

СУЧАСНІ ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ ВИТРАТ І КАЛЬКУЛЮВАННЯ СОБІВАРТОСТІ ПЛАТНИХ ОСВІТНІХ ПОСЛУГ

Окреслено проблемні аспекти категорійного визначення термінів «видатки», «витрати», «собівартість» і «калькулювання» для державних вищих закладів освіти. Запропоновано авторський підхід до визначень та обґрунтовано вибір методів обліку витрат, придатних до застосування в галузі освіти.

Сучасна українська освіта характерна такою ринковою ознакою, як надання платних послуг. Дослідження вітчизняної і зарубіжної літератур, даних практики обліку й калькулювання собівартості платних освітніх послуг дають змогу визначити та узагальнити основні дискусійні та проблемні аспекти, що виникають при цьому.

По-перше, це необхідність категорійної дефініції термінів та зміни їх відповідно до нових економічних умов і чинників. По-друге – необхідність впорядкування як організації обліку витрат (обґрунтування методу обліку), так і визначення її впливу й взаємозв'язку між ними на процес калькулювання собівартості. В даному випадку актуальними є визначення статей витрат, калькуляційних одиниць та методів калькулювання. В історичному ракурсі такі дослідження проводили як вітчизняні, так і зарубіжні дослідники, однак для бюджетної сфери єдиного підходу досі не вироблено.

Для розв'язання першої проблеми (категорійного визначення) доцільно зупинитися на існуючих трактуваннях і сформулювати послідовну концептуально-теоретичну модель, характерну саме для бюджетних установ (у т. ч. державних вищих навчальних закладів).

Проблеми методології, теоретичного і практичного обґрунтування питань, пов'язаних із калькулюванням у бухгалтерському обліку, відображені в працях вітчизняних учених: О. Бородкіна, Ф. Бутинця, В. Лінника, Б. Литвина, Л. Нападовської, О. Олійник, В. Сопка, М. Пушкаря, Н. Ткаченко, М. Чумаченка.

Питання бухгалтерського обліку і контролю діяльності саме бюджетних установ порушені в роботах П. Атамаса, П. Ворончука, Р. Джоги, М. Каленського, Є. Калюги, В. Крисюка, М. Лучка, С. Свірко та ін.

Не применшуючи важливості їх роботи та цінності отриманих результатів, необхідно відзначити нерозв'язаність багатьох проблем формування інформації про калькулювання собівартості платних освітніх послуг у державних закладах освіти, відсутність комплексних досліджень методик обліку, калькулювання і встановлення обсягів бюджетних видатків при змішаному фінансуванні.

Надання платних послуг бюджетними закладами допускає відповідні витрати ресурсів, величина яких суттєво впливає на зміни основних показників діяльності бюджетної установи. Однак дослідження економічної літератури та нормативних актів України дають змогу стверджувати, що їх автори замість терміну «витрати» вживають економічну категорію «видатки».

Одночасно в різних літературних джерелах, що стосуються терміну «видатки» також подані визначення, котрі часто відрізняються між собою. Так, у новому тлумачному словнику української мови визначено, що видатки – це «... кошти, витрачені або необхідні для витрат при здійсненні чого-небудь» [1, 68].

Відповідно до Наказу № І 330 «Про затвердження змін до роз'яснень щодо застосування економічної класифікації видатків бюджету», який Міністерство фінансів та Державне казначейство України затвердили 08. 12. 2006 р. під видатками розуміють державні платежі, які не підлягають поверненню. Вони бувають відплатними, тобто здійсненими в обмін на товар чи послугу, або невідплатними (односторонніми). В даному випадку вважають, що категорія видатків не охоплює платежі в рахунок погашення державного боргу, котрі класифікують як фінансування.

У підручнику А. Єпіфанова використано термін «поточні видатки», які потрактовані як витрати бюджетів на фінансування підприємств, установ, організацій і органів на початок бюджетного року, а також на фінансування заходів щодо соціального захисту населення та інших заходів, не передбачених у видатках розвитку [2].

Існують також інші точки зору з цього питання, отже, дана проблема потребує відповідного наукового розв'язання. На наш погляд, з огляду на викладене, можна сказати, що видатки бюджетних установ, які вони здійснюють у процесі надання нематеріальних послуг, за економічним змістом відрізняються від витрат госпрозрахункових підприємств та організацій. Під видатками розуміють державні платежі, що не підлягають поверненню, тобто такі платежі, які не створюють і не компенсують фінансові вимоги. Видатки – один із найважливіших показників фінансово-господарської діяльності бюджетних установ. Вони є основою для визначення результатів виконання кошторису доходів і видатків, його аналізу з метою виявлення резервів зниження видатків.

