількох освітніх напрямках одночасно;
- витрати на оплату праці та нарахування інших працівників, які залучені до надання освітніх послуг для декількох напрямів одночасно (лаборанти, завідувачі лабораторіями, методисти, інженери тощо);

- матеріальні витрати, які неможливо віднести безпосередньо до собівартості окремого напрямку економічно доцільним шляхом;
- витрати на друк поліграфічної продукції в межах навчального закладу (методичні вказівки, початкові посібники, підручники тощо);
- витрати послуг сторонніх організацій, які мають стосунок до всіх або декількох напрямів одночасно (комунальні послуги; транспортні послуги, ремонт та обслуговування необоротних активів);
- витрати на утримання допоміжних господарств (котельня, автомобільне господарство, зелене господарство, ремонтне господарство тощо);
- амортизація необоротних активів, які використовуються для декількох або усіх напрямів.

Важливо зазначити, що наведений перелік прямих та непрямих витрат у відношенні до окремого напрямку (групи напрямів) не є вичерпним і має виключно рекомендаційний характер. Кожен заклад вищої освіти повинен сформулювати свій перелік статей, виходячи із специфіки організаційної структури, інформаційних потреб керівництва та інших факторів.

За сучасних умов, коли підприємства та організації мають складну виробничо-організаційну структуру, питома вага непрямих витрат у структурі собівартості невпинно зростає і може сягати 50–60% та більше. Ця проблема є також актуальною і для великих класичних закладів вищої освіти, які мають велику кількість структурних підрозділів, як безпосередньо пов'язаних із навчальним процесом, так і тих, що виконують функції наукових досліджень, адміністративні, допоміжні функції (типографія, бібліотека, їдальня, спортзал, басейн, гуртожитки тощо).

Таким чином, питання розподілу непрямих витрат набуває неабиякої важливості для обчислення такої собівартості освітніх послуг, яка була б максимально тісно пов'язана з реально спожитими ресурсами тим чи іншим напрямом освіти у навчальному закладі. Очевидно, що абсолютно точного розподілу непрямих витрат досягти неможливо, проте потрібно виокремити такі показники у якості бази розподілу, які б дали економічно обґрунтовану інформацію про собівартість.

Звідси випливає, що спрощений підхід до розподілу непрямих витрат на основі єдиної бази розподілу у випадку суттєвої суми таких витрат та їх неоднорідності за складом не дасть бажаного результату, така собівартість буде надто віддаленою від вартості реально спожитих ресурсів певним об'єктом калькулювання. Отже, для більш точного розподілу непрямих витрат найбільш прийнятним виходом є групування однорідних статей непрямих витрат та підбір для кожної з груп індивідуальної бази розподілу. Основний критерій вибору бази розподілу для окремих статей витрат – наявність зв'язку між реально спожитими ресурсами та непрямими витратами, що розподіляються на об'єкт калькулювання. Саме тому в зарубіжній літературі бази розподілу називають «драйвери витрат» (cost drivers).

Як уже зазначалося вище, весь процес калькулювання має відповідати принципу економічної доцільності. Не є винятком і підбір баз розподілу для статей непрямих витрат. Маємо дві крайні позиції:

- розподіляти всі непрямі витрати на основі єдиної бази розподілу, значно спростивши процедуру калькулювання і натомість отримавши сумнівний за точністю результат;

– розподіляти непрямі витрати на основі індивідуально підібраних баз розподілу для кожної статті. У цьому випадку одержимо найточніший результат ціною непомірного збільшення трудомісткості процедури калькулювання.

Вважаємо, що для одержання прийняттого результату калькулювання оптимальним буде варіант об'єднання статей непрямих витрат в однорідні за складом групи та підбір до кожної з них баз розподілу. У табл. 1 нами запропоновано орієнтовний перелік згрупованих непрямих витрат та бази розподілу для кожної з них.

Таблиця 1

Рекомендовані бази розподілу непрямих витрат для калькулювання собівартості напрямів освіти у закладах вищої освіти

Групи непрямих витрат	Рекомендовані бази розподілу
Заробітна плата та інші виплати професорсько-викладацького та допоміжного персоналу	Відпрацьовані професорсько-викладацьким складом години для освітнього напрямку згідно з навчальним планом
Матеріальні витрати Друк поліграфічної продукції Знос бібліотечних фондів	Чисельність студентів, що навчається на освітньому напрямі
Витрати на оренду та утримання приміщень навчального та загальногосподарського призначення (в т. ч. амортизація) Витрати на утримання автономної котельні	Площа приміщень, закріплена за випусковою кафедрою
Витрати на службові відрядження Витрати на утримання інших допоміжних господарств	Чисельність працюючих на випусковій кафедрі

Запропоновані бази розподілу непрямих витрат дозволять достатньо точно пов'язати витрати, віднесені на окремий напрям освіти, та обсяги спожитих ресурсів, не вимагаючи надто великих зусиль для збору додаткової інформації.

Висновки. У статті було проведено аналіз існуючих методів калькулювання, виходячи із особливостей об'єкта калькулювання, та було обґрунтовано доцільність використовувати в основі калькулювання собівартості освітніх послуг калькулювання за замовленнями, оскільки саме цей підхід за своєю суттю найкраще відповідає особливостям надання освітніх послуг у класичному закладі вищої освіти. Базуючись на обраному об'єкті калькулювання (вартість навчання за окремим напрямом освіти або групи однорідних напрямів), було запропоновано орієнтовний перелік прямих та непрямих витрат та бази розподілу для непрямих витрат. Зроблені пропозиції значно сприятимуть ефективності прийняття управлінських рішень щодо ціноутворення освітніх послуг у сучасних ринкових умовах.

Перспективи подальших досліджень. Для успішної імплементації запропонованих у статті підходів до калькулювання собівартості платних освітніх послуг у навчальних закладах необхідно належним чином організувати аналітичний облік витрат, що на цей момент не реалізовано. Актуальним є також питання розробки методики прийняття обґрунтованих

управлінських рішень стосовно доцільності скорочення чи розширення окремих напрямів освіти або інших сегментів діяльності (наприклад, доцільність утримання допоміжних господарств) на основі маржинального аналізу. Для цього також необхідно запровадити певні зміни до організації обліку витрат, зокрема організувати відокремлений аналітичний облік змінних та постійних витрат.

Список використаної літератури

1. Наказ Міністерств освіти і науки України, Економіки України, Фінансів України «Про затвердження порядків надання платних послуг державними та комунальними навчальними закладами» від 23 жовтня 2010 року № 736/902/758 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1196-10>

2. Постанова Кабінету Міністрів України від 27 серпня 2010 р. № 796 «Про затвердження переліку платних послуг, які можуть надаватися закладами освіти, іншими установами та закладами системи освіти, що належать до державної і комунальної форми власності» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/796-2010-%D0%BF>

3. Атамас П.Й. Бухгалтерський облік у галузях економіки: навч. посіб. / П.Й. Атамас. – К.: Центр учбової літератури, 2008. – 392 с.

4. Бутинець Ф.Ф. Витрати виробництва та їх класифікація для потреб управління [Електронний ресурс] / Ф.Ф. Бутинець. – Режим доступу: http://archive.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/ptmbo/2012_1/2.pdf

5. Воловець Я.В. Обґрунтування вартості навчання у ВНЗ / Я.В. Воловець // Економіка України. – 2003. – № 4 (497). – С. 68–71.

6. Голов С.Ф. Управлінський облік: [підручник] / С.Ф. Голов. – К.: Центр навчальної літератури, 2018. – 400 с.

7. Друри К. Управленческий и производственный учет: пер с англ. / К. Друри. – М.: Юнити-Дана, 2010. – 1423 с.

8. Нападовська Л.В. Управлінський облік: монографія / Л.В. Нападовська. – Дніпропетровськ: Наука і світ, 2000. – 450 с.

9. Петрук Т.І. Особливості методики калькулювання собівартості освітніх послуг у приватних навчальних закладах / Т.І. Петрук // Економічний аналіз. – 2013. – Т. 13. – С. 447–452.

10. Пушкар М.С. Креативний облік (створення інформації для менеджерів): монографія / М.С. Пушкар. – Тернопіль: Картбланш, 2006. – 334 с.

11. Свирко С.В. Учёт затрат и калькулирование услуг учреждений социально-культурного комплекса (на примере государственных высших учебных заведений): дис. ... канд. екон. наук: 08.06.04 / Свирко Світлана Володимирівна. – К., 1998. – 182 с.

12. Сисюк С.В. Особливості калькулювання платних освітніх послуг в державних навчальних закладах / С.В. Сисюк // Вісник Житомирського державного технологічного університету. Економічні науки. – 2006. – № 2 (36). – С. 107–115.

13. Сопко В.В. Облік витрат і калькуляція собівартості продукції у промисловості / В.В. Сопко, О.М. Петрик. – К.: Техніка, 2006. – 112 с.

14. Турило А.М. Уточнення сутності поняття «витрати» і їхньої економічної оцінки на підприємстві / А.М. Турило, Ю.Б. Кравчук, Н.М. Цуцурук // Актуальні проблеми економіки. – 2015. – № 11. – С. 85–88.

15. Фаріон В. Собівартість як економічна категорія та особливості її формування на підприємствах спиртової галузі / В. Фаріон // Економічний аналіз: зб. наук. праць каф. екон. аналізу Терноп. нац. екон. ун-ту. – Тернопіль, 2010. – Вип. 6. – С. 159–162.

16. Чумаченко М. Дискусійні проблеми обліку витрат і калькулювання собівартості продукції / М.Г. Чумаченко, І.Т. Білоусова // Бухгалтерський облік і аудит. – 2008. – № 10. – С. 3.