Отже, видатки бюджетних установ – це сума коштів, що використала установа в процесі господарської діяльності у межах сум, передбачених кошторисом доходів і видатків.

Загалом слід зауважити, що ми підтримуємо позицію тих авторів, котрі вказують на доцільність застосування терміну «витрати» в бюджетній сфері й характеризують його як основну категорію, що є вирішальною для забезпечення позитивного кінцевого результату діяльності.

Отже, термін «видатки», на наш погляд, доцільний до використання щодо бюджетних коштів, виділених на фінансування діяльності бюджетних установ, а термін «витрати» – прийнятніший до тих послуг, котрі надають на платній основі. У зв'язку з цим доцільно критично оцінити нинішні підходи до визначення терміну «витрати» з метою забезпечення розв'язання проблеми щодо їх означення в бюджетній сфері.

Ми узагальнили основні визначення терміну «витрати» та сформува-ли найбільш поширені й стійкі тенденції їх використання. Дослідження економічної думки з приводу категорійного визначення терміну «витрати», дає змогу зробити висновок про доцільність використання рекомендацій міжнародних стандартів із приводу даної категорії з деякими уточненнями.

Відповідно до МСБО, у державному секторі під витратами бюджетної установи слід розуміти зменшення економічних вигод протягом звітного періоду у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення в чистих активах (за винятком зменшення чистих активів за рахунок розподілення власниками) [6]. Ми вважаємо доцільним таке визначення, однак уточнення в дужках варто, на нашу думку, вилучити, адже єдиним власником вищого державного закладу освіти в Україні виступає держава.

Трансформація економічних категорій в умовах ринку щодо бюджетних навчальних закладів стосується і поняття «собівартість», котра, як свідчить дослідження економічних джерел, була нехарактерна для цієї галузі у період командно-адміністративної системи. В бюджетній сфері поняття «собівартість» розглядали щодо комунальних та деяких інших послуг, які оплачували споживачі.

Для дослідження найзагальніших властивостей економічної категорії собівартості зупинимось на публікаціях економічного й обліково-аналітичного напрямків. У ряді робіт собівартість визначена як грошовий вираз витрат на виробництво і реалізацію продукції підприємства, або як сума виражених у грошовій формі витрат підприємства.

На думку С. Носової, «грошова форма, що служить лише відображенням собівартості, видавалась за саму суть, що зводило собівартість до ролі облікової категорії» [4, 125].

У праці В. Котова собівартість визначена «як відокремлена частина суспільних витрат виробництва, що безпосередньо співвідносяться з вартістю як частина і ціле» [2, 15].

Прихильники цього напрямку схилиються до думки, що собівартість – частина не тільки вартості, а й ціни продукту: «собівартість дорівнює тій частині ціни, яка відшкодовує підприємству грошові кошти, витрачені при виробництві та реалізації товару». Тобто, «собівартість формує кошти для відшкодування затрачених ресурсів, забезпечує відновлення процесу виробництва (просто відтворювання). Отже, собівартість відокремилася від вартості, оскільки відображає вартість спожитих засобів виробництва і витрат на оплату праці, відшкодування яких необхідне для відновлення процесу виробництва» [5, 18]. На наш погляд, це найповніше визначення собівартості, що розкриває її сутність і призначення.

Окрім того, саме таке визначення можна застосувати до бюджетних установ. Прийнятним для використання в бюджетній сфері може бути наступне визначення: собівартість – це відокремлена частина вартості (ціни) послуги, що охоплює витрати (вартість) спожитих матеріальних і трудових ресурсів, відшкодування яких необхідне для відновлення процесу надання послуг.

Суттєве значення в забезпеченні ефективності функціонування установ і організацій бюджетної сфери має також процес обчислення собівартості. Процес калькулювання фактичної собівартості освітніх послуг – це узагальнення інформації про фактичні видатки, пов'язані з наданням цих послуг і відповідний розрахунок їх величини на одиницю обліку. Застосування калькулювання дає змогу визначити: повну фактичну собівартість одиниці обліку (послуг); відпускну ціну одиниці обліку (послуг).

Обчислення собівартості – це етап облікових робіт, який прийнято називати калькуляцією собівартості.

Калькуляція собівартості тісно пов'язана з організацією обліку витрат. Цей зв'язок і взаємообумовленість, виражається, насамперед, у єдності завдань та цілей, поставлених перед обліком витрат і калькуляцією: вони зобов'язані забезпечувати своєчасне, повне й достовірне відображення фактичних витрат, пов'язаних із наданням послуг, а також контроль за використанням матеріальних, трудових ресурсів та фінансових коштів у процесі надання послуг. Згаданий зв'язок обумовлений також єдністю організації обліку і калькуляції залежно від особливостей процесу надання послуг.

Власне тому доцільно розглянути у взаємозв'язку діючі методи обліку витрат і калькуляцію собівартості освітніх послуг. Як свідчать дослідження, що здійснила авторка цієї статті, в більшості джерел та нормативних актах увага зосереджена в основному на питаннях калькулювання у сфері виробництва. На наш погляд, незважаючи на те, що

існуючі методики і методи у цій сфері не завжди підходять для бюджетних установ, акцентування уваги на методиці та визначеннях дасть змогу виробити науково обґрунтовані підходи до визначення собівартості послуг, які надають бюджетні установи, у т. ч. в галузі освіти, тому слід їх відповідно узагальнити та критично оцінити.

У виробничій сфері використовують ряд різноманітних методів обліку витрат і калькулювання. Основними з них є позамовний і попередільний. Ми акцентуємо увагу на тому, що в галузі освіти доцільним до використання може бути позамовний метод, оскільки основні його характеристики цілком піддаються адаптуванню до галузі освіти.

У сучасній обліковій практиці також використовують нормативний метод. Він теж може бути достатньо ефективно застосований у діяльності бюджетних закладів освіти, особливо ті його елементи, які стосуються нормування видатків, а також їх використання при організації обліку поточних видатків і списання протягом звітних періодів (у т. ч. з урахуванням методики прикінцевого коригування до рівня фактичних видатків).

На нашу думку, цілком обґрунтованим при калькулюванні собівартості освітніх послуг теж можуть бути, по-перше, витратний метод, за якого рівень витрат визначають і обмежують розміром фінансування. Відповідно до нього до собівартості вводять усі фактично витрачені ресурси, в т. ч. позабюджетні; по-друге, нормативний метод, за якого в основу собівартості беруть розмір витрат, необхідних для надання послуги.

Різнорічність витрат закладів освіти за рахунок різних джерел фінансування потребує використання нових методів і прийомів в управлінні ними з метою їх розмежування при введенні до собівартості за джерелами доходу, що створює певні труднощі у процесі обліку витрат і калькуляції освітніх послуг.

Об'ємний перелік витрат у закладах освіти зумовлений великим спектром об'єктів (місць, центрів) їх виникнення. За суттю облікувати і контролювати витрати можна лише там, де вони здійснені, тому організація має бути поділена на окремі центри відповідальності за їх рівень. У зв'язку з цим і в основі деталізації та групування витрат можуть бути визначені т. зв. обліково-калькуляційні ділянки: місця виникнення витрат, центри витрат, центри відповідальності.

Необхідно підкреслити, що метод обліку і калькуляції в основі залежить від типу, характеру та технології надання послуг, складності й номенклатури цих послуг тощо. Відповідно до цих умов визначають і сферу застосування перерахованих методів. Але з цього випливає, що в одній і тій самій галузі, навіть в межах одного бюджетного навчального закладу можна використовувати різноманітні варіанти методів обліку і калькуляції.

Таким чином, серед можливостей досягнення зменшення собівартості послуг як результату зниження рівня витрат на їх надання – раціоналізація обліку, однією зі складових якої, на нашу думку, може бути застосування різних методів обліку витрат, а також формування ефективного механізму введення до собівартості накладних витрат.

Problem aspects of determination of dates are outlined in article expenses, expenses, prime price and calculation for the state higher establishments of education. An author approach is offered to determinations and grounded choice of methods of consideration of expenses, suitable to application in the education industry.

Література

1. Єніфанов А. О., Сало В. І., Д'яконова І. І. Бюджет і фінансова політика України. – К.: Наукова думка. – 1997. – 375 с.
2. Котов В. Ф. Стоимостные категории в планировании промышленного производства: Вопросы методологии. – М.: Экономика, 1990. – 224 с.
3. Новий тлумачний словник української мови. У 4 т. / Уклад. В. В. Яремко, О. М. Слінушко. – Т. 3. – К: АКОНІТ, 2001.
4. Носова С. И. К вопросу об экономической сущности категории издержек социалистического предприятия и соотношения их с себестоимостью // Ученые записки Пермского университета. – 1971. – № 252. – С. 125.
5. Палий В. Ф. Основы калькулирования. – М.: Финансы и статистика, 1987. – 288 с.
6. Cash Flow Statements (IPSAS 2) // <http://www.org/publicsector